

Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet

*Betänkande av Utredningen om moderniserade
skatteregler för ett flexibelt arbetsliv*

Stockholm 2025



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2025:4

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2025

ISBN 978-91-525-1115-2 (tryck)

ISBN 978-91-525-1116-9 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 1 juni 2023 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att analysera om begreppet tjänsteställe och reglerna om tjänsteställets placering kan förtydligas och moderniseras samt granska reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Christina Eng, ordförande för Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt, förordnades som särskild utredare från och med den 15 augusti 2023.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om moderniserade skatteregler för ett flexibelt arbetsliv.

Vilka som har deltagit i utredningens arbete anges på nästa sida. Härmed överlämnar jag betänkandet Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet (SOU 2025:4).

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i januari 2025

Christina Eng

/Ann-Britt Bäck

Förteckning över vilka som deltagit i utredningens arbete

Sakkunnig

Enhetschefen Lars Lindvall fr.o.m. den 15 augusti 2023

Experter (samtliga fr.o.m. den 15 augusti 2023 om inte annat anges)

LO-ekonomen Anna Almqvist, t.o.m. den 2 juni 2024

Departementssekreteraren Marcus Andersson

Skatteexperten Katarina Bartels

Chefsekonomen Tobias Brännemo

Skatteexperten Jeanette Fored

Skattepolitiska experten Patrick Krassén

Rådgivaren Pernilla Lundblad fr.o.m. den 1 juni 2024

Juristen Jennie Ramic, fr.o.m. den 15 december 2023

t.o.m. den 31 juni 2024

Departementssekreteraren Per Olof Robling

Juristen Tobias Sjöqvist, fr.o.m. den 3 juni 2024

Chefsekonom Charlotte Tarschys, fr.o.m. den 16 november 2023

Rättsliga experten Pia Blank Thörnroos

Juristen Jenny Wahlbäck, t.o.m. den 15 november 2023

Sekreterare (samtliga fr.o.m. den 15 augusti 2023)

Verksjuristen Ann-Britt Bäck

Kanslirådet Malin Sandebree, t.o.m. 30 november 2024

Innehåll

Sammanfattning	13
1 Författningsförslag.....	21
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	21
1.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	40
2 Utredningens uppdrag och arbete.....	43
2.1 Uppdraget.....	43
2.2 Det genomförda arbetet	44
3 Bakgrund och gällande rätt.....	45
3.1 Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av inkomster	45
3.2 Begreppet tjänstestället.....	47
3.2.1 Begreppet tjänsteställe i inkomstskattelagen	47
3.2.2 Hur tjänsteställets placering har fastställts i praxis	47
3.3 Begreppet vanlig verksamhetsort	51
3.4 Vilka kostnader ska dras av?.....	51
3.4.1 Tjänsteresa	51
3.4.2 Arbetsresa	52

3.4.3	Tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad	52
3.4.4	Tillfälligt arbete och dubbel bosättning.....	53
3.5	Avdragsbegränsningar och schablonbelopp.....	54
3.5.1	Avdragsbegränsning.....	54
3.5.2	Begreppen normalbelopp, maximibelopp och schablonbelopp.....	54
3.5.3	Resekostnader	55
3.5.4	Logi	56
3.5.5	Måltider och småutgifter	57
3.5.6	Tjänsteresa i Sverige och utomlands	57
3.5.7	Tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning	58
3.5.8	Minskat avdrag på grund av kostförmåner	58
3.6	Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	59
3.6.1	Avgiftspliktig ersättning och skatteavdrag.....	59
3.6.2	Tyst kvittning.....	59
4	Nordisk utblick.....	61
4.1	Inledning	61
4.2	Danmark.....	61
4.2.1	Resor mellan bostaden och arbetsplatsen.....	61
4.2.2	Arbetsplats.....	61
4.2.3	Resa	62
4.2.4	Avdrag för utgifter för dubbel hushållning	63
4.2.5	Avdragsbegränsning.....	64
4.3	Finland	64
4.3.1	Resor mellan bostaden och arbetsplatsen.....	64
4.3.2	Egentlig arbetsplats.....	64
4.3.3	Sekundär arbetsplats	65
4.3.4	Arbetsresa	66
4.3.5	Särskilda regler inom specialbranscher	67
4.3.6	Veckoslutsresor	68
4.3.7	Avdrag för arbetsbostad	68

4.4	Norge.....	69
4.4.1	Resor mellan bostaden och arbetsplatsen	69
4.4.2	Arbetsplats	69
4.4.3	Tjänsteresa	70
4.4.4	Pendlare.....	71
4.4.5	Besöksresor	72
4.4.6	Avdragsbegränsningar	72
5	Förändringar på arbetsmarknaden	73
5.1	Inledning.....	73
5.2	Anställningsformer och företagande	73
5.2.1	Tillsvidareanställda, tidsbegränsat anställda och egenföretagare	73
5.2.2	Ändrad fördelning mellan företagsformer	74
5.2.3	Ökad andel sysselsatta i tjänstebranscherna	76
5.3	Ökad specialisering, inhyrning av arbetskraft och nya sätt att förmedla uppdrag	77
5.3.1	Ökad specialisering.....	77
5.3.2	Inhyrning av arbetskraft.....	79
5.3.3	Egenanställning och arbete via digitala plattformar	80
5.4	Distansarbete.....	81
5.5	Geografisk rörlighet på arbetsmarknaden	82
5.5.1	Tidigare kartläggning.....	82
5.5.2	Utvecklingen efter 2005	82
6	Tjänsteställets placering.....	87
6.1	Inledning.....	87
6.2	Ökad problematik vid fastställande av tjänstestället	88
6.2.1	Otydligt regelverk	88
6.2.2	Effekterna av det otydliga regelverket	89
6.3	Kritik mot olikbehandling vid fastställande av tjänsteställets placering vid olika anställnings- och företagsformer.....	91

6.4	Övergripande avväganden om utformningen av regelverket	93
6.4.1	Inledning.....	93
6.4.2	Förändringar avseende beskattning av kostnadsersättning.....	93
6.4.3	Statiskt tjänsteställe för alla.....	94
6.4.4	Slopa begreppet tjänsteställe	95
6.4.5	Utvidga bestämmelsen genom detaljreglering	95
6.4.6	Inriktningen i utformningen av bestämmelsen om tjänsteställets placering.....	96
6.5	Utformningen av regelverket om tjänsteställets placering.....	97
6.5.1	Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig	97
6.5.2	Fastställandet av tjänstestället ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt	99
6.5.3	Tjänsteställets placering.....	105
6.5.4	Tjänsteställets placering vid arbete som pågår en begränsad tid på varje plats	110
6.5.5	Särskilda bestämmelser för vissa skattskyldiga ...	113
6.5.6	Bostaden som tjänsteställe.....	114
6.6	Utformningen av regelverket för näringsidkare	116
6.6.1	Regelverket föreslås förenklas.....	116
6.6.2	Enskild näringsidkares resor vid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt.....	123
7	Underlag samt gemensamma frågor avseende avdrag för ökade levnadskostnader	125
7.1	Underlag avseende gjorda avdrag för ökade levnadskostnader.....	125
7.1.1	Avdrag vid tjänsteresa.....	125
7.1.2	Avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.....	126
7.1.3	Hög andel felaktiga avdrag	130
7.2	Kritiken mot dagens regler samt förslagets inriktning.....	130
7.2.1	Bestämmelserna är inte anpassade till dagens samhälle.....	130

7.2.2	Bestämmelserna upplevs som komplicerade och svårtillämpade	131
7.3	Förslag på gemensamma förenklingar	133
7.3.1	Övergripande lagteknisk förenkling.....	133
7.3.2	Maximi- och normalbelopp.....	134
8	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa	135
8.1	Definition av tjänsteresa.....	135
8.1.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	135
8.1.2	Begreppet tjänsteresa.....	137
8.2	Förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet	141
8.2.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	141
8.2.2	Samma förutsättningar för rätt till avdrag ska gälla under hela resans längd.....	144
8.3	Hel och halv dag.....	145
8.3.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	145
8.3.2	Beräkning ska fortsatt vara för hel och halv dag ...	146
8.4	Vistelse i mer än ett land	147
8.4.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	147
8.4.2	Avdragsrätten ska bestämmas efter vad som gäller för vistelse i det land där den skattskyldige uppehållit sig den längsta delen av dagen.....	148
8.5	Utgifter för logi.....	148
8.5.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	148
8.5.2	Faktisk logiutgift och beräkning enligt schablon	149
8.6	Utgifter för måltider och småutgifter.....	150
8.6.1	Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten	150
8.6.2	Endast avdrag i enlighet med schablon	152

9	Förändrad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort.....	157
9.1	Bakgrund till dagens avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning	157
9.2	Avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort kan bidra till geografisk rörlighet på arbetsmarknaden.....	158
9.3	Dagens avdragsregler vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning bör ersättas med ett nytt avdrag....	159
9.4	Utformningen av det nya avdraget	161
9.4.1	Grundläggande förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort	161
9.4.2	Hur länge får avdrag göras?	165
9.4.3	Tidsgräns för statsråd	169
9.4.4	Avdrag för utgift för logi.....	169
9.4.5	Ökade utgifter för måltider och småutgifter.....	174
10	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	177
10.1	Förslag.....	177
10.1.1	Ikraftträdande och tillämpning	178
10.1.2	Överväganden om övergångsbestämmelser och kompletterande bestämmelser	178
11	Konsekvenser av utredningens förslag	183
11.1	Inledning	183
11.2	Förslag om ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering	184
11.2.1	Syfte och alternativa åtgärder	184
11.2.2	Offentligfinansiella effekter	187
11.2.3	Effekter för kollektivavtalen	198
11.2.4	Effekter för företag och andra arbets- och uppdragsgivare	198
11.2.5	Effekter för enskilda	201

11.2.6	Förenlighet med EU-rätten	202
11.2.7	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	202
11.2.8	Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten.....	203
11.2.9	Effekter för kompetensförsörjning, matchning och rörlighet på arbetsmarknaden	203
11.3	Förslag om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa	204
11.3.1	Syfte och alternativa åtgärder	204
11.3.2	Offentligfinansiella effekter.....	205
11.3.3	Effekter för enskilda.....	210
11.3.4	Effekter för kollektivavtalen.....	213
11.3.5	Effekter för företag och andra arbetsgivare	214
11.3.6	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	216
11.3.7	Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten.....	216
11.3.8	Övriga effekter	217
11.4	Förslag om förändrad avdragsrätt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning	217
11.4.1	Syfte och alternativa åtgärder	217
11.4.2	Offentligfinansiella effekter.....	218
11.4.3	Effekter för enskilda.....	226
11.4.4	Effekter för företag och andra arbetsgivare	229
11.4.5	Effekter för kompetensförsörjningen, matchningen och rörligheten på arbetsmarknaden.....	229
11.4.6	Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten.....	229
11.4.7	Förenlighet med EU-rätten	230
11.4.8	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	230
11.4.9	Övriga effekter	230
11.5	Finansieringsförslag	230

12	Författningskommentar	233
12.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	233
12.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	234
12.3	Förslaget till skatteförfarandelagen (2011:1244)	261
	Referenser	263
	Bilaga	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2023:75	271

Sammanfattning

Utredningens uppdrag

Mitt uppdrag är att analysera hur de nuvarande bestämmelserna för fastställande av tjänsteställets placering i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet kan ändras för att göras mer tydliga och förutsägbara. I uppdraget ingår att särskilt bedöma om dagens regler bör ersättas med en avsiktsregel, dvs. att det redan i samband med anställningens ingående avgörs på vilken eller vilka platser tjänstestället ska placeras.

Mitt uppdrag är också att analysera om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning är ändamålsenligt utformade och särskilt bedöma om de tidsgränser och beloppsnivåer som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader bör ändras för att bli tydligare och mer förutsägbara.

I uppdraget ingår att lämna nödvändiga författningsförslag. De förslag jag lämnar får enligt uppdraget inte leda till att arbetsgivarens möjlighet att tillämpa s.k. tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning utvidgas till att gälla även andra typer av kostnadsersättningar än sådana som omfattas av reglerna i dag.

I uppdraget anges att en utgångspunkt för arbetet är att de författningsförslag som jag lämnar ska bidra till att stärka kompetensförsörjningen, förbättra matchningen och öka rörligheten på arbetsmarknaden.

Tjänsteställets placering

Var en person har sitt tjänsteställe är bl.a. avgörande för bedömningen av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten och i näringsverksamheten samt för rätten till avdrag för resor till och från arbetet.

Reglerna om tjänsteställets placering fick sin nuvarande utformning i samband med skattereformen 1991. Sedan skattereformen har dock mycket hänt på den svenska arbetsmarknaden. I takt med den digitala utvecklingen har det exempelvis blivit möjligt för fler anställda att utföra sitt arbete på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. En annan stor förändring är att fler i dag är anställda av en arbetsgivare men utför arbetet hos olika kunder. Reglerna är dock utformade utifrån att merparten av dem som utför ett arbete gör det på ett och samma ställe. Denna utformning leder till att reglerna uppfattas som otydliga och oförutsägbara i förhållande till dagens arbetsmönster.

Den otydlighet och oförutsägbarhet som finns i dagens regelverk gör att skattskyldiga, arbetsgivare eller uppdragsgivare kan ha svårt att avgöra vilka ekonomiska konsekvenser ett arbete eller uppdrag kan få. Osäkerheten kan därmed vara ett hinder för rörligheten på arbetsmarknaden.

Utformningen av regelverket om tjänsteställets placering

Tjänsteställets placering i inkomstslaget tjänst

Utformningen av mina förslag om tjänsteställets placering har inriktats till att söka lösningar som bidrar till att göra reglerna enklare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för skattskyldiga, arbets- och uppdragsgivare och för Skatteverket. Till en början föreslår jag att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Denna princip skapar en tydlig ram för hur bedömningen av tjänsteställets placering ska göras och är en kodifiering av rättspraxis.

Det har också varit av avgörande vikt att regelverket om tjänsteställets placering ska bli förutsägbart. Enligt min bedömning uppnås detta på bästa sätt genom en avsiktsregel. Jag föreslår därför att fastställandet av en skattskyldigs tjänsteställe ska grunda sig på

arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Genom att skattskyldiga, arbets- och uppdragsgivare redan från början kan utgå ifrån denna avsikt, blir regelverket mer förutsägbart och dagens osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna vid anställning eller uppdrag minskar. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Genom avsiktsregelns föreslagna utformning tydliggörs också hur förekomsten av distansarbete ska hanteras vid fastställandet av tjänsteställets placering. Skillnad ska göras mellan situationer då den skattskyldige *får* eller *ska* arbeta helt eller delvis på annan plats än i arbets- eller uppdragsgivarens lokal. Den tid som arbetet *får* utföras på distans ska i detta hänseende anses som att det utförs på den ordinarie arbetsplatsen. Den tid som arbetet *ska* utföras på distans ska beaktas vid bedömningen av tjänsteställets placering och tjänstestället kan då t.ex. bli en annan plats än arbets- eller uppdragsgivarens lokal. Genom att det förtydligas hur distansarbete ska inverka på tjänsteställets placering blir det enklare för arbets- och uppdragsgivare, anställda och uppdragstagare att förutse de skattemässiga konsekvenserna vid distansarbete. Distansarbete kan öka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden genom att göra det mer attraktivt att ta ett arbete på längre avstånd från hemmet. Dessa tydligare regler för tjänsteställets placering – som inte verkar återhållande på omfattningen av distansarbetet – bedöms därmed kunna bidra till att stärka kompetensförsörjningen, en förbättrad matchning och en ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Jag föreslår en allmän bestämmelse som reglerar var tjänstestället ska anses vara placerat för merparten av de skattskyldiga. Om avsikten är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är denna plats att anse som tjänsteställe enligt bestämmelsen. Om avsikten däremot är att arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, ska bedömningen om tjänsteställets placering ske i två steg. I första hand ska den plats där den anställde ska utföra mer än 50 procent av arbetet anses som tjänsteställe. I andra hand ska arbets- eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen. På grund av dagens arbetssätt kan arbets- eller uppdragsgivare i vissa fall ha svårt att förutse hur arbetet kommer att utföras. Om tjänstestället inte går att fastställa

enligt nyss nämnda regler, föreslås därför av förenklingsskäl i den allmänna bestämmelsen att bostaden ska anses vara tjänstestället.

Utöver vissa tekniska förenklingar föreslår jag inga materiella förändringar avseende de särregler som i dag finns för att fastställa tjänsteställets placering för reservofficerare, nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd, och personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige samt för riksdagsledamöter.

Jag föreslår däremot en ny särregel. Om arbetet till mer än 50 procent ska pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet åker till lokalen. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe. Skattskyldiga med detta arbetsmönster kräver enligt mig särskild hänsyn vid utformningen av regelverket eftersom en fast bosättning i närheten av arbetsplatsen i många fall är orealistisk. Skattskyldiga som arbetar på sådana arbetsplatser bör därför i stor utsträckning träffas av tjänsteresereglerna. Enligt dagens regelverk anses flertalet tillsvidareanställda med detta arbetsmönster ha tjänstestället i bostaden och träffas alltså i dag av tjänsteresereglerna vid arbete på sådan arbetsplats. Om en särregel inte skulle införas riskerar denna grupp en skattemässig försämring. En sådan försämring skulle kunna ha negativ effekt på möjligheterna att bemanna sådana projekt och därmed minska rörligheten på arbetsmarknaden.

Utformningen av särregeln, dvs. att en viss typ av arbete pekas ut, innebär vidare att den olikformighet som i dag kan förekomma mellan anställningsformer vid utförande av denna typ av arbete bedöms upphöra.

Tjänsteställets placering i inkomstslaget näringsverksamhet

Jag föreslår att tjänsteställets placering i näringsverksamhet i stort sett ska fastställas på samma sätt som i inkomstslaget tjänst. Fast-

ställandet av tjänsteställets placering ska alltså grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Med utgångspunkt i denna avsikt fastställs därefter tjänsteställets placering på motsvarande sätt som i inkomstslaget tjänst.

För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag föreslås att *ett* tjänsteställe ska fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamhet i inkomstskattelagen ska räknas som en enda eller som en egen näringsverksamhet. Förslaget i denna del bedöms innebära en förenkling för många näringsidkare, i synnerhet för enskilda näringsidkare som i dag kan behöva fastställa fler än ett tjänsteställe om olika verksamheter bedrivs inom näringsverksamheten. Förslaget bedöms också innebära en minskad administrativ börda genom den förenklade tillämpningen och en ökad neutralitet mellan företagsformer.

Undantag föreslås gälla för enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. För sådan verksamhet föreslås att tjänstestället ska anses vara den plats där respektive näringsfastighet eller näringsbostadsrätt är belägen. Enskilda näringsidkare med flera näringsfastigheter eller med en näringsfastighet och en annan verksamhet kan därmed ha fler än ett tjänsteställe.

Avdrag för ökade levnadskostnader

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet

Inkomstskattelagen innehåller i dag inte någon definition av vad som ska förstås med tjänsteresa. Jag anser att lagstiftningen skulle vinna på att det infördes en sådan definition. Jag föreslår därför att med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa är tidsbegränsad. Den föreslagna definitionen har också betydelse för vad som på motsvarande sätt ska anses som resor i näringsverksamhet. Jag föreslår också att det ska tydliggöras att resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings också ska ses som en del av tjänsteresan.

Reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet upplevs i dag som tekniskt komplicerade. Jag föreslår därför följande i syfte att förenkla lagstiftningen eller att eliminera tillämpningsproblem och på så sätt uppnå en utformning som är tydlig och förutsägbar:

- Samma förutsättningar för rätt till avdrag ska gälla under hela resans längd.
- Inga förändringar avseende avdrag för logiutgift men avdrag för måltider och småutgifter ska endast göras enligt schablon.
- Antalet nivåer på schablonbeloppet ska minskas från tre till två, samt att den nuvarande tidpunkten för reducering av schablonbeloppet senareläggs från tre till sex månader.
- Schablonbeloppens nivåer ska vara desamma oavsett om traktementen betalats ut eller inte.

Förändrad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

En skattelättnad för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort medför ett ökat ekonomiskt incitament för arbete på annan ort. Skattelättnaden kan därmed bidra till ökad rörlighet och därigenom en förbättrad matchning på arbetsmarknaden. Dagens bestämmelser för avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning upplevs dock som komplicerade och svårtillämpade. Exempelvis kan det vara svårt för skattskyldiga att avgöra vilket av de två avdragen som ska tillämpas. En delorsak till att det finns en hög andel skattefel i avdragsyrkandena kan sannolikt härledas till avdragsreglernas komplexitet.

Med anledning av dagens tillämpningsproblem och den därtill hörande oförutsägbarheten för enskilda föreslår jag att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ska ersättas med ett nytt och mer lättillämpat avdrag. Jag föreslår att följande ska gälla för det nya avdraget:

- Huvudkriteriet för avdragsrätt ska vara att den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort, detta oavsett

anställningsform, typ av arbete, familjesituation eller om den skattskyldige flyttat eller inte till arbetsorten.

- Den skattskyldige ska övernatta på arbetsorten och avståndet mellan boendeorten och arbetsorten ska vara längre än 100 kilometer.
- Ökade levnadskostnader i form av logi får dras av under längst fem år. Tidsgränsen ska inte gälla vid uppdrag som statsråd.
- Ökade levnadskostnader i form av logi ska dras av med ett belopp som motsvarar faktisk utgift. Om faktisk utgift inte kan visas ska avdrag göras med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per natt beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands. Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.
- Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter får dras av för den första månaden med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per hel dag beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands.

Förslaget bedöms förenkla regelverket för skattskyldiga och öka förutsägbarheten av tillämpningen av avdraget. Hanteringen för Skatteverket bedöms också underlättas samt antalet felaktiga avdragsyrkanden minska. Ökad förutsägbarhet av de skattemässiga konsekvenserna underlättar vidare vid beslut om arbete på annan ort och förslaget kan därigenom bidra till att stärka kompetensförsörjningen, förbättra matchningen och öka rörligheten på arbetsmarknaden.

Ikraftträdande

Samtliga lagförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

Offentligfinansiella effekter av förslagen

De föreslagna förändringarna av regelverket för tjänsteställets placering uppskattas minska skatteintäkterna med cirka 410 miljoner kronor per år från 2027 och framåt. Förslagen om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa beräknas minska skatteintäkterna med cirka 30 miljoner kronor per år varaktigt. På grund av effekter som uppstår vid ikraftträdandet beräknas skatteintäkterna minska något mer, totalt med cirka 50 miljoner kronor, under 2027. Förslaget om ett nytt avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort som ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning beräknas innebära ökade skatteintäkter med cirka 10 miljoner kronor per år från 2027 och framåt. Sammantaget bedöms därmed förslagen innebära minskade skatteintäkter med cirka 450 miljoner kronor under 2027. Varaktigt bedöms förslagen innebära minskade skatteintäkter med cirka 430 miljoner kronor per år.

1 Författningsförslag

1.1 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

1. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare

a) för kostnad för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut,

b) för kostnad för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige, och

c) för ökade levnadskostnader och för andra kostnader i tjänsten till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) och som betalats

– för någon som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

– vid sådant arbete hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund som anges i 12 kap. 8 § tredje stycket 3 inkomstskattelagen, eller

– vid sådant arbete hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund som anges i 12 kap. 3 d § 3 inkomstskattelagen, eller

¹ Senaste lydelse 2024:367.

– vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen, – vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 6 b § inkomstskattelagen,

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

- a) för resa till respektive från förrättningen, och
- b) för logi i samband med förrättningen,

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 och anställd av en svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för en 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 2027.

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning vid arbete som utförs efter den 31 december 2026.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 12 kap. 8, 9, 15 och 16 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 16 kap. 28 a och 28 b §§ ska utgå,

dels att nuvarande 16 kap. 28 a och 28 b §§ ska betecknas 16 kap.

28 e och 28 f §§,

dels att 12 kap. 2, 6, 6 a, 10, 11, 13, 14, 17–21, 22 och 31 §§, den nya 16 kap. 28 e §, rubrikerna närmast före 12 kap. 6, 10 och 18–21 §§ och rubriken närmast efter 12 kap. 17 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 12 kap. 7 § ska lyda "Vanlig verk-

samhetsort”,

dels att rubriken närmast före 12 kap. 9 § ska sättas närmast efter 12 kap. 6 a §,

*del*s att det ska införas tolv nya paragrafer, 12 kap. 3 a–e, 4 a, 6 b och 21 a §§ och 16 kap. 28 a–d §§, närmast före 12 kap. 3 a–d, 4 a, 6 a och 21 a §§ och 16 kap. 28 a–e §§ och närmast efter 12 kap. 3 § och 16 kap. 28 § nya rubriker av följande lydelse,

delar att det närmast före 16 kap. 28 f § ska införas en ny rubrik som ska lyda "Ökade levnadskostnader för yrkesfiskare".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

 $2\,\xi^2$

Utgifter som avses i följande paragrafer ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– vid tjänsteresor enligt 5– – vid tjänsteresor enligt 4a–
17 §§, 17 §§,

– vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18–22 och 31 §§,	– vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort enligt 18–20, 21 a, 22 och 31 §§,
---	--

– för hemresor enligt 24 och 31 §§,

– för egenavgifter enligt 36 §,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

12 kap. 8 § 2022:344.

12 kap. 9 § 2021:1164.

² Senaste lydelse 2016:1055.

- för arbetsgivaravgifter enligt 36 a §, och
- i hobbyverksamhet enligt 37 §.

Första stycket gäller också i fråga om utgifter för resor i tjänsten som företas med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

Tjänsteställe

Fastställande av tjänsteställe

3 a §

Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig.

Fastställandet av tjänsteställets placering enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Vid fastställandet enligt 3 b och 3 c §§ ska hänsyn inte tas till om den skattskyldige kan välja att utföra arbetet på distans från annan plats.

Tjänsteställets placering

3 b §

Tjänstestället ska anses vara den arbetsplats där den skattskyldige ska utföra arbetet.

Om arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, är tjänstestället i första hand den plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet och i andra hand arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen.

Om tjänstestället inte går att fastställa enligt första eller andra styckena ska bostaden anses vara tjänstestället.

Tjänsteställets placering vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats

3 c §

Om arbetet till mer än 50 procent ska pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe.

Tjänsteställe för vissa skattskyldiga inom det offentliga

3 d §

Bostaden ska alltid anses som tjänsteställe för

1. reservofficerare,
2. nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd, och
3. personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation.

3 e §

En riksdagsledamot har sitt tjänsteställe där han eller hon är folkbokförd enligt folkbokföringslagen (1991:481) under förutsättning att det där finns en bostad som är inrättad för permanent boende för ledamoten och hans eller hennes familj och som även disponeras av ledamoten.

Tjänsteresa

4 a §

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa är tidsbegränsad.

En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med över-

nattning reser hem över arbetsfria dagar ska resan fram och tillbaka till bostaden ses som en del av tjänsteresan.

Övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten

Förutsättningar för avdrag

6 §

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 7–17 §§. Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte längre bestämmelserna i första stycket. I stället bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§. En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av tjänsteresa ska dras av bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Riksdagsledamöters tjänsteresa i
Stockholm

6 a §

När en riksdagsledamot befinner sig på tjänsteresa i Stockholm som ett led i utövandet av sitt uppdrag gäller inte bestämmelserna i 14, 16 och 18–22 §§. I stället ska avdrag för ökade levnadskostnader göras enligt följande.

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter (stockholmstraktamente) för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 50 procent av ett *maximibelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan. Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

Om riksdagsledamoten inte fått stockholmstraktamente ska avdrag inte göras för ökade levnadskostnader i Stockholm.

När en riksdagsledamot befinner sig på tjänsteresa i Stockholm som ett led i utövandet av sitt uppdrag gäller inte bestämmelserna i 14 och 18–22 §§. I stället ska avdrag för ökade levnadskostnader göras enligt följande.

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter (stockholmstraktamente) för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 50 procent av ett *inrikesbelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan. Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

6 b §

Avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden ska göras på samma sätt som 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.

Maximibelopp och normalbelopp

Inrikesbelopp och utrikesbelopp

10 §

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett *maximibelopp* och för tjänsteresa utomlands ett *normalbelopp*. Avdraget beräknas för hel eller halv dag.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett *inrikesbelopp* och för tjänsteresa utomlands ett *utrikesbelopp*. Avdraget beräknas för hel eller halv dag.

11 §

Maximibeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på 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.

Inrikesbeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får *utrikesbeloppet* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

13 §

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, ska ett halvt *maximibelopp* per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt *normalbelopp* vid tjänsteresa utomlands.

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han *eller hon* har haft, ska ett halvt *inrikesbelopp* per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt *utrikesbelopp* vid tjänsteresa utomlands.

14 §

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.

Ökade utgifter för måltider och småutgifter ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas

1. under de sex första månaderna av tjänsteresan med ett inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp, och

2. för tiden därefter med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med 25 procent av inrikesbeloppet eller utrikesbeloppet.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av

17 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 6 och 7–16 §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

Avdrag för ökade utgifter för 6 a § ska inte minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 6, 6 b, 7, och 10–14 §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

måltider och småutgifter enligt 6 a § ska inte minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m.

Tillfälligt arbete på annan ort

Ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Förutsättningar för avdrag

18 §

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

1. arbetet avser en kortare tid,
2. arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten,
3. arbetet ska bedrivas på flera olika platser, eller
4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Uppdrag som statsråd ska behandlas som ett sådant arbete som avses i 2.

Ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av bara om

- den skattskyldige övernattar på arbetsorten,

- avståndet mellan nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer, och

- inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrabushåll.

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade ut-

gifter för måltider samt diverse småutgifter.

Dubbel bosättning

Tidsgränser

19 §

Ökade levnadskostnader ska dras av om

Utgift för logi får dras av under längst fem år.

– 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.

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.

Vid uppdrag som statsråd ska tidsgränsen i första stycket inte gälla.

Ytterligare förutsättningar för avdrag

Inrikesbelopp och utrikesbelopp

20 §

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ ska dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Vid beräkningen av avdrag används för boende på arbetsort i Sverige ett inrikesbelopp och för boende på arbetsort utomlands ett utrikesbelopp. Hur beloppen beräknas framgår av 11 §.

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.

Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre första

månaderna av vistelsen på arbetsorten gjort avdrag enligt 6–17 §§.

Övriga ökade levnadskostnader enligt 19 § 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.

Beräkning av avdragen

Avdrag för logi

21 §

Ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Vid tillfälligt arbete på annan ort gäller dock bestämmelserna i 13 §, om logiutgiften inte kan visas.

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas för

1. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning,

– för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han eller hon har haft, ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands.

Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

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,

2. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som inte får ersättning från arbetsgivaren, 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,

3. skattskyldiga som gör avdrag enligt 18 §, 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, och

4. skattskyldiga som gör avdrag enligt 19 §, 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.

Vid tillämpning av bestämmelserna i andra stycket 1 ska i den angivna tiden räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt bestämmelserna i 6–17 §§.

Avdrag för måltider och
småutgifter

21 a §

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är utomlands.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och returresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00.

22 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 18–21 §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 18–21 a §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

31 §

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § ska göra avdrag enligt 26–30 §§ för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för *tillfälligt arbete på annan ort* enligt

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för *dubbel boende på grund av arbete på*

18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i 21 §.

annan ort enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i 21 och 21 a §§.

Har den skattskyldiges anställning upphört på grund av uppsägning får avdrag inte göras för tid efter första året efter uppsägnings- tidens utgång.

16 kap.

Tjänsteställe och vissa resor

Fastställande av tjänsteställe

28 a §

För en enskild näringsidkare ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet, med undantag för sådan verksamhet som omfattas av 28 c §.

För en fysisk person som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för varje sådan verksamhet som enligt 14 kap. 13 § första stycket ska räknas som en egen näringsverksamhet.

Tjänsteställets placering

28 b §

Vid fastställande av tjänsteställets placering för ett sådant tjänsteställe som omfattas av 28 a § tillämpas bestämmelserna om

tjänsteställets placering i 12 kap. 5 och 6 §§.

Fastställandet enligt första stycket ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Tjänsteställets placering vid innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

28 c §

För enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, ska ett tjänsteställe fastställas för varje fastighet eller bostadsrätt.

Tjänstestället ska anses vara den plats där fastigheten eller bostadsrätten är belägen.

Vissa resor i näringsverksamhet vid innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

28 d §

Utgifter för resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som avses i 28 c § ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten.

Utgifter för andra resor än de som anges i första stycket mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe

som avses i 28 c § ska dras enligt bestämmelserna i 28 §.

Utgifter för resor mellan sådana tjänsteställen som avses i 28 c § ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten. Om sådana resor görs med näringsidkarens egen bil ska utgifterna dras av enligt bestämmelsen i 27 § första stycket.

Ökade levnadskostnader vid resor i näringsverksamheten

28 a §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 7 §, 8 § första och andra styckena samt 10–13 och 16 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte första stycket längre. En resa i näringsverksamheten anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

28 e §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

En resa i näringsverksamheten anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.
 3. Vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket och 16 kap. 28 b § andra stycket arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid lagens ikraftträdande som avses.
 4. Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan de nya bestämmelserna eller ändringarna i 12 kap. 4 a, 6–6 b, 10, 11, 13 och 14 §§ och 16 kap. 28 d första och tredje styckena och 28 e §§ träder i kraft, ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.
 5. Om en skattskyldig påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § före ikraftträdandet ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

1.3 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, ackord eller företagsrekonstruktion,

8. ersättning för ökade levnads-kostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, eller vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 9 § samma lag, till den del ersättningen överstiger

a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller

8. ersättning för ökade levnads-kostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, eller vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 6 b § samma lag, till den del ersättningen överstiger

a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–14, 17 och 20–21 a §§ inkomstskattelagen, eller

¹ Senaste lydelse 2022:995.

b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi, 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. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning vid arbete som utförs efter den 31 december 2026.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Uppdraget

Mitt direktiv beslutades vid ett regeringssammanträde den 1 juni 2023. Det återges i fullständig form i *bilaga 1*. Nedan följer en sammanfattning.

Jag ska analysera om begreppet tjänsteställe och reglerna om tjänsteställets placering kan förtydligas och moderniseras samt granska reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänstresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Syftet med uppdraget är bl.a. att de författningsförslag som lämnas ska bidra till att stärka kompetensförsörjningen, förbättra matchningen och öka rörligheten på arbetsmarknaden.

När det gäller tjänsteställets placering ska jag

- analysera hur de nuvarande bestämmelserna för fastställande av tjänsteställets placering i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet kan ändras för att göras mer tydliga och förutsägbara,
- särskilt bedöma om dagens regler bör ersättas med en avsiktsregel, dvs. att det redan i samband med anställningens ingående avgörs på vilken eller vilka platser tjänstestället ska placeras, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

När det gäller reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader ska jag

- analysera om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är ändamålsenligt utformade,

- särskilt bedöma om de tidsgränser och beloppsnivåer som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader bör ändras för att bli tydligare och mer förutsägbara, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

De förslag jag lämnar i dessa delar får inte leda till att arbetsgivarens möjlighet att tillämpa s.k. tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning utvidgas till att gälla även andra typer av kostnadsersättningar än sådana som omfattas av reglerna i dag.

2.2 Det genomförda arbetet

Utredningen inledde sitt arbete under hösten 2023. Utredningen har hållit sju interna sammanträden. Arbetet har bedrivits i nära samarbete med utredningens experter, både vid de sammanträden som hållits och genom kontakter däremellan.

Utredningen har vidare haft kontakter med handläggare på Skatteverket.

Utredningen har tagit del av statistik från Statistiska centralbyrån och från Skatteverkets statistikportal. Handläggare på Skatteverket har också bistått utredningen med annan statistik, bland annat uppgifter om tjänsteställe som redovisats i arbetsgivardeklarationerna på individnivå.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av inkomster

Tjänsteställets placering påverkar bl.a. rätten till avdrag för resor till och från arbetet (arbetsresor) och rätten till avdrag för resor i tjänsten och i näringsverksamheten (tjänsteresor). Reglerna om tjänsteställe är också, i relation till den skattskyldiges vanliga verksamhetsort, av central betydelse för hur kostnadsersättning ska beskattas och redovisas.

Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, 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. Regelverket är uppbyggt så att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt medan utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad (11 kap. 1 § respektive 12 kap. 1 § IL).

Begreppet kostnadsersättning omfattar bl.a. traktamentsersättning och ersättning för resa och boende. Sådan ersättning är i regel skattepliktig som inkomst av tjänst. Många gånger kan mottagaren av ersättningen också ha haft utgifter i samband med det arbete eller uppdrag som föranlett resan eller boendet. Som huvudregel gäller att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter (9 kap. 2 § IL). I linje med denna huvudregel är utgångspunkten i inkomstskattelagen att avdrag inte ska medges för ökade levnadskostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig bor och arbetar på skilda orter. Avdrag för ökade levnadskostnader kan, som ett undantag från huvudregeln, emellertid med-

ges i vissa situationer. För den ökning av levnadskostnader som uppkommer under en tjänsteresa, som är en resa som en arbetsgivare bestämt att en arbetstagare ska göra, har det ansetts naturligt att medge undantag från avdragsförbudet och därmed skattemässigt ta hänsyn till merkostnaden. En sådan merkostnad kan nämligen ses som en kostnad för arbetsgivaren och inte som en personlig levnadskostnad för arbetstagaren.

Bland undantagen finns även andra fall där avdrag för ökade levnadskostnader kan komma i fråga trots att kostnadsökningen inte föranletts av en tjänsteresa. Ett sådant är vid tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 18 och 20 §§ IL). Ett annat är när den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort och en bostad för den skattskyldige, dennes maka, sambo eller familj har behållits på den tidigare arbetsorten (12 kap. 19 och 20 §§ IL). Eftersom merkostnaderna vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning uppstått på grund av att den skattskyldige själv har valt att arbeta och bo på olika orter, är undantagen dock inte lika självklara som vid tjänsteresefallet men har ansetts kunna motiveras i syfte att förbättra rörligheten på arbetsmarknaden.

Redovisning av kostnadsersättning görs på olika sätt beroende på om det rör sig om en tjänsteresa, ett tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning. Om kostnadsersättningen utbetalas i samband med tjänsteresa är den undantagen från beskattning hos arbetstagaren genom att den kan betalas ut av arbetsgivaren utan skatteavdrag enligt systemet med s.k. tyst kvittning (se närmare nedan). Ersättningen undantas även från arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren. Skälet för det är, något förenklat, att arbetstagarens tjänsteställe och vanliga verksamhetsort inte förändras på grund av tjänsteresan och att arbetstagaren därför får göra avdrag för merkostnader eftersom han eller hon är på annan ort än tjänstestället. Om det däremot är fråga om en tillfällig anställning eller ett tillfälligt uppdrag på annan ort anses tjänstestället i många fall vara platsen där arbetet utförs. Det innebär i sin tur att kostnadsersättning som betalas ut är skattepliktig lön hos mottagaren och underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

Även förmånsbeskattningen kan påverkas av tjänsteställets placering. I vissa fall uppkommer exempelvis inte bilförmån när tjänstestället är bostaden. Detta kan vara om en tjänstebil endast används i tjänsten. Om tjänstestället är bostaden och tjänstebilen

används för resor mellan bostad och arbetsplats är dessa resor i tjänsten. Om tjänstestället däremot är vid arbetsplatsen är resor från bostaden till arbetsplatsen arbetsresor och en skattepliktig bilförmån uppkommer om arbetsgivarens bil används för sådana resor i mer än ringa omfattning.

3.2 Begreppet tjänstestället

3.2.1 Begreppet tjänsteställe i inkomstskattelagen

Av 12 kap. 8 § IL framgår att tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. 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. Bostaden anses som tjänsteställe även för reservofficerare, nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd samt för personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation. En riksdagsledamot har sitt tjänsteställe där han eller hon är folkbokförd enligt folkbokföringslagen (1991:481) under förutsättning att det där finns en bostad som är inrättad för permanent boende för ledamoten och hans eller hennes familj och som även disponeras av ledamoten.

Skattskyldiga som har sjöinkomst anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar (12 kap. 4 § IL).

3.2.2 Hur tjänsteställets placering har fastställts i praxis

I RÅ 2007 ref. 72, som avsåg servicetekniker med varierande arbetsförhållanden på olika platser, uttalade Regeringsrätten att den aktuella bestämmelsen om tjänsteställe för anställda inom byggnads-

och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher har karaktär av undantagsregel för situationer där en anställds arbetsvillkor är sådana att ett tjänsteställe inte kan fastställas i enlighet med någon av de närmast föregående bestämmelserna. Regeln bör därför enligt domstolen tillämpas när en anställd inom ramen för en och samma anställning utför arbete på flera platser och det därmed, sett över en längre tid, föreligger svårigheter att avgöra var en anställd har sitt tjänsteställe. I sådana fall bör bostaden anses som tjänsteställe. Om den anställda i allt väsentligt har arbetet förlagt till samma arbetsplats, bör däremot denna arbetsplats anses som tjänsteställe, även om arbetet för kortare perioder bedrivits på andra platser. Domstolen ansåg vidare att 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.

I RÅ 2008 not. 45 ansågs arbetstagare som var tillsvidareanställd vid bolag som tillhandahöll personal för årlig genomgång av kärnkraftverk och haft uppdrag vid flera olika kraftverk ha bostaden som tjänsteställe. Bolaget bedömdes bedriva en verksamhet jämförlig med byggnads- och anläggningsbranschens.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i HFD 2013 ref. 19 II gjort ett motsvarande principiellt uttalande vid fråga om tjänsteställe för elkonsulter, som typiskt sett var anställda för att utföra arbete hos olika uppdragsgivare och därmed fick sitt tjänsteställe i bostaden.

I HFD 2013 ref. 19 I har domstolen klargjort att en uppdragstagare (tolk) som utför uppdrag åt olika tillfälliga uppdragsgivare har sitt tjänsteställe vid respektive arbetsplats och inte i bostaden, trots att arbetet utförs på växlande platser. Domstolen slog också fast att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig.

I rättsfallet HFD 2015 not 68 bedömdes en ishockeydomare ha sitt tjänsteställe på den plats där matcherna spelades. Domaren hade visserligen anlitats av Ishockeyförbundet och agerat i egenskap av företrädare för förbundet när han dömde matcherna, men det är de lokala föreningarna som har betalat och slutligen stått för ersättningsarna för hans olika uppdrag som domare vid föreningarnas matcher.

Domaren får därför anses ha utfört sina domaruppdrag i egenskap av uppdragstagare åt de olika föreningarna.

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 30 maj 2006 (mål nr 621-05) prövat frågan om tjänsteställe för en person anställd vid ett bemanningsföretag. Den anställde hade under det aktuella året varit tillfälligt anställd av bemanningsföretaget under vissa perioder och för vissa specifika uppdrag. Enligt kammarrätten hade det dock inte visats att den anställde kontinuerligt stått till bemanningsföretagets förfogande eller att hon hade uppburit ersättning under övrig tid. Mot denna bakgrund ansåg kammarrätten att tjänstestället skulle utgöras av den plats där den skattskyldige utförde huvuddelen av sitt arbete för respektive anställningsperiod.

Kammarrätten i Jönköping har i dom den 1 november 2017 (mål nr 3405-16) prövat tjänsteställets placering för en person som varit fast anställd i eget aktiebolag för att genom olika bemanningsföretag arbeta som utsänd i vården. Kontrakt tecknades med olika bemanningsföretag för längre eller kortare perioder där behov av denna tjänst finns. Det i målet aktuella arbetet hade skett i form av heltidsarbete motsvarande cirka 40 timmars vecka måndag till torsdag/fredag. Pendling hade skett mellan bostaden, tillika kontoret, i Färjestaden och regionkliniken i Vadstena med boende i rum i Vadstena under arbetsveckorna. Visst arbete hade utförts i bilen samt förberedelser och administration hade utförts i bostaden. Domstolen konstaterade att han under en lång period arbetat på samma plats och han ansågs därför ha haft sitt tjänsteställe i Vadstena. Den omständigheten att kontrakten skrivits på kortare perioder som sedan förlängts löpande och att det inte framgår hur hans uppdrag utformats före och efter den aktuella perioden förändrade inte kammarrättens ställningstagande i detta fall.

Frågan om var tjänstestället är beläget har betydelse även inom ramen för inkomstslaget näringsverksamhet. I RÅ 1991 ref. 100 ansågs en ägare till en frisersalong ha gjort resor till och från arbetsplatsen när han reste mellan bostaden i Vaggeryd och frisersalongen i Bjärred. Han reste till Bjärred över helgerna och hade då med sig varor till salongen. Han utförde reparation, underhåll och städning av lokalerna vid sina besök i Bjärred. Sammanträffande med personal hade även förekommit. I övrigt hade han inte själv arbetat i rörelsen.

I Kammarrättens i Sundsvall dom den 28 april 2005 (mål nr 2950-04) ansågs en näringsidkare ha gjort resor till och från arbetsplatsen när han reste mellan Örnsköldsvik och Åsele. Han hade två hyreshus i Örnsköldsvik och en skogsfastighet i Åsele. Näringsidkaren hävdade att enligt 12 kap. 8 § IL var Örnsköldsvik tjänstestället då arbetstiden i Örnsköldsvik var cirka 1 000 timmar medan den i Åsele var cirka 300 timmar. Länsrätten, vars bedömning kammarrätten anslöt sig till, yttrade emellertid att i inkomstslaget tjänst är det fullt möjligt att ha mer än en anställning och således mer än ett tjänsteställe. I näringsverksamhet gäller i princip samma synsätt. Eftersom det var två från varandra helt skilda verksamheter av helt olika art kunde verksamheten i Åsele inte utgöra en sådan del av verksamheten i Örnsköldsvik att resorna till Åsele utgjorde resor i näringsverksamheten.

Kammarrätten i Stockholm har i dom den 23 januari 2013 (mål nr 2299-12) prövat rätten till avdrag för resekostnader i näringsverksamhet. Den skattskyldige var bosatt i Västerås och lade ned 96 timmar för resor till och från sina fastigheter i Boliden, Yttermalung och Söderbärke. Förvaltningsrätten uttalade att det vid bedömningen av om resor från bostad till fastighet ska anses ingå i sysslorna i näringsverksamheten, måste bedömas vad som är näringsverksamhetens tjänsteställe. Enligt förvaltningsrätten var det klart att huvuddelen av arbetet skett på fastigheterna. Fastigheterna var följaktligen att betrakta som den skattskyldiges tjänsteställe varvid resorna till fastigheterna inte kunde anses hänförliga till näringsverksamheten. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning.

I Kammarrättens i Jönköping dom den 27 april 2018 (mål nr 1936-17) var det fråga om resor mellan tre olika näringsfastigheter. Kammarrätten ansåg att det som anförts om vad som utförs på respektive gård visade att det var liknande verksamheter som var integrerade med varandra, även om de tre gårdarna hade separat bokföring. De aktuella resorna har vidare utförts för att transportera maskiner och material mellan olika delar av verksamheten vilket även ska beaktas vid bedömningen om resorna företagits i näringsverksamheten eller inte. Sammantaget ansåg kammarrätten att resorna var att bedöma som resor i näringsverksamheten.

3.3 Begreppet vanlig verksamhetsort

Med vanlig verksamhetsort avses enligt 12 kap. 7 § IL ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

3.4 Vilka kostnader ska dras av?

I 12 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst. Här finns bl.a. de regler som anger när och under vilka förutsättningar avdrag för ökade levnadskostnader ska göras. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

När det gäller enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag återfinns bestämmelsen om avdrag för ökade levnadskostnader i 16 kap. 28 a § IL som till stor del hänvisar till bestämmelserna om tjänsteresor i 12 kap. IL. Vad som då sägs om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamhet.

3.4.1 Tjänsteresa

En anställd har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader vid tjänsteresor. Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av begreppet tjänsteresa.

Avdrag för ökade levnadskostnader, såsom utgifter för logi, ökade utgifter för måltider och småutgifter, ska göras bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten (12 kap. 6 § första stycket IL). När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, bedöms rätten till avdrag i stället enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 12 kap. 18–22 §§ IL (12 kap. 6 § andra stycket IL).

Vid resor i näringsverksamhet där arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd medges avdrag med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas är det Skatteverkets uppfattning att

avdrag kan göras i enlighet med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente.¹

3.4.2 Arbetsresa

Utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket IL).² Vad gäller övriga krav gäller att arbetsplatsen ska ligga på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § IL). Vid arbetsresor med egen bil krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer och att det klart framgår att den skattskyldige genom att använda egen bil i stället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt minst två timmar (12 kap. 27 § första stycket IL). Om allmänna transportmedel saknas tillämpas dock inte kravet på avstånd och tidsvinst (12 kap. 28 § IL). För skattskyldiga som använder egen bil i tjänsten kan under vissa förutsättningar kostnader för arbetsresor dras av oavsett avstånd och tidsvinst (12 kap. 27 § andra stycket IL).

3.4.3 Tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad

Från den 1 januari 2022 gäller att tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i vissa fall ska jämföras med tjänsteresor när det gäller möjligheten att göra avdrag för ökade levnadskostnader (prop. 2021/22:16, bet. 2021/22:FiU1, rskr. 2021/22:46). Den nya regeln innebär att avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden ska göras på samma sätt som 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 (12 kap. 9 § IL).

¹ Skatteverkets ställningstagande den 14 april 2009.

² I Budgetpropositionen för 2025 (prop. 2024/25:1 s. 245) aviseras en höjning av beloppsgränsen för avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats till 13 000 kronor från 1 januari 2026.

Regeln är en särreglering för att uppnå likabehandling av beskattning mellan uppdrag och anställningsformer vid kortare arbeten på annan ort.

3.4.4 Tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ska göras om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer (12 kap. 20 § första stycket IL). Utöver dessa krav måste de speciella förutsättningarna för tillfälligt arbete på annan ort respektive dubbel bosättning vara uppfyllda.

Ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete på annan ort 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 § IL). Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § andra stycket IL).

Ökade levnadskostnader för dubbel bosättning 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 § IL). 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 § andra stycket IL). 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 IL).

3.5 Avdragsbegränsningar och schablonbelopp

I 12 kap. IL finns även bestämmelser om hur avdrag för ökade levnadskostnader i inkomstslaget tjänst ska beräknas och vilka begränsningar som finns för olika slags utgifter. Här finns bl.a. de regler som anger hur avdrag för resekostnader, logi, måltider och småutgifter samt tjänsteresor i Sverige och utomlands ska beräknas.

3.5.1 Avdragsbegränsning

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

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

3.5.2 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 och 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.

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 IL). Maximibeloppet för en hel dag är därför 290 kronor för 2024.

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 IL).

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 § IL), nedan kallat schablonbelopp. Begreppet schablonbelopp används i vissa sammanhang även om maximibelopp, normalbelopp eller fastställda andelar av sådant belopp, t.ex. 30 eller 50 procent.

3.5.3 Resekostnader

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 2 kronor och 50 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 elektricitet till elbil dras av med 95 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 1 krona och 20 öre för varje kilometer (12 kap. 5 § IL).

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten ska också dras av med 2 kronor och 50 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten (16 kap. 27 § första stycket IL).

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som

är förenade med resorna, ska utgifter för elektricitet till elbil dras av med 95 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 1 krona och 20 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § andra stycket IL).

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där den skattskyldige själv eller familjen 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, EES (12 kap. 24 § första stycket IL). Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 29 följer att utgifter för hemresor till Schweiz också får dras av trots att landet inte tillhör EES.

Avdraget för hemresor ska beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa ska dock dras av (12 kap. 24 § andra stycket IL). 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) (12 kap. 24 § tredje stycket IL). Avdrag för utgifter för resor med egen bil ska beräknas enligt 12 kap. 27 § IL och avdraget för utgifter för resor med förmånsbil ska beräknas enligt 12 kap. 29 § IL. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående eller en sambo men inte han eller hon själv är skattskyldig för (12 kap. 24 § tredje stycket IL).

3.5.4 Logi

Bestämmelserna om beräkningen av avdragen för logi finns i 12 kap. 13 § IL avseende tjänsteresor och i 12 kap. 21 § första stycket IL 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 eller hon 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.

3.5.5 Måltider och småutgifter

Bestämmelser om beräkning av avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter finns i 12 kap. 14–16 §§ IL avseende tjänsteresor och i 12 kap. 21 § andra stycket IL 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 § IL.

3.5.6 Tjänsteresa i Sverige och utomlands

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 IL). 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 IL).

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han eller hon 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 IL).

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 IL).

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 IL).

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 IL).

3.5.7 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. Avdrag får bara göras för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § andra stycket och 21 § andra stycket IL).

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 145 kronor (50 procent av 290 kronor) för 2024.

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 87 kronor (30 procent av 290 kronor) för 2024.

3.5.8 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 § och 12 kap. 22 § IL).

3.6 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

3.6.1 Avgiftspliktig ersättning och skatteavdrag

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 1 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL. Om ersättningen är skattefri enligt inkomstskattelagen (eller undantas från skatteplikt enligt lagar som reglerar särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och utomlands bosatta artister m.fl.) är den också avgiftsfri (2 kap. 12 § SAL).

Enligt 10 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska skatteavdrag göras från kontant ersättning för arbete. 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).

3.6.2 Tyst kvittning

Vid beskattning och redovisning av kostnadsersättningar som utbetalas i samband med tjänsteresa tillämpas en metod som kallas för tyst kvittning. Tyst kvittning innebär att utbetalaren (arbetsgivaren) inte ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på sådan ersättning för kostnader i tjänsten som mottagaren (arbetstagaren) får dra av vid beskattningen. Det innebär vidare att ersättningen inte ska redovisas på individuppgiften (tidigare kontrolluppgiften). Undantagen från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet för vissa kostnadsersättningar gäller under förutsättning att arbetsgivaren har angett med ett kryss i arbetsgivardeklarationen att ersättning har betalats ut (15 kap. 10 § SFL). 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 arbetstagaren. I praktiken fungerar det så att 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. Arbetstagaren eller uppdragstagaren som tar emot

ersättningen behöver inte ta upp kostnadsersättning eller traktementsersättning 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 dubbelbosättning.

4 Nordisk utblick

4.1 Inledning

I det här kapitlet beskrivs översiktligt relevanta regelverk i Danmark, Finland och Norge. Beskrivningen bygger på den information som finns på respektive lands skattemyndighets hemsida.¹

4.2 Danmark

4.2.1 Resor mellan bostaden och arbetsplatsen

Arbetstagare i Danmark får dra av kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Dessa resor berättigar inte till skattefria kostnadsersättningar. Om arbetsgivaren ersätter kostnaderna för resorna, utgör ersättningen den anställdes skattepliktiga inkomst.

4.2.2 Arbetsplats

Begreppet arbetsplats omfattar förutom ordinarie fasta arbetsplatser även arbetsplatser där t.ex. kundbesök, konferenser eller hämtning av post eller material sker. Arbetsplatsen är en plats där inkomst förvärvas. Det måste alltså finnas ett särskilt arbetsrelaterat syfte med närvaron på en viss arbetsplats för att det ska vara en arbetsplats.

¹ Se: Skat (2024) avseende Danmark, Vero Skatt (u.å) avseende Finland och Skatteetaten (2024) för Norge.

4.2.3 Resa

När en arbetstagare är ute på ”rejse” (resa) kan arbetsgivaren betala skattefri ersättning för måltider, småutgifter och logi. För att det ska räknas som en resa måste den anställde ha en tillfällig arbetsplats, en stadigvarande bostad och tillbringa natten utanför hemmet. Vidare måste hela resan ta minst 24 timmar.

Avståndet vägs in i bedömningen om den anställde är ute på resa. Avståndet bedöms utifrån om arbetstagaren kan resa mellan den vanliga bostaden och den tillfälliga arbetsplatsen inom en tidsperiod som gör det möjligt att övernatta i den vanliga bostaden. Bedömningen av restiden är olika beroende på om arbetstagaren har valt den tillfälliga arbetsplatsen eller om arbetsgivaren har beordrat att arbetet ska utföras där. Det ställs generellt höga krav på den anställde att han eller hon ska övernatta hemma, om det över huvud taget är möjligt. Vid tidsbegränsat arbete måste arbetstagaren acceptera ett längre avstånd mellan den vanliga bostadsorten och den tillfälliga arbetsplatsen än vid arbete på den vanliga arbetsplatsen.

Utöver avståndet är ett ytterligare kriterium att arbetet på den tillfälliga arbetsplatsen gör det nödvändigt med övernattnings någon annanstans än på den vanliga bostadsorten. Arbetsgivarens arbetsförlagda anvisningar till arbetstagaren kan beaktas. Ju kortare avstånd och transporttid desto mer krävs för att bevisa att det inte går för den anställde att övernatta hemma.

När en arbetsplats ska anses vara tillfällig avgörs genom en konkret och individuell bedömning. En tillfällig arbetsplats kan vara en plats där byggnadsarbete utförs. På samma sätt anses anställda med rörliga arbetsplatser ha tillfälliga arbetsplatser. För andra arbetsplatser som i och för sig inte är av tillfällig karaktär och där arbetet i princip kan utföras på samma plats dagligen, t.ex. arbete i fabrik eller slakteri, förutsätts att det finns en tidsbegränsning för att det ska anses vara en tillfällig arbetsplats. Tidsfristen är inte definierad i lag utan bedöms i praktiken utifrån arbetstagarens anställnings- och arbetsvillkor.

Om arbetstagaren anses vara på resa kan som ovan nämnt arbetsgivaren skattefritt stå för arbetstagarens utgifter för måltider, småutgifter samt logi. Antingen kan arbetsgivaren ersätta de faktiska dokumenterade kostnaderna eller så kan arbetsgivaren, utan dokumentation, ersätta utgifterna enligt schablon.

En arbetsgivare kan endast betala skattefri ersättning för måltider och småutgifter enligt schablon under de första 12 månaderna. Därefter kan arbetsgivaren ersätta arbetstagaren för faktiska dokumenterade utgifter för måltider och småutgifter, alternativt tillhandahålla gratis mat. Undantag från 12-månadersbegränsningen finns bl.a. när anställda har mobila arbetsplatser, rörliga arbeten eller utför enstaka och kortvariga tjänsteresor till samma tillfälliga arbetsplats. Tidsfristen på 12 månader gäller inte för ersättning för logi enligt schablon.

Om arbetsgivaren inte ersätter arbetstagaren för utgifter för måltider, småutgifter och logi är det i stället möjligt för arbetstagaren att göra avdrag för utgifterna om villkoren för utbetalning av skattefri reseersättning är uppfyllda. Den anställde kan antingen göra avdrag för utgifterna enligt schablon eller dra av de faktiska dokumenterade utgifterna. Avdrag enligt schablon för måltider och småutgifter får göras under de första 12 månaderna på en tillfällig arbetsplats.

Näringsidkare har inte rätt till skattefria reseersättningar men kan dra av utgifterna i verksamheten enligt de taxor och villkor som gäller för anställda som utövar samma yrke.

4.2.4 Avdrag för utgifter för dubbel hushållning

I Danmark finns också regler om avdrag för utgifter för ”dubbel huseførelse” (dubbel hushållning). Personer som har rätt till detta avdrag är gifta, sambor och ensamstående föräldrar.

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att dubbel hushållning tillfälligt är nödvändig på grund av arbete och att avståndet mellan den tillfälliga bostaden och den ordinarie bostaden är sådant att det inte är möjligt för den anställde att resa fram och tillbaka dagligen. Bedömningen baseras bl.a. på arbetstider, avstånd och transporttid för sträckan. Avdrag medges inte för längre tid än två år, om inte särskilda skäl föreligger. För att anställningsförhållandet ska anses vara tidsbegränsat måste det avtalas eller klargöras redan i början av anställningsförhållandet. Om arbetet är permanent anses dubbel hushållning inte vara tillfällig och därmed motiverad av privata skäl. Det måste vidare finnas en koppling till en arbetsplats. Normalt får avdrag därför inte göras för dubbel hushållning i samband med utbildningar.

4.2.5 Avdragsbegränsning

Avdrag för utgifter vid resa eller dubbel hushållning får tillsammans inte överstiga grundbeloppet under ett inkomstår. Grundbeloppet justeras årligen och beloppet för 2024 är 31 600 DKK.

Näringsidkares avdrag för faktiska kostnader omfattas dock inte av avdragsbegränsningen utan begränsningen är endast tillämplig när näringsidkare drar av kostnader enligt schablon.

4.3 Finland

4.3.1 Resor mellan bostaden och arbetsplatsen

Arbetstagare får i Finland dra av kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Dessa resor berättigar inte till skattefria kostnadsersättningar. Om arbetsgivaren ersätter kostnaderna för resorna, utgör ersättningen den anställdes skattepliktiga inkomst.

4.3.2 Egentlig arbetsplats

Med resa mellan bostaden och arbetsplatsen avses resor mellan hemmet och den "egentliga arbetsplatsen". Den egentliga arbetsplatsen är den plats där den anställda stadigvarande utför sitt arbete. Vid ett rörligt arbete anses i stället den plats där arbetstagaren hämtar arbetsorder eller där han eller hon förvarar sina arbetsplagg, redskap och material som egentlig arbetsplats. En anställd kan ha flera egentliga arbetsplatser inom samma kommun. Resor mellan hemmet och olika arbetsplatser är då resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen. När det gäller resor mellan två egentliga arbetsplatser kan arbetsgivaren inte betala ut skattefria ersättningar för kostnaderna utan ersättningen utgör den anställdes skattepliktiga inkomst. Om arbetsgivaren ger den anställda en resebiljett för resorna eller på något annat sätt ordnar transporten mellan de egentliga arbetsplatserna, får den anställda däremot inte en skattepliktig förmån.

Den egna bostaden kan vara en anställdes egentliga arbetsplats i följande situationer:

- Den anställdes bostad är samtidigt bolagets verksamhetsställe.

- Den anställde har inget annat arbetsställe. Orsaken till att man arbetar hemma kan vara till exempel att avståndet mellan arbetstagarens hem och arbetsgivarens verksamhetsställe är långt eller att man uttryckligen har kommit överens om en sådan arbetsform.
- Den anställde har ett rörligt arbete. Det ska vara fråga om ett rörligt arbete då den anställde arbetar på flera olika arbetsställen i samma arbetsgivares tjänst, arbetsställena byts ofta och arbete på ett enskilt arbetsställe varar oftast en kort tid.
- Vissa situationer där den anställde utför distansarbete då arbetsgivaren och den anställde kommit överens om att arbetstagaren ska arbeta hemma på distans och endast sporadiskt eller sällan vid arbetsgivarens verksamhetsställe. Om den anställde kan välja mellan att arbeta på distans eller i arbetsgivarens lokaler anses dock arbetsgivarens lokaler som den anställdes egentliga arbetsplats.

4.3.3 Sekundär arbetsplats

I Finland finns även begreppet ”sekundär arbetsplats”. En sekundär arbetsplats är en egentlig arbetsplats för vilken man tillämpar specialbestämmelser. Den sekundära arbetsplatsen ska inte vara beläget i samma kommun som den primära arbetsplatsen. Förutsättningen för att en sekundär arbetsplats ska bildas är att den anställde har minst två egentliga arbetsplatser, dvs. en primär och en sekundär arbetsplats. Den sekundära arbetsplatsen kan endast vara en plats där arbetstagaren arbetar regelbundet. Om arbetet inte är regelbundet, är det fråga om ett ”särskilt arbetsställe” (se nästa avsnitt).

Som en resa till en sekundär arbetsplats betraktas följande:

- En resa mellan den anställdes bostad och en sekundär arbetsplats.
- En resa mellan den anställdes egentliga arbetsplats och en sekundär arbetsplats.
- En resa mellan två sekundära arbetsplatser.
- En resa mellan den anställdes bostad och ett inkvarteringsställe i närheten av den sekundära arbetsplatsen.
- En resa mellan den anställdes egentliga arbetsplats och ett inkvarteringsställe i närheten av den sekundära arbetsplatsen.

Arbetsgivaren kan betala ut skattefria ersättningar för resekostnader och skäligen logistikostnader för resor som arbetstagaren gör till sin sekundära arbetsplats. Om arbetsgivaren inte har ersatt arbetstagarens utgifter för resor och skäliga logistikostnader kan arbetstagaren göra avdrag i sin beskattning. Arbetsgivaren kan dock inte skattefritt betala ut dagtraktamente, måltidsersättning eller nattresepenning för en resa som gjorts till en sekundär arbetsplats. Om arbetsgivaren ersätter sådana utgifter utgör beloppet skattepliktig inkomst för den anställda. Arbetstagaren kan inte heller dra av sådana utgifter i sin beskattning.

4.3.4 Arbetsresa

Med en "arbetsresa" avses en resa som en arbetstagare tillfälligt företar till ett "särskilt arbetsställe" för att utföra arbetsuppgifter. Med särskilt arbetsställe avses ett ställe där arbetsuppgifter utförs tillfälligt. De särskilda arbetsställena omfattar vanligtvis verksamhetsställen för löntagarens arbetsgivare eller verksamhetsställen för arbetsgivarens kunder där arbetstagaren inte arbetar stadigvarande. Tidsfristen är tre år för att ett arbete som utförs på samma arbetsställe ska kunna betraktas som tillfälligt arbete på ett särskilt arbetsställe och gäller oavsett om det är fråga om arbete vid en tidsbegränsad arbetsplats eller om arbetstagaren deltar i ett kortvarigt arbetsskede i ett projekt.

För anställda som inte har någon egentlig arbetsplats i arbetsgivarens lokaler har begreppet arbetsresa utvidgats. Som arbetsresor betraktas en resa till ett arbetsställe också när alla följande förutsättningar uppfylls:

- Arbetsstället är beläget på någon annan ort än verksamhetsstället för den egna arbetsgivaren eller ett samfund som hör till samma intressesfär som arbetsgivaren.
- Arbetet är tillfälligt.
- Arbetsstället är beläget på mer än 100 kilometers avstånd från den skattskyldiges bostad.
- Den skattskyldiga har på grund av en resa till arbetsstället övernattnat i tillfällig inkvartering som är nödvändig till följd av arbetsställets läge.

När en arbetstagare gör en arbetsresa kan arbetsgivaren betala ut skattefri ersättning i form av ersättning för resa, dagtraktamente, måltidsersättningar och logi. Den finska Skatteförvaltningen meddelar årligen beslut om de skattefria beloppen för ersättningar för resekostnader (det s.k. kostnadsbeslutet). Om arbetsgivaren betalar ut ersättningar till ett högre belopp, utgör ersättningen skattefri inkomst endast upp till det beslutade beloppet. Den överstigande delen av ersättningen utgör skattepliktig förvärvsinkomst för arbetstagaren. Om arbetstagarens utgifter för en arbetsresa överstiger det belopp som skattefritt kan ersättas av arbetsgivaren, får den anställda dra av den överskridande delen. Om arbetsgivaren inte ersätter arbetstagarens resekostnader vid en arbetsresa, får arbetstagaren i sin beskattning dra av kostnaderna. Detsamma gäller för ökade levnads-kostnader under förutsättning att arbetsresan har förorsakat arbetstagaren utgifter som överstiger dennes normala levnadskostnader.

För näringsidkare är ökade levnadskostnader samt faktiska rese-kostnader vid arbetsresor utgifter för att förvärva och bibehålla in-komst och kan dras av som kostnader i verksamheten.

4.3.5 Särskilda regler inom specialbranscher

För arbetstagare inom specialbranscher finns särskilda regler som avviker från de allmänna reglerna om arbetsresor. Inom branscher där en arbetstagare ofta måste byta arbetsställe på grund av att det för branschen typiska arbetet är kortvarigt, t.ex. byggnads-, mark-byggnads- och skogsbranschen, ska också de dagliga resorna mellan bostaden och ett särskilt arbetsställe betraktas som en arbetsresa. Det gäller under förutsättning att den skattskyldige inte har någon egentlig arbetsplats. Arbetstagare inom specialbranscher har dock inte rätt till skattefria dagtraktamenten för sina dagliga resor. Om en arbetstagare inom en specialbransch arbetar på samma arbets-plats under mer än tre år, utgör arbetsplatsen en egentlig arbetsplats för arbetstagaren.

4.3.6 Veckoslutsresor

Veckoslutsresor och andra motsvarande resor som företas under en arbetskommendering står utanför begreppet arbetsresa. Med ”veckoslutsresor” avses resor som en anställd gör mellan bostaden och det särskilda arbetsstället. Veckoslutsresor betraktas inte som arbetsresor utan jämsätts med resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen. Arbetsgivaren kan därför inte betala ut skattefria ersättningar för kostnaderna som dessa ger upphov till. Sådana resekostnader är dock avdragsgilla för den anställde.

En veckoslutsresa som görs mellan bostaden och det särskilda arbetsstället på grund av ett avbrott i arbetskommenderingen betraktas däremot inte som en veckoslutsresa utan som en arbetsresa. En arbetskommendering anses bli avbruten t.ex. under helger, semestrar och sjukledigheter samt då arbetsgivaren inte ordnat inkvartering för veckosluten. En resa som görs när en kommendering inleds eller avslutas eller för att förflytta sig från ett arbetsställe till ett annat likställs också med en arbetsresa.

4.3.7 Avdrag för arbetsbostad

I Finland finns även regler om avdrag för arbetsbostad. Ett avdrag för arbetsbostad kan beviljas när det är fråga om arbete på en egentlig arbetsplats men inte när det är fråga om arbete på ett särskilt arbetsställe eller en sekundär arbetsplats.

För att avdrag för arbetsbostad ska beviljas förutsätts det att den stadigvarande bostaden är belägen över 100 kilometer från bostaden på arbetsorten och den egentliga arbetsplatsen. Både arbetsbostaden och den egentliga arbetsplatsen ska således finnas på mer än 100 kilometers avstånd från den stadigvarande bostaden.

Bostaden på arbetsorten måste vara en hyrd bostad. Avdrag kan också beviljas för bl.a. tjänstebostad, bostadsrättsbostad och delägarbostad men det finns särskilda begränsningar avseende ägarskap. Avdrag för arbetsbostad kan beviljas endast på basis av hela månader och uthyrningen måste därför grunda sig på ett hyresavtal för minst en månad. I övrigt saknas tidsgränser.

Avdraget uppgår till högst 450 EUR för varje hel kalendermånad. Avdraget beviljas dock högst till ett belopp som motsvarar den hyra som den skattskyldige betalat för bostaden på arbetsorten.

Rätt till avdrag har skattskyldiga som bor med sin familj i en stadigvarande bostad. En skattskyldig som inte har familj har rätt till avdrag endast i de fall då den skattskyldige samtidigt har två egentliga arbetsplatser och två olika bostäder på grund av placeringen av arbetsplatserna.

Avdraget kan också beviljas näringsidkare. I detta fall förutsätts att näringsidkaren har ett permanent driftställe och att övriga förutsättningar för beviljande av avdrag är uppfyllda. En jordbruksidkare kan få avdrag för arbetsbostad om jordbrukaren arbetar på någon annan egentlig arbetsplats än på gårdsbruksfastigheten och på grund av detta arbete hyr en arbetsbostad på arbetsorten.

4.4 Norge

4.4.1 Resor mellan bostaden och arbetsplatsen

Arbetstagare får i Norge dra av kostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen, s.k. ”arbeidsreiser” (arbetsresor). Dessa resor berättigar inte till skattefria kostnadsersättningar. Om arbetsgivaren ersätter kostnaderna för resorna, utgör ersättningen den anställdes skattepliktiga inkomst.

4.4.2 Arbetsplats

Arbetsplatsen är en plats där den skattskyldige faktiskt utför arbete eller är närvarande under arbetstid. Om arbetet sker över ett stort område, till exempel en vägsträcka, inom ett fabriksområde eller en skog, ska en bedömning göras om detta är att betrakta som en arbetsplats eller flera arbetsplatser. Detsamma gäller om platsen där arbetet utförs flyttar, t.ex. vid byggnation av en kraftledning eller beläggning av en väg.

En arbetsplats kan vara fast eller icke-fast. Bedömningen om en arbetsplats är fast eller icke-fast görs för varje anställning eller uppdrag och har betydelse för hur en resa ska klassificeras (t.ex. som arbetsresa eller tjänsteresa).

Som fast arbetsplats anses följande:

- Den plats där den skattskyldige normalt utför sitt arbete. Om den skattskyldige har flera arbetsplatser i samma anställning,

anses han eller hon normalt utföra sitt arbete på den plats där denne tillbringar största delen av sin arbetstid under en kalendermånad.

- Den plats där den skattskyldige normalt inte utför sitt arbete, men som för den skattskyldige är densamma under en period av mer än två veckor.
- Mötesplats för fördelning av och/eller förberedelse för arbete när platsen är densamma under en period av mer än två veckor.
- Mötesplatsen för transport till eller från arbetsplatsen på en plattform, ett fartyg eller utomlands.

Med icke-fast arbetsplats avses följande:

- Annan arbetsplats eller mötesplats än de som angetts ovan.
- En särskild plats för möten, kurser m.m.
- En plats där den skattskyldige inte arbetar mer än 10 dagar under året.

4.4.3 Tjänsteresa

En ”yrkesreise” (tjänsteresa) är en resa som ingår i tjänsteutövningen. Som tjänsteresa behandlas t.ex. följande resor (ej uttömmande):

- Resor mellan bostaden och den icke-fasta arbetsplatsen.
- Resor mellan en fast arbetsplats och en icke-fast arbetsplats.
- Resor mellan icke-fasta arbetsplatser.
- Resa med övernattning utanför boendet, när övernattningen görs på grund av arbetet.
- Resa mellan hemorten och den fasta arbetsplatsen innan den skattskyldige påbörjar en tjänsteresa.

Om en skattskyldig är på tjänsteresa med övernattning är en resa hem och tillbaka över en helg också en tjänsteresa. Om en sådan resa däremot företas under ett arbetsuppehåll är resan i stället att anses som en ”besöksreise”.

Om den skattskyldige på en tjänsteresa övernattar utanför sin bostad kan en arbetsgivare skattefritt ersätta en arbetstagares utgifter för måltider, småutgifter och logi. Om arbetsgivaren inte ersätter arbetstagaren för utgifterna är de avdragsgilla i arbetstagarens beskattning. Avdragsrätten vid tjänsteresa gäller både näringsidkare och anställda. För näringsidkare betraktas kostnaderna som kostnader för intäkternas förvärvande.

4.4.4 Pendlare

En pendlare är en person som på grund av arbete måste övernatta utanför hemmet. Att vistas utanför hemmet av andra skäl, t.ex. studier, fritidsändamål, familjeförhållanden innebär inte att en person betraktas som pendlare. Om vistelsen utanför hemmet beror på arbete, kan personen i fråga med hänsyn till omständigheterna betraktas som en pendlare även om det är praktiskt möjligt att göra dagliga resor mellan hemmet och arbetsplatsen. Reseavståndet kan dock ha betydelse vid bedömningen av om vistelsen utanför bostaden beror på andra orsaker än arbete. Det görs inte någon skillnad mellan skattskyldiga som har dubbla bostäder på grund av tidsbegränsad anställning eller på grund av tillsvidareanställning. Om pendlaren äger eller hyr pendlarbostaden saknar också betydelse för avdragsrätten.

Pendlare delas in i grupperna ”familjependlare” och ”enslige pendlare” (familjependlare respektive ensamstående pendlare). För familjependlare saknas särskilda krav på hur ofta de pendlar till och från den skattemässiga bostaden. Pendlingen ska dock ske så ofta att bostaden kan betraktas som en gemensam bostad. Var en ensamstående pendlare anses ha sin skattemässiga bostad bestäms med utgångspunkt i pendlarens ålder, t.ex. kan den ort där föräldrarna bor aldrig ha företräde framför en enskild självständig bostad för en person som är 22 år eller äldre. För en ensamstående pendlare finns vidare villkoret att resor till den skattemässiga bostaden ska ske med en regelbundenhet och frekvens som anses rimlig. Reseavstånd, resealternativ och ekonomi beaktas i bedömningen.

Pendlare har rätt till avdrag för merkostnader för måltider när pendelboendet inte har matlagingsmöjligheter, logi och s.k. besöksresor (se nedan). Avdragsrätten för måltider och logi gäller

endast under två år. Avdragsrätten gäller även för näringsidkare. Arbetsgivarens ersättning av sådana kostnader kan vara skattefri.

4.4.5 Besöksresor

Med ”besöksreiser” (besöksresor) avses resor mellan bostaden och pendlarbostaden och resan anses huvudsakligen vara för privat bruk. En pendlares första resa vid arbetets inledande och sista resa vid arbetets upphörande till plats för pendlarvistelse kan dock behandlas som tjänsteresa. En skattskyldig pendlare har rätt till avdrag för besöksresor, se nedan angående avdragsbegränsning. Om arbetsgivaren utbetalat kostnadsersättning är denna skattefri upp till ett maximalt belopp på 97 000 NOK per år.

4.4.6 Avdragsbegränsningar

För kostnader för arbetsresor och besöksresor medges avdrag endast för den del av kostnaderna som överstiger 14 950 NOK per år och inga avdrag medges för belopp som överstiger 97 000 NOK per år (2024). Inga sådana begränsningar gäller dock för tjänsteresor.

5 Förändringar på arbetsmarknaden

5.1 Inledning

Mot bakgrund av att det ingår i utredningens uppdrag att modernisera skattereglerna följer i detta kapitel en beskrivning av de förändringar på arbetsmarknaden som är av relevans för tjänsteställets placering och avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort. Utredningen har inte något särskilt kartläggningsuppdrag i denna del varför beskrivningen är förhållandevis generell och baserad på andra undersökningar.

5.2 Anställningsformer och företagande

5.2.1 Tillsvidareanställda, tidsbegränsat anställda och egenföretagare

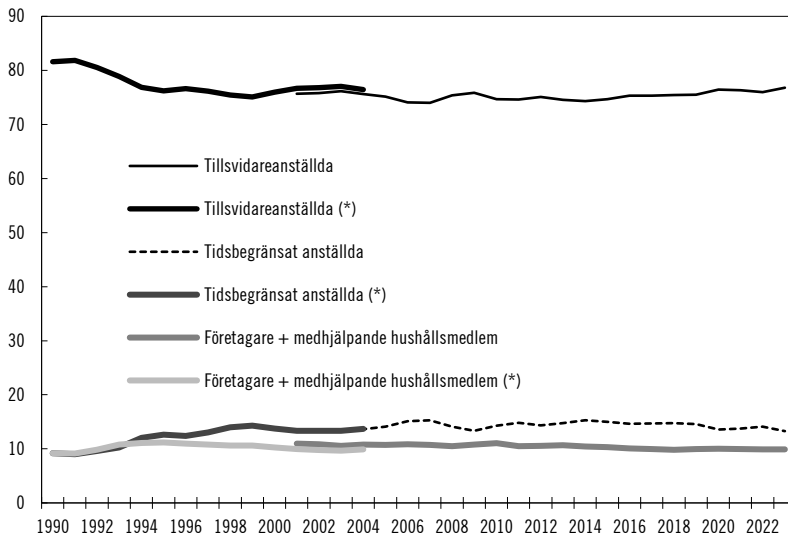
I kapitel 6 beskrivs hur anställningsform och i vilken företagsform en näringsverksamhet bedrivs kan påverka tjänsteställets placering. I detta och följande avsnitt beskrivs som bakgrund till detta hur utvecklingen sett ut på arbetsmarknaden i detta avseende.

Sedan reglerna om tjänsteställets placering fick sin nuvarande utformning i samband med skattereformen 1991 har tillfälliga anställningar blivit mer vanliga på arbetsmarknaden. De allra flesta av de sysselsatta är dock tillsvidareanställda och andelen har inte minskat under senare tid (se figur 5.1). Andelen tillsvidareanställda av de sysselsatta har varit runt 75 procent under de senaste två decennierna och var cirka 77 procent 2023. Andelen av de sysselsatta som är tidsbegränsat anställda ökade i relativt stor utsträckning under

1990-talet men har varit förhållandevis stabil runt 14 procent de senaste två decennierna.

Andelen av de sysselsatta som enligt Arbetskraftsundersökningarna klassificeras som egenföretagare, dvs. har någon form av enskild firma, har varit förhållandevis stabil runt 10 procent under perioden.

Figur 5.1 Andel av de sysselsatta med tillsvidareanställning, tidsbegränsad anställning och egenföretagare 1990–2023



Anm.: Serier markerade med (*) kommer från Arbetskraftsundersökningarnas länkade serier och avser åldersgruppen 16–64 år. Uppgifter för 2001–2023 avser åldersgruppen 15–74 år. Som sysselsatta räknas i Arbetskraftsundersökningarna personer som under referensveckan utförde minst en timmes arbete antingen som avlönade arbetstagare, som egna företagare (inklusive fria yrkesutövare) eller som oavlönade medhjälpare i företag tillhörande en familjemedlem. Som sysselsatt räknas också personer som inte utförde något arbete, men som hade anställning, arbete som medhjälpande familjemedlem eller egen företagare (inklusive fria yrkesutövare) och var tillfälligt frånvarande under hela referensveckan. Även personer som deltar i vissa arbetsmarknadspolitiska program räknas som sysselsatta. Till gruppen företagare räknas dels egna företagare som har någon form av enskild firma, dels personer som är fria yrkesutövare. För mer information om definitionerna se Statistiska centralbyrån (2021).

Källor: Statistiska centralbyrån, Arbetskraftsundersökningarna (AKU), och egen bearbetning.

5.2.2 Ändrad fördelning mellan företagsformer

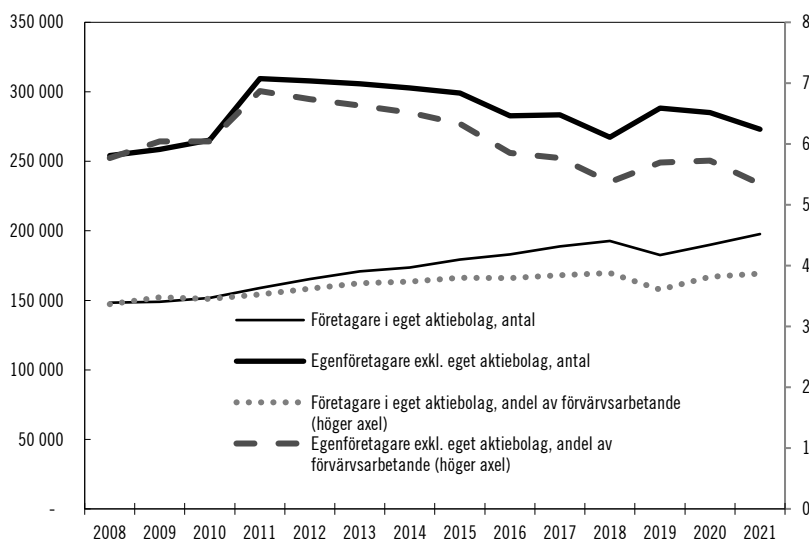
Andelen av befolkningen som har eget företagande som huvudsaklig inkomstkälla har, enligt den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken, varit relativt oförändrad runt 10 procent under perioden

2008–2021 (se figur 5.2). Över tid har dock sammansättningen av de företagsformer som näringsverksamhet bedrivs i ändrats något. Andelen som har företagande i eget aktiebolag som huvudsaklig inkomstkälla har ökat något samtidigt som andelen som har företagande i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag som huvudsaklig inkomstkälla har minskat något.

Från och med 2022 redovisas inte den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken. Den har i stället ersatts av ny registerbaserad statistik, befolkningens arbetsmarknadsstatus, i vilken mer information används för att klassificera egenföretagare.¹ Betydligt fler personer klassificeras som egenföretagare i eget aktiebolag i den nya statistiken. Enligt denna statistik beräknas cirka 290 000 personer ha varit företagare i aktiebolag och 260 000 personer egenföretagare exklusive eget aktiebolag 2022.

Figur 5.2 Egenföretagare i aktiebolag och i övriga företagsformer, antal och som andel av de förvärsarbetande

2008–2021



Anm.: Uppgifterna är baserade på den registerbaserade arbetsmarknadsstatistiken. I denna finns ett tidsseriebrott mellan 2018 och 2019. Fr.o.m. referensår 2019 används en ny datakälla och metod för att ta fram statistiken. De månatliga arbetsgivardeklarationerna på individnivå (AGI) ersätter de årliga kontrolluppgifterna (KU) och förvärsarbetande klassificeras efter utbetald lön i november.

Källor: Statistiska centralbyrån, Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS) och egen bearbetning.

¹ För mer information se: Statistiska centralbyrån (2023).

5.2.3 Ökad andel sysselsatta i tjänstebanscher

I tabell 5.1 visas andelen av de sysselsatta fördelat över olika näringsgrenar. Viss förändring i fördelningen av branschtillhörighet för de sysselsatta i Sverige har skett mellan 2005 och 2023.

Tabell 5.1 Antal och andel sysselsatta efter näringsgren

Tusental respektive procent				
	Antal		Andel	
	2005	2023	2005	2023
Jordbruk, skogsbruk och fiske	92,8	83,8	2 %	2 %
Tillverkning och utvinning, energi och miljö	655,9	580,8	15 %	11 %
Byggverksamhet	253,7	321,5	6 %	6 %
Handel	523,3	523,7	12 %	10 %
Transport	224,8	221,7	5 %	4 %
Hotell och restaurang	110,4	156,2	3 %	3 %
Information och kommunikation	175,3	315,1	4 %	6 %
Finansiell verksamhet, företagstjänster	594,4	975,7	14 %	19 %
Offentlig förvaltning m.m.	244,7	415,9	6 %	8 %
Utbildning	480,1	598,9	11 %	12 %
Vård och omsorg	709,9	756,6	17 %	15 %
Personliga och kulturella tjänster	203,3	257,2	5 %	5 %
Summa	4268,6	5207,1		

Anm.: Sysselsatta där uppgift om näringsgren saknas samt utlandsarbete ingår inte i tabellen.
Källor: Statistiska centralbyrån, Arbetskraftsundersökningarna (AKU), och egen bearbetning.

Andelen sysselsatta i branscherna information och kommunikation, finansiella tjänster och företagstjänster har ökat. Andelen sysselsatta inom tillverkning och handel har däremot minskat över tid. Att andelen sysselsatta i tillverkningsindustrin minskat och andelen sysselsatta i tjänstebanscher ökat är en utveckling som pågått under en längre tid.² Den minskade sysselsättningen inom industrin beror på ökad automatisering men också på större specialisering inom industrin. Specialiseringen innebär att industriföretagen köper fler företagstjänster, till exempel datakonsult-, juridik-, PR- och

² Se t.ex. Fredriksson m.fl. (2023).

säkerhetstjänster samt lokalvård, i stället för att producera dessa själva.³ Dessa förändringar är också av relevans för bestämmelserna om tjänsteställets placering och avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort.

5.3 Ökad specialisering, inhyrning av arbetskraft och nya sätt att förmedla uppdrag

5.3.1 Ökad specialisering

Att specialiseringen ökat har inneburit att företagens, och även myndigheters, verksamhet blivit mer fokuserad på kärnverksamheten. Tjänster och kompetenser köps eller hyrs in vid behov i stället för att dessa utförs av företagets egna anställda. Utvecklingen sedan 1990-talet har gått mot att företagen i större utsträckning anlitar underleverantörer, konsulter och bemanningsföretag.⁴ Det förekommer också att delar av företagens verksamheter knoppas av, vilket i vissa fall kan avse speciella tjänster där den eller de anställda som tidigare skött dessa inom företagets ram erbjuds att i stället utföra dessa uppgifter som egenföretagare på entreprenad åt den tidigare arbetsgivaren.⁵

Utvecklingen av antalet förvärvsarbetande i vissa branscher inom näringsgrenen företagstjänster belyser delvis utvecklingen. I förhållande till ökningen av antalet förvärvsarbetande totalt sett har antalet förvärvsarbetande inom företagstjänster ökat mer än dubbelt så mycket (se tabell 5.2). Särskilt kraftig har ökningen varit av antalet förvärvsarbetande i branschen arbetsförmedling, bemanning och andra personalrelaterade tjänster samt i branschen verksamhet som utövas av huvudkontor och konsulttjänster till företag.

³ Häkkinen Skans (2019) och Industrins Ekonomiska Råd (2017).

⁴ Se exempelvis prop. 2008/09:62, SOU 2019:31 eller SOU 2017:24.

⁵ Se exempelvis Skatteverket (2013) och SOU 2019:31.

Tabell 5.2 Antalet förvärvsarbetande inom näringsgrenen företagstjänster
2008 respektive 2021

	2008	2021	Förändring 2008–2018	Förändring 2019–2021
Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	249 051	335 268	28 %	2 %
Varav: Juridisk och ekonomisk konsultverksamhet	40 576	54 148	28 %	-4 %
Verksamheter som utövas av huvudkontor; konsulttjänster till företag	44 111	69 830	58 %	4 %
Arkitekt- och teknisk konsultverksamhet; teknisk provning och analys	77 369	114 369	43 %	2 %
Vetenskaplig forskning och utveckling	28 796	32 279	-15 %	21 %
Reklam och marknadsundersökning	30 343	24 681	-19 %	-7 %
Andra specialiserade företagstjänster inkl. veterinärverksamhet	27 856	39 961	35 %	1 %
Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster och andra stödtjänster	221 766	297 620	29 %	4 %
Varav: Uthyrning och leasing	11 338	15 290	34 %	-1 %
Arbetsförmedling, bemanning och andra personalrelaterade tjänster	64 324	113 299	66 %	12 %
Rese-, bevaknings-, fastighetsservice- och kontorstjänster m.m.	146 104	169 031	12 %	0 %
Samtliga förvärvsarbetande	4 406 789	5 104 179	13 %	1 %

Anm.: Ett tidsseriebrott 2019 påverkar statistiken. Ett tidsseriebrott finns också 2016 som innebär att fler företag än tidigare återfinns i branschen vetenskaplig forskning och utveckling.

Källor: Statistiska centralbyrån, Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS), och egen bearbetning.

Viss verksamhet som läggs över på externa leverantörer utförs på plats vilket innebär att personal skickas till arbetsplatsen från ett annat företag. Sådana tjänster kan handla om exempelvis lokalvård, fastighetsskötsel, bevakning och drift och övervakning av it-system. Även vad gäller kvalificerade konsulttjänster kan arbetet i varierande omfattning utföras i kundens lokaler.⁶

⁶ Giertz m.fl. (2016).

Utvecklingen innebär att det blivit vanligare att arbeta utanför den egna arbetsgivarens lokaler och att personalens arbetsplatser i större utsträckning än tidigare växlar. Utvecklingen innebär att andelen av arbetsmarknaden där det kan vara förknippat med svårigheter att fastställa tjänstestället har ökat och att kraven på rörlighet ökat för de anställda.

5.3.2 Inhyrning av arbetskraft

En tydlig förändring på arbetsmarknaden sedan reglerna om tjänsteställets placering tillkom är framväxten av bemanningsbranschen. Antalet anställda i bemanningsföretag har trendmässigt ökat sedan början av 1990-talet när det blev möjligt att bedriva personaluthyrning i vinstsyfte. Den ökade omfattningen av branschen har också inneburit en successiv breddning till fler delar av arbetsmarknaden och geografiska områden.⁷ Bemanningsverksamhet handlar om uthyrning av personal inom vitt skilda områden, till exempel uthyrning av läkare, lärare och ingenjörer, men också bemanning av lager eller i tillverkning och byggverksamhet. Med tiden har det också blivit mindre tydliga gränser mellan inhyrning av arbetskraft, konsult- och entreprenadtjänster.⁸

Inhyrd personal i hälso- och sjukvården och i kommunal verksamhet har också ökat över tid. Regionernas kostnader för inhyrd personal var drygt 5 procent av personalkostnaderna 2023.⁹

Enligt Kompetensföretagen, som är en bransch- och arbetsgivarorganisation för företag med verksamhet inom rekrytering, omställning och bemanning, uppskattas antalet helårsanställda i branschorganisationens medlemsföretag under 2023 ha varit drygt 110 000 personer, vilket motsvarar cirka 2 procent av de sysselsatta 2023. Det totala antalet personer som någon gång under året arbetade i Kompetensföretagens medlemsföretag uppskattades ha uppgått till cirka 184 000.¹⁰

⁷ Andersson Joona och Wadensjö (2010).

⁸ SOU 2017:24.

⁹ Sveriges Kommuner och Regioner (2024).

¹⁰ Kompetensföretagen (2024).

5.3.3 Egenanställning och arbete via digitala plattformar

En annan förändring som skett på arbetsmarknaden är att den teknologiska utvecklingen har bidragit till att det uppstått nya sätt att förmedla uppdrag via digitala plattformar, så kallade gig-jobb. Nya sätt att organisera arbete finns numera i en bredd av olika former av digitala plattformar, egenanställningsföretag, konsult- och matchningsföretag, egenföretagare osv. samt olika samarbetsformer mellan dessa.¹¹

Arbete via digitala plattformar

Många olika typer av arbeten förmedlas via digitala arbetsplattformar. De förekommer ofta som förmedlare av leveranser av olika slag, så som bil- eller cykelbud. Det finns också plattformsföretag som förmedlar arbete av det mer akademiska slaget som utförs digitalt vid den egna datorn.¹² Arbetstidens omfattning på de olika uppdragen kan utgöra allt från någon timme per månad till mer än heltid.¹³

En utförare av tjänster som förmedlas av plattformsföretaget, kan vara anställd av plattformsföretaget, fakturera och vara anställd via ett egenanställningsföretag, eller vara egenföretagare. Utföraren kan också agera som privatperson utan vare sig anställning eller någon koppling till ett företag eller eget företagande.¹⁴

Omfattningen av arbete som förmedlas via digitala plattformar är osäkert. I betänkandet av Utredningen om utökade möjligheter att upprätthålla en god arbetsmiljö (SOU 2022:45) konstateras att det inte finns någon enhetlig definition av den här typen av företag och att det är en snabbt föränderlig marknad.

Pensionsmyndigheten genomförde 2021 en enkätundersökning för att uppskatta andelen av den vuxna befolkningen i Sverige som tar eller någon gång har tagit korta, tillfälliga jobb, via en hemsida eller mobilapp. Pensionsmyndigheten konstaterar utifrån enkäten att gig-ekonomin visserligen växer men att det är från låga nivåer.¹⁵

I Fredriksson m.fl. (2023) bedöms gig-ekonomin vara ett relativt marginellt fenomen på den svenska arbetsmarknaden men det be-

¹¹ Arbetsmiljöverket (2022).

¹² SOU 2022:45.

¹³ Arbetsmiljöverket (2022).

¹⁴ SOU 2022:45.

¹⁵ Pensionsmyndigheten (2021).

döms vara troligt att jobb som förmedlas via plattformar kommer att växa i framtiden.

Egenanställning

Egenanställning dök upp som fenomen i Sverige i början på 1990-talet.¹⁶ Det finns ingen formell definition av egenanställning, men fenomenet har beskrivits på olika ställen. Ett egenanställningsföretag sköter administrativa funktioner som fakturering, lön och skatter. Egenanställningsföretaget förmedlar inte arbetet utan utföraren hittar kunden på egen hand och styr själv över arbetets upplägg.¹⁷ Uppdragstagaren blir visstidsanställd för uppdraget och när uppdraget är klart upphör anställningen.

5.4 Distansarbete

I takt med den digitala utvecklingen har det blivit möjligt för allt fler anställda att utföra sitt arbete från en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. Även denna utveckling har inneburit en ökning av antalet anställda för vilka det kan vara svårt att fastställa tjänstestället, se kapitel 6.

Innan covid-19-pandemin var andelen som arbetade hemifrån på en låg och stabil nivå.¹⁸ Många ställde under pandemin om till distansarbete och även efter pandemin är andelen som uppger att de i stor utsträckning arbetar hemifrån fortsatt på en förhållandevis hög nivå. Under 2023 uppgav cirka 10 procent av de sysselsatta att de arbetat hemifrån mer än hälften av dagarna, enligt Statistiska centralbyråns Arbetskraftsundersökningar. Därutöver bedömde cirka 5 procent att de arbetat hemifrån hälften av dagarna. Ungefär 63 procent svarade i undersökningen att de inte arbetade hemifrån alls. Andelarna var liknande bland män och kvinnor. Arbete hemifrån är vanligast i yrken som kräver fördjupad högskolekompetens. I denna grupp arbetade 25 procent hemifrån minst hälften av arbetsdagarna. Minst vanligt förekommande var hemarbete i yrken med kortare krav på utbildning eller introduktion. I statlig sektor arbetade 24 procent

¹⁶ SOU 2017:24.

¹⁷ SOU 2022:45.

¹⁸ Statistiska centralbyrån (2022).

hemifrån hälften av dagarna eller mer. Minst vanligt med hemarbete var det i kommunal sektor där 75 procent inte arbetade hemifrån alls.

Det framgår också i ett flertal undersökningar att det finns starka önskemål om fortsatta möjligheter att kombinera distansarbete med arbete på arbetsplatsen.¹⁹

5.5 Geografisk rörlighet på arbetsmarknaden

5.5.1 Tidigare kartläggning

Avdragen för dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort syftar till att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden. En större kartläggning av rörligheten på arbetsmarknaden gjordes i betänkandet av Utredningen om dubbel bosättning (SOU 2005:28).

Enligt utredningen visade undersökningar att flyttbenägenheten inom landet minskade under 1970- och 1980-talet men ökade igen under 1990-talet. Motiven till att flytta hade dock ändrats över tid och benägenheten att flytta av arbetsmarknadsskäl hade minskat.

Pendlingen hade däremot ökat under samma period, vilket lett till allt större lokala arbetsmarknadsområden.

5.5.2 Utvecklingen efter 2005

Fortsatt ökning av pendlingen inom landet

Den geografiska rörligheten i form av pendling har fortsatt att öka även efter 2005. Andelen som pendlar över kommun- respektive länsgräns har fortsatt att öka (se figur 5.3). Andelen av de förvärvsarbetande som hade arbetsställe i en annan kommun än den de var bosatta i har ökat från 30 procent 2004 till 35 procent 2021 (motvarande cirka 1,8 miljoner förvärvsarbetande 2021).²⁰ Andelen som pendlar över kommungräns har ökat bland både kvinnor och män. Andelen som pendlar var dock högre bland män, cirka 38 procent, jämfört med bland kvinnor, cirka 32 procent, 2021.

¹⁹ Se exempelvis: TCO (2023), Unionen (2022) och Grafström (2023).

²⁰ Uppgifterna kommer från Statistiska centralbyråns Registerbaserade arbetsmarknadsstatistik (RAMS) som är baserad på folkbokföringen och arbetsställets adress enligt företagsdatabasen.

Andelen av de förvärvsarbetande som pendlar över länsgräns ökade även det något under perioden 2004–2018 och var 2018 cirka 7 procent (motsvarande cirka 340 000 förvärvsarbetande). Även denna mer långväga pendling var vanligare bland män än bland kvinnor.

Ett mått på regionförstoring är ett minskande antal lokala arbetsmarknadsområden. De lokala arbetsmarknaderna i Sverige förändras över tid beroende på förändringar i pendlingsströmmarnas riktning och styrka. Under perioden 2004 till 2022 har antalet lokala arbetsmarknader fortsatt minska, från 85 till 67 till följd av den ökade pendlingen.²¹

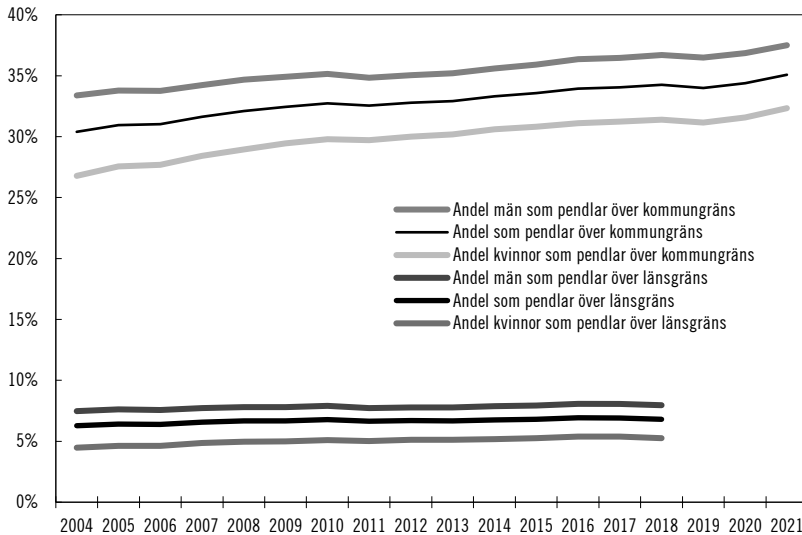
Vad gäller pendling över riksgräns ökade pendlingen från Sverige till Danmark kraftigt under perioden 2000 till 2007 för att därefter minska. Antalet arbetspendlare från Sverige till Danmark har dock återigen ökat något under åren efter covid-19-pandemin och var drygt 18 400 personer 2022. Pendling åt andra håller sker i betydligt mindre omfattning.²² Arbetspendlingen från Sverige till Norge ökade under perioden 2005–2014 för att därefter minska. År 2017 var antalet arbetspendlare cirka 17 400 personer.²³

²¹ De lokala arbetsmarknaderna tas fram av Statistiska centralbyrån och är definierade av pendlingsströmmar. Syftet med de lokala arbetsmarknaderna är att kunna beskriva arbetsmarknadens funktionssätt för geografiska områden som är relativt oberoende av omvärlden med avseende på utbud och efterfrågan av arbetskraft.

²² Region Skåne (2024).

²³ Uppgifter från Västra götalandregionens statistikdatabas. Statistik saknas för åren efter 2017 för arbetspendling mellan Sverige och Norge både i denna databas och i Nordiska ministerrådets statistik över arbetspendling mellan de nordiska länderna. För arbetspendling från Sverige till Finland finns endast uppgift för 2015 i Nordiska ministerrådets statistik. År 2015 utgjorde antalet sådana pendlare knappt 2 000 personer. Åt andra hållet var antalet arbetspendlare runt 1 300 personer per år under perioden 2015–2017.

Figur 5.3 Andel av de förvärvsarbetande som pendlar till arbetet över kommun- respektive länsgräns
2004–2021 respektive 2004–2018



Anm.: Uppgifter avseende pendling över länsgräns 2019–2021 har inte funnits tillgängliga.

Källor: Statistiska centralbyrån, Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS), och egen bearbetning.

Förhållandevis stabil flyttbenägenhet inom landet bland anställda

I en analys av rörligheten på arbetsmarknaden av Fredriksson m.fl. (2023) framgår att andelen av de anställda som flyttar till ett annat lokalt arbetsmarknadsområde har varit förhållandevis stabil under perioden 2001–2018, framför allt bland dem med eftergymnasial utbildning. I grupperna med förgymnasial respektive gymnasial utbildning har andelen som flyttar mellan sådan områden ökat något över tid. Att andelen av de förvärvsarbetande som flyttar till en ny lokal arbetsmarknadsregion i princip legat stilla på en procent under perioden 2004–2017 framgår också i Andersson och Håkansson (2020). Bland arbetslösa var andelen som flyttade mellan lokala arbetsmarknadsområden några procentenheter högre men något minskande över perioden.

Ökande internationell rörlighet

EU/EES-medborgare har rätt att arbeta, studera eller bo i ett annat medlemsland utan att ansöka om uppehållstillstånd. Sedan 2014 behöver EU-medborgare inte registrera sin uppehållsrätt i Sverige hos Migrationsverket och det är därför osäkert hur utvecklingen av rörligheten från andra EU-länder sett ut därefter. Under tioårsperioden innan 2014 ökade inflödet av personer från EU/EES som arbetar i Sverige i samband med att fler länder i Östeuropa gick med i EU.²⁴

Arbetskraftsinvandringen till Sverige från tredjeland (länder utanför EU/EES) är av begränsad omfattning jämfört med den svenska arbetskraftens storlek och med invandring av andra skäl.²⁵ Dess relativa betydelse har dock ökat på senare år. År 2023 beviljades strax under 25 000 tillstånd av arbetsmarknadsskäl.

Utstationerad utländsk arbetskraft har också ökat i Sverige under perioden 2013–2023.²⁶ En utstationerad arbetstagare är en person som vanligen arbetar i ett visst land men som skickas till ett annat land av sin arbetsgivare för att arbeta där under en begränsad tid. Under 2023 uppgick antalet utstationerade arbetstagare i Sverige till drygt 70 000. Den dominerade branschen var byggverksamhet. Även om antalet har ökat är antalet utstationerade arbetstagare av relativt begränsad omfattning, drygt 1 procent, i förhållande till antalet sysselsatta på arbetsmarknaden som helhet.

Regionala obalanser på arbetsmarknaden

Som också konstateras i betänkandet av Utredningen om dubbel bosättning är geografisk rörlighet särskilt viktig om efterfrågan på arbetskraft med en viss kompetens finns i vissa regioner och arbetsökande med den sökta kompetensen finns i andra.

Under de senaste åren har den upplevda bristen på arbetskraft med efterfrågade kompetenser varit hög enligt Arbetsförmedlingens undersökningar.²⁷ Det finns regionala skillnader i kompetensbristen men i många fall var det enligt Arbetsförmedlingen samma typ av kompetenser som efterfrågades i flertalet län. En liknande slutsats dras i en rapport avseende arbetskraftsbristen under de senaste

²⁴ Konjunkturinstitutet (2017).

²⁵ Engdahl och Sjödin (2024).

²⁶ Arbetsmiljöverket (2024). Arbetsmiljöverkets utstationeringsregister inrättades 1 juli 2013.

²⁷ Arbetsförmedlingen (2023).

20 åren.²⁸ Enligt rapporten har det blivit svårare att rekrytera relevant arbetskraft på både nationell och regional nivå. Svårigheterna ökade efter finanskrisen 2008 och har sedan ytterligare ökat i samband med covid-19-pandemin. Enligt rapporten är arbetskraftsbristen omfattande i hela Sverige och verkar inte vara orsakad av regionala obalanser.

Finanspolitiska rådet (2024) visar dock att det till viss del finns matchningsproblem kopplat till att jobben och de arbetslösa finns på olika platser i landet. Problemet framstår enligt Finanspolitiska rådet emellertid som relativt litet i förhållande till den utbildningsrelaterade matchningsproblematiken på arbetsmarknaden.

Under det senaste året har de regionala skillnaderna i arbetslösheten också ökat enligt Arbetsförmedlingen. I storstadslänen och i delar av södra Sverige har lågkonjunkturens effekt på arbetsmarknaden varit tydlig, med en stigande arbetslöshet som följd. I norr och i Mellansverige har ökningen av arbetslösheten varit mindre. De regionala skillnaderna i arbetslösheten väntas också öka under perioden 2024–2025.²⁹

En slutsats av ovanstående är att den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden inte generellt har försämrats sedan kartläggningen i slutbetänkandet av Utredningen om dubbel bosättning (SOU 2005:28). Även om liknande kompetenser efterfrågas över landet är också geografisk rörlighet fortsatt av vikt för konkurrensen på arbetsmarknaden och mot bakgrund av de ökande regionala skillnaderna i arbetslösheten.

²⁸ Nordin och Hammarlund (2024).

²⁹ Arbetsförmedlingen (2024).

6 Tjänsteställets placering

6.1 Inledning

I kapitlet förekommer begreppen uppdrag, uppdragsgivare och uppdragstagare. Nedan klargörs vad som avses med begreppen.

Enligt 10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, räknas till inkomstslaget tjänst 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.

I 12 kap. IL regleras vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst. När det i 12 kap. IL talas om uppdrag avses alltså sådant arbete en fysisk person utför utan att vara anställd och där förvärvsverksamheten inte bedrivs yrkesmässigt och självständigt på så sätt att den ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Verksamhet som bedrivs på ett yrkesmässigt och självständigt sätt beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Fysiska personer som beskattas i detta inkomstslag, dvs. näringsidkare, är personer som bedriver enskild näringsverksamhet och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. En näringsidkare kan i praktiken också benämnas som uppdragstagare, t.ex. vid konsultverksamhet, men det är alltså inte näringsidkares uppdrag som avses när begreppet används i 12 kapitlet IL.

Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 16 kapitlet IL. Regelverket om tjänsteställets placering i 12 kapitlet IL har dock genom hänvisningar i 16 kapitlet IL också betydelse för hur tjänstestället ska bestämmas för näringsidkare. Likaså är reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa tillämpliga vid resa i näringsverksamhet. I avsnitt 6.2 och 6.3 finns problembeskrivningar avseende bestämmelsen om tjänsteställets placering i 12 kapitlet. Problembeskrivningarna är därför i många

fall inte bara relevanta för anställda och för uppdragstagare som beskattas i inkomstslaget tjänst utan även för näringsidkare.

Avsnitt 6.5 innehåller överväganden och förslag rörande tjänsteställets placering för skattskyldiga som beskattas i inkomstslaget tjänst. Avsnitt 6.6 innehåller på motsvarande sätt överväganden och förslag rörande tjänsteställets placering för fysiska personer som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I sistnämnda avsnitt förekommer hänvisningar till delar i avsnitt 6.5. Vad som där anges rörande tjänsteställets placering i inkomstslaget tjänst är då också tillämpligt för näringsidkare.

6.2 Ökad problematik vid fastställande av tjänstestället

6.2.1 Otydligt regelverk

Reglerna om tjänsteställets placering fick sin nuvarande utformning i samband med skattereformen och är utformade utifrån att merparten av dem som utför ett arbete gör det på ett och samma ställe. Sedan skattereformen har dock mycket hänt på den svenska arbetsmarknaden, se närmare om detta i kapitel 5.

Som beskrivs i kapitel 5 har bl.a. andelen skattskyldiga som i stor utsträckning arbetar på distans ökat kraftigt i samband med covid-19-pandemin. Mycket talar också för att det fortsättningsvis kommer finnas en stor andel anställda som kombinerar distansarbete med arbete på arbetsplatsen. För arbetsgivare som erbjuder sina anställda möjligheter att utföra sitt arbete på annan plats än i arbetsgivarens lokaler medför de nuvarande reglerna om tjänsteställets placering svårigheter att överblicka var den anställda kommer att ha sitt tjänsteställe. Enligt Skatteverket har nya frågeställningar uppkommit gällande tjänsteställets placering i de fall huvuddelen av arbetet inte utförs i arbetsgivarens lokaler.

En annan stor förändring sedan reglerna om tjänsteställets placering fick sin nuvarande utformning är att många i dag är anställda av en arbetsgivare men utför arbete hos olika kunder. Bemanningsbranschen har växt fram efter avregleringar i början av 90-talet. Ökad specialisering har inneburit att fler personer arbetar utanför den egna arbetsgivarens lokaler – vissa på varierande platser och andra mer stadigvarande på en arbetsplats. Utveck-

lingen innebär att kraven på rörlighet ökat för de anställda och att andelen av arbetsmarknaden där det kan vara förknippat med svårigheter att fastställa tjänstestället därmed också har ökat.

Regelverket för tjänsteställets placering och dess tillämpning vid skiftande arbetsplatser uppfattas som otydligt och svårtillämpat också avseende andra grupper av skattskyldiga. Frågor om hur tjänstestället ska fastställas för t.ex. anställda inom bygg-, anläggnings- och servicebranscherna, återkommer regelbundet enligt Skatteverket. Exempel på tillämpningssvårighet vid skiftande arbetsplatser är att det råder osäkerhet om vilken plats som ska anses vara tjänstestället vid mindre regelbundna besök vid arbetsgivarens lokaler. Det uppfattas då som otydligt i vilken utsträckning närvaro på en arbetsplats ska medföra att tjänsteställets placering ska fastställas till denna plats, t.ex. räcker det om den skattskyldige ibland hämtar material vid denna plats eller krävs det att den skattskyldige mer regelbundet har ärenden till lokalerna för att platsen ska anses vara dennes tjänsteställe. Det har också framkommit att det uppfattas som otydligt hur de olika delarna av regelverket förhåller sig till varandra, t.ex. ska reglerna prövas i en viss turordning eller inte för den som arbetar en begränsad tid på varje plats.

Det är inte bara vid distansarbete eller vid arbete på skiftande arbetsplatser som regelverket uppfattas som komplicerat och svårtillämpat, det gäller också i allmänhet. En generell brist är att det i dagens regelverk saknas regler som tydliggör vilken tidshorisont som ska beaktas vid bedömningen av tjänsteställets placering. En kort eller en lång tidshorisont kan nämligen leda till olika bedömningar avseende var ett tjänsteställe ska anses placerat. Det anses också vara otydligt i vilka situationer som tjänstestället ska ändras från en plats till en annan under en pågående anställning eller uppdrag.

6.2.2 Effekterna av det otydliga regelverket

Var ett tjänsteställe är placerat har en skattemässig betydelse för enskilda skattskyldiga, arbetsgivare, uppdragsgivare och näringsidkare. Som beskrivs i kapitel 3 har tjänsteställets placering betydelse för om en enskilds resa, från bostaden till platsen där arbete utförs, skattemässigt är att betrakta som en resa i tjänst eller i näringsverksamhet eller om resan utgör en arbetsresa. För den som har

bostaden som tjänsteställe kan varje resa som görs mellan bostaden och platsen där arbete utförs betraktas som en tjänsteresa. Utgifter vid tjänsteresor ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning. Om resan i stället anses vara en arbetsresa finns en beloppsmässig begränsning och vissa andra begränsningar för rätten till avdrag (se avsnitt 3.4.2). Tjänsteställets placering har också betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten eller i näringsverksamheten eftersom det påverkar vad som utgör vanlig verksamhetsort.

Om en resa skattemässigt är att betrakta som en tjänsteresa eller inte har också betydelse för den skattemässiga behandlingen av eventuell kostnadsersättning som utbetalas av arbets- och uppdragsgivaren. Om kostnadsersättning utbetalas i samband med en tjänsteresa är den, under vissa förutsättningar och inom vissa ramar, undantagen från beskattning hos arbetstagaren genom att den kan betalas ut av arbetsgivaren eller uppdragsgivaren utan skatteavdrag enligt systemet med s.k. tyst kvittning (se avsnitt 3.6.2). Ersättningen undantas då även från arbetsgivaravgifter hos utbetalaren. Om det däremot inte är fråga om en tjänsteresa innebär det i sin tur att kostnadsersättning som betalas ut är skattepliktig lön hos mottagaren och underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos utbetalaren.

Det är arbets- och uppdragsgivaren som har ansvaret för att fastställa var arbets- och uppdragstagaren har sitt tjänsteställe. Tjänsteställets placering fastställs i dag i normalfallet vid anställningens eller uppdragets början. I praktiken gör arbets- och uppdragsgivaren en bedömning av hur det är tänkt att den skattskyldige kommer utföra sitt arbete och utifrån detta fastställs sedan var tjänstestället ska anses vara placerat.

Som framgår ovan har förändringar i arbetsmönster lett till att det många gånger är svårt att fastställa placeringen av ett tjänsteställe. Arbets- och uppdragsgivare kan i många fall avgöra tjänsteställets placering för arbets- och uppdragstagare först i efterhand, dvs. när anställningen eller uppdraget har pågått en längre tid eller efter att det har avslutats. Detta kan bli ett problem eftersom arbetsgivarens redovisning i arbetsgivardeklarationen på individnivå bygger på att denne kan bedöma om den utbetalda ersättningen är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter redan när ersättningen utbetalas. Vid Skatteverkets och domstolars överprövningar görs bedöm-

ningen också i efterhand utifrån hur arbetet faktiskt har utförts. Förhållanden som t.ex. arbetsgivare och anställd har utgått ifrån kan då komma att rivas upp.

Den otydlighet och oförutsägbarhet som finns i dagens regelverk gör att skattskyldiga, arbetsgivare och uppdragsgivare kan ha svårt att avgöra vilka ekonomiska konsekvenser ett arbete eller uppdrag kan få. Denna osäkerhet kan vara ett hinder för rörligheten på arbetsmarknaden. En väl fungerande rörlighet på arbetsmarknaden förutsätter att det inte råder osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att ta ett arbete eller uppdrag. Osäkerheten kan också leda till att arbetsgivare är återhållsamma vad gäller omfattande distansarbete. Det kan t.ex. inverka negativt på den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden eftersom distansarbete kan göra det mer attraktivt att ta ett arbete på längre avstånd från hemmet.¹

6.3 Kritik mot olikbehandling vid fastställande av tjänsteställets placering vid olika anställnings- och företagsformer

Huvudprinciperna bakom skattereformen var att uppnå neutralitet och likformighet. Neutralitetsprincipen innebär att skatteregler bör vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.² Exempelvis bör skatteregler inte påverka den skattskyldiges val om denne utför sitt arbete såsom anställd eller genom konsultverksamhet i enskild firma.

Likformighetsprincipen är en rättvisepincip som innebär att lika fall ska behandlas lika. Vid beskattningen eftersträvas att personer som i ekonomisk mening har lika stora inkomster före skatt också ska betala lika hög skatt, oavsett i vilken form inkomsten betalas ut.³

Skattelagstiftningen kan dock ibland vara utformad på ett sätt som leder till en olikformig beskattning av skattskyldiga. Det kan bero på att man vid politiska ställningstaganden har ansett att andra målsättningar med beskattningen har vägt tyngre eller på att strävandena att upprätthålla likformighetsprincipen skulle leda till kompli-

¹ Eliasson (2023) samt Kreicbergs och Ohlin (2024).

² Melz m.fl. (2023) s. 43.

³ Ibid. s. 42.

cerade och svårtillämpade regler.⁴ Även neutralitetssträvanden kan leda till att skattereglerna blir tekniskt komplicerade.⁵

Den skatterättsliga behandlingen av tillsvidareanställda arbetstagare och tidsbegränsat anställda eller uppdragstagare vad gäller fastställande av tjänsteställets placering kritiserar i dag för att den är olikformig. Behandlingen skiljer sig åt trots liknande arbetsmönster vilket uppfattas som orättvist och ologiskt. Som framgår i kapitel 5 har också tidsbegränsade anställningar och uppdrag blivit mer vanliga på arbetsmarknaden, exempelvis i bemanningsbranschen, i form av egenanställningar och uppdrag via digitala plattformar.

I HFD 2013 ref. 19 I slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. En följd av detta prejudikat är att två arbetstagare som arbetar på samma arbetsplats med liknande arbetsuppgifter kan anses ha olika tjänsteställen. En arbetstagare som är tillsvidareanställd på ett bemanningsföretag och arbetar på kortare uppdrag hos olika kunder kan vanligtvis bedömas ha sitt tjänsteställe i bostaden medan en arbetstagare som är visstidsanställd på samma bemanningsföretag för ett uppdrag hos en kund kan bedömas ha sitt tjänsteställe hos kunden. När en sådan tillsvidareanställd arbetstagare har flera skilda arbeten i anställningen kan alltså bostaden eller arbetsgivarens arbetsplats bedömas vara tjänstestället och en resa mellan tjänstestället eller bostaden och den plats där arbetet utförs skulle i så fall kunna behandlas som tjänsteresa. För den som har tjänstestället hos kunden behandlas däremot motsvarande resor som arbetsresor. Denna olikbehandling upplevs som orättvis och illegitim eftersom vissa skattskyldiga omfattas av de mer förmånliga reglerna om avdrag vid tjänsteresa och andra inte, trots att de har jämförbara arbetsmönster.

Av betydelse för tjänsteställets placering har också den form i vilken den skattskyldiges verksamhet bedrivs. En fysisk person som i dag väljer att bedriva en verksamhet i ett aktiebolag – och som även arbetar i företaget – är anställd i aktiebolaget. Bedömningen av denna persons tjänsteställe ska därmed göras på samma sätt som för anställda arbetstagare. Det innebär att en ensam- eller delägare i ett aktiebolag och som har en anställning i bolaget, bara har ett tjänsteställe, oavsett hur många skilda uppdrag som verk-

⁴ Ibid. s. 42.

⁵ Ibid. s. 43.

samheten omfattar. Om verksamheten omfattar flera uppdrag är det därmed tänkbart att den skattskyldige då anses ha sitt tjänsteställe på den plats där bolaget bedriver sin verksamhet, där den har sitt säte, eller i bostaden. Konsekvensen blir då att den skattskyldiges resor för att t.ex. utföra kortare uppdrag blir att betrakta som tjänsteresor.

Om verksamheten i stället bedrivs som enskild näringsverksamhet kan bedömningen bli annorlunda. En näringsidkare kan ha fler än ett tjänsteställe. För verksamheter som är helt skilda från varandra och av olika art anses verksamheterna ha olika tjänsteställen. Så kan t.ex. vara fallet om en person har en butik på en ort och en frisörverksamhet på en annan. Resor mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs behandlas då som arbetsresor.

6.4 Övergripande avväganden om utformningen av regelverket

6.4.1 Inledning

Som nämnts ovan finns tillämpningsproblem i dagens regelverk. Regelverket uppfattas också som orättvist och illegitimt genom att det leder till att skattskyldiga behandlas olika i beskattningen trots att de skattskyldigas arbetsmönster är jämförbara. Jag kommer i det följande analysera vad som utifrån direktivets ramar är lämpligt att föreslå avseende den övergripande strukturen av bestämmelsen om tjänsteställets placering.

6.4.2 Förändringar avseende beskattning av kostnadsersättning

Den skillnad i beskattning som föreligger mellan avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa å ena sidan och tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning å andra sidan skapar en dragningskraft till det avdrag som har den mer förmånliga skattemässiga behandlingen, dvs. avdraget vid tjänsteresa. Skillnaden beror på den tysta kvittningen, se mer om detta i avsnitt 3.6.2 och 6.2.2.

Efter skattereformen har ett antal särregleringar införts, bl.a. för reservofficerare, nämndemän och juryledamöter samt för personer

som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation.⁶ För dessa grupper ska bostaden alltid anses som tjänsteställe. En bakomliggande orsak till dessa särregler är att lagstiftaren ansett att dessa grupper ska omfattas av de mer förmånliga tjänsteresoreglerna vid arbetets utförande.

För att uppnå en omfattande likformig skattemässig behandling och minska tillämpningsproblemen skulle ett alternativ till lösning kunna vara att ta bort denna skillnad. En sådan lösning skulle antingen kunna göras genom att utvidga den skattefrihet som gäller för utbetalda kostnadsersättningar vid tjänsteresor till att också omfatta ersättningar som utbetalas vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning, eller så kan de nuvarande bestämmelserna om skattefrihet för kostnadsersättningar vid tjänsteresa upphävas.

Det förstnämnda alternativet är jag enligt direktivet uttryckligen förhindrad att föreslå. Det andra alternativet skulle innebära en omfattande förändring som leder till ökade kostnader för företag och andra verksamheter och som därmed sannolikt skulle påverka rörligheten mellan arbetsplatser negativt. Ett sådant förslag skulle därmed svårigen kunna anses vara i linje med direktivets uppdrag. Det är därmed inte en framkomlig väg att föreslå en lösning som helt suddar ut nämnda skillnad i den skattemässiga behandlingen. Det kommer alltså fortfarande finnas en dragningskraft till den mer förmånliga behandlingen som finns i regelverket om tjänsteresor.

6.4.3 Statiskt tjänsteställe för alla

Ett annat alternativ skulle kunna vara att utforma bestämmelsen om tjänsteställets placering på ett sådant sätt att tjänstestället alltid ska anses vara bostaden för samtliga skattskyldiga. En sådan lösning skulle vara både enkel och förutsägbart. Lösningen skulle dock i majoriteten av fallen inte vara i enlighet med var arbetet faktiskt utförs och därmed kunna kritiseras för bristande legitimitet.

En variant skulle kunna vara att tjänstestället i stället anses vara i arbets- eller uppdragsgivarens lokaler, oavsett om arbete utförs

⁶ Se bl.a. prop. 1993/94:90 s. 47–48 och prop. 1996/97:133 s. 54.

där eller inte. En sådan regel skulle dock behöva kompletteras med vad som ska gälla om arbets- eller uppdragsgivaren inte har någon lokal eller har flera lokaler, vilket kan leda till komplicerade regler. I dag arbetar dessutom många inte i arbets- eller uppdragsgivarens lokaler utan är på en eller flera andra arbetsplatser tillfälligt eller mer stadigvarande. Tjänstestället skulle därmed i dessa fall inte heller vara i enlighet med var arbete utförs och riskera att leda till bristande legitimitet för regelverket.

Båda varianter skulle därutöver också innebära omfattande ändringar som påverkar andra delar inom skatterätten, såsom bestämmelserna om arbetsresor. Förändringar av denna omfattning rymms därför inte inom ramen för denna utredning.

6.4.4 Slopa begreppet tjänsteställe

Jag har också analyserat om begreppet tjänsteställe kan slopas utan att detta leder till omfattande följdändringar. Det skulle, enligt min uppfattning, även fortsättningsvis finnas ett behov av särskilda bestämmelser för att ange en arbetsplats/tjänsteställe inom ramen för avdragen för arbetsresor. Ett utmönstrande av begreppet skulle också påverka hur en tjänsteresa ska definieras. Det är naturligt att det med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på en annan plats än just tjänstestället. Begreppet tjänsteställe skulle alltså behöva ersättas med något annat. Någon fördel skulle således inte vinnas genom att slopa begreppet.

6.4.5 Utvidga bestämmelsen genom detaljreglering

Arbeten och uppdrag förekommer i dag i många olika varianter vilket gör det svårt att passa in dem i gällande regelverk. En lösning skulle mot den bakgrunden kunna vara att reglera ännu fler situationer än vad som görs i dag.

Särregler för vissa yrkesgrupper finns redan i dag i 12 kap. 8 § tredje och fjärde styckena IL. För att utveckla bestämmelsen till att allmänt reglera hur tjänstestället ska bestämmas utifrån yrkes- eller branschgrupper, behöver arbetet inom yrket eller branschen dels kunna pekas ut för att tillämpningsområdet ska vara lätt att identifiera för enskilda, dels bör det utförda arbetet inom yrket eller

branschen följa samma arbetsmönster. Både det förstnämnda och det sistnämnda är svårt att åstadkomma. En bestämmelse som är uppbyggd att detaljreglera utifrån yrkes- eller branschgrupper är därför inte en lämplig lösning på problematiken.

För arbetsmönster som regleras behöver inte tjänsteställets placering bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Detta skulle alltså kunna vara en lösning för att eliminera sådan olikbehandling som kan uppstå på grund av att tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Att reglera de många olika varianterna på arbetsmönster som finns i dag vore emellertid svårt eftersom även det kräver att de kan separeras och identifieras på ett tydligt sätt som förhindrar gränsdragningsproblematik. Hänsyn behöver också tas till olika varianter inom näringsverksamhet. Regleringen skulle mot denna bakgrund bli komplicerad på grund av den detaljnivå som skulle krävas. Att utvidga bestämmelsen helt eller delvis med detaljreglering på detta sätt bedöms alltså inte heller vara en framkomlig väg.

6.4.6 Inriktningen i utformningen av bestämmelsen om tjänsteställets placering

Att föreslå stora strukturella ändringar är alltså inte aktuellt i dagsläget. Utformningen av förslagen om tjänsteställets placering inriktas därför till att söka lösningar som bidrar till att göra reglerna mer förutsägbara och enklare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för enskilda personer, arbets- och uppdragsgivare och för Skatteverket.

6.5 Utformningen av regelverket om tjänsteställets placering

6.5.1 Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig

Förslag: Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig.

I HFD 2013 ref. 19 I slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Som nämnts ovan kan prejudikatet leda till att olikbehandling uppstår mellan tillsvidareanställda å ena sidan och tillfälligt anställda och uppdragstagare å andra sidan.

Ett sätt att minska denna olikbehandling är om hänsyn i stället tas till hur arbetet utförs sett över en längre period även för den som har uppdrag eller anställningar som pågår under kortare perioder. En arbets- eller uppdragsgivare skulle då behöva information om hur arbete har utförts tidigare, vilket innebär att hänsyn till växlande arbeten kan göras först för de efterföljande uppdragen. Hänsyn till förhållanden hos andra arbets- eller uppdragsgivare kan vidare av praktiska skäl svårligen tas. En arbetsgivares avsikt kan alltså endast avse var en anställd inom ramen för sin anställning ska utföra arbetet. Detsamma gäller för uppdragsgivare på motsvarande sätt.

En annat alternativ som skulle minska olikbehandlingen är om tjänstestället alltid ansågs vara i bostaden vid kortare anställning eller uppdrag. Detta alternativ togs upp som en alternativ lösning i Skatteverkets promemoria vid införandet av en månadsregeln.⁷ I likhet med Skatteverket anser jag att det som talar emot alternativet är att alla tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare därmed skulle behandlas mer förmånligt än tillsvidareanställda arbetstagare, eftersom de normalt har tjänstestället på den plats de där de utför arbetet. Förslaget skulle alltså i sig kunna leda till en olikbehandling på ett sätt som inte kan anses vara motiverat. En variant på alternativet skulle kunna vara att skattskyldig med kortvarigt arbete eller uppdrag om t.ex. högst fem arbetsdagar i följd, ska få bostaden som tjänsteställe. En sådan ordning kan dock antas medföra nya tillämpningsproblem, t.ex. för skattskyldiga som under

⁷ Skatteverket (2021).

en längre period arbetar en dag då och då. Varje tillfälle skulle då inte betraktas som ett uppdrag. Bestämmelsen skulle också sannolikt upplevas som orättvis för den vars uppdrag varar i sex dagar.

Man måste söka väga medel och mål mot varandra. Enligt mig skulle strävandena att upprätthålla likformighetsprincipen leda till komplicerade och svårtillämpade regler. Principen om att ett tjänsteställe ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig har fördelen att det skapar en tydlig ram för hur bedömningen ska göras. Den förutsägbarhet detta leder till väger tyngre.

Enligt min mening finns alltså skäl att en skattskyldigs tjänsteställe bestäms för varje anställning eller uppdrag för sig. Jag har som en förlängning på denna fråga också övervägt om det inom ramen för varje anställning och uppdrag ska vara möjligt för en skattskyldig att ha fler än ett tjänsteställe.

I dag utför många skattskyldiga sitt arbete på flera arbetsplatser. För vissa skattskyldiga har detta varit fallet sedan lång tid tillbaka. Ett exempel på en sådan kategori skattskyldiga är lärare som tjänstgör vid två eller flera skolor. Det ökade distansarbetet och den ökade specialiseringen har dock inneburit att många fler skattskyldiga utför arbetet på fler arbetsplatser.

När den skattskyldige fördelar sin arbetstid mellan olika arbetsplatser kan det förekomma problem med att fastställa vilken plats som utgör tjänsteställe. En lösning skulle kunna vara att möjliggöra för en skattskyldig att i en och samma anställning ha fler än ett tjänsteställe. Möjligheten att en skattskyldig ska kunna ha två tjänsteställen i en och samma anställning övervägdes men avfärdades i slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94 s. 119).

Om en sådan möjlighet skulle införas måste kompletterande lagstiftning tillkomma. I detta hänseende kan en jämförelse göras med regelverket i Finland, se avsnitt 4.3. Det skulle exempelvis behöva regleras vilka arbetsplatser som skulle kunna anses utgöra tjänsteställe, hur resor mellan tjänsteställena och andra platser ska klassificeras och hur dessa resor skattemässigt ska behandlas. Regelverket skulle alltså bli ännu mer omfattande än i dag. Enligt min mening skulle ett alternativ med fler än ett tjänsteställe snarare öka än minska regelverkets komplexitet. Vad som enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska inrapporteras till Skatteverket angående uppgift om arbetsplatsen i arbetsgivardeklarationen och

kontrolluppgift skulle också behöva ändras. Nackdelarna med en ordning som medger flera tjänsteställen överstiger enligt mig därför fördelarna. I en och samma anställning bör således endast ett tjänsteställe föreligga.

6.5.2 Fastställandet av tjänstestället ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt

Förslag: Fastställandet av en skattskyldigs tjänsteställe ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Fastställandet ska göras i samband med anställningens eller uppdragets ingående. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Vid fastställandet ska hänsyn inte tas till om den skattskyldige kan välja att utföra arbetet på distans från annan plats.

Varför en avsiktsregel?

Som nämns i avsnitt 6.2.2 är det arbetsgivaren och uppdragsgivaren som har ansvaret för att fastställa var arbetstagaren och uppdragstagaren har sitt tjänsteställe samt att denna bedömning i praktiken görs vid anställningens eller uppdragets början. Placeringen av tjänstestället kan komma att ändras i efterhand utifrån en bedömning av hur arbetet faktiskt har utförts. Varken arbetsgivaren, uppdragsgivaren eller den skattskyldige kan i sådant fall överblicka hur frågan om avdragsrätt kan komma att bli bedömd vid beskattningen innan arbetet påbörjas. Eftersom avdragsfrågan har betydelse för det ekonomiska utfallet av anställningen och uppdraget är det av avgörande vikt att bestämmelsen om tjänsteställets placering blir förutsägbar. Det skulle den enligt min mening bli om arbetsgivarens och uppdragsgivarens avsikt vid anställningens och uppdragets början ges grundläggande betydelse. Genom att arbetsgivare, uppdragsgivare och skattskyldiga därmed kan utgå ifrån arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början, blir regelverket mer förutsägbart.

Förslaget om en avsiktsregel bör dock inte innebära att det införs en valrätt i frågan om var tjänstestället placeras. Med avsikten som

utgångspunkt ska arbetsgivaren och uppdragsgivaren därför tillämpa övriga regler som föreslås om tjänsteställets placering och som anger ramen för hur tjänstestället ska fastställas.

Avsikten ska vara framåtsyftande

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt i detta hänseende är en framåtsyftande plan om hur den anställda eller uppdragstagaren ska utföra arbetet. Den framåtsyftande avsikten ska baseras på objektivt konstaterbara omständigheter som föreligger vid anställningens eller uppdragets början. Objektivt sett ska alltså arbetsgivarens avsikt framstå som sannolik utifrån hur verksamheten bedrivs. Det ska t.ex. inte vara möjligt att påstå att arbetet ska utföras i bostaden när det är uppenbart utifrån omständigheterna att huvuddelen av arbetet i praktiken kommer att utföras på annan fast plats. Exempel på omständighet som kan ges betydelse vid bedömningen är om arbetsgivaren eller uppdragsgivaren har erfarenhet av hur liknande arbete tidigare har utförts.

Det är en naturlig utgångspunkt att avsikten omfattar arbetets utförande under en viss period. I inkomstskattelagen saknas regler som tydliggör under vilken tid bedömningen ska göras. Bristen på ledning av bedömningshorisonten i lagtexten är också något som Skatteverket har påtalat som problematiskt.

Jag har övervägt att det uttryckligen ska framgå i lagtext hur lång denna period ska vara men landat i att omständigheterna kan variera från fall till fall i så stor utsträckning att det inte är lämpligt att i lagtext uttala någon bestämd tidsgräns. Ett övervägande av de individuella förhållandena bör alltid göras. Generellt kan dock sägas att om det initialt finns en osäkerhet om den framtida arbetssituationen, såsom vid arbeten med skiftande arbetsplatser, bör avsikten omfatta en längre period, i normalfallet cirka två år. På så sätt uppnås en tillräcklig förutsägbarhet för både arbetsgivare och den skattskyldige. Vid kortare, tidsbegränsade anställningar eller uppdrag bör avsikten avse hela anställnings- eller uppdragstiden. En inledande provanställning som har påbörjats med avsikt att övergå i en tillsvidareanställning bör inte ses som en tidsbegränsad anställning vid bedömningen av var en anställd har sitt tjänsteställe.

Omständigheterna ändras

Det avgörande är alltså vad avsikten var vid anställningen eller uppdragets början. Det är av väsentlig betydelse att avsikten som läggs till grund för bestämmandet av tjänsteställets placering uppfattas som en legitim regel. Avsikten om hur ett arbete ska utföras måste därmed i tillräcklig omfattning avspegla hur det faktiskt utförs. Det vore en orimlig konsekvens om en arbetsgivares första avsikt ska vara avgörande för all evig tid för var den anställdes tjänsteställe ska anses vara placerat, trots att arbetet utförs på ett helt annorlunda sätt än den inledande avsikten.

Avsiktsregeln bör leda till en rimlig administrationsbörda. Av den anledningen anser jag att krav på obligatoriska och regelbundna omprövningar från arbetsgivarens eller uppdragsgivarens sida inte bör införas. Det är i stället lämpligare att en arbetsgivare eller uppdragsgivare agerar först när nya omständigheter uppkommit för hur arbetet ska utföras på ett sätt som gör att arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt ändrats i grunden. Exempel på sådana omständigheter är stadigvarande förändringar av arbetsmönster eller byte av arbetslokaler såsom vid omplaceringar eller när en arbetstagare ska börja arbeta heltid på distans utan någon arbetsplats hos arbetsgivaren. Fall då en skattskyldige inom exempelvis bemanningsbranschen blir tilldelad en ny uppgift hos en ny kund på en ny arbetsplats, ska i detta sammanhang inte anses som en omplacering eller liknande om denna placering inte är långvarig. Att skattskyldiga inom dessa branscher får nya uppdrag är en naturlig del av hur deras arbete utförs och en del i dennes arbetsmönster. Se dock nedan vad som ska gälla om en placering är långvarig.

För att den förutsägbarhet som uppnås med en avsiktsregel ska kunna upprätthållas, ska tjänsteställets placering inte ändras med retroaktiv verkan. Placeringen ska vid dessa förhållanden inte heller ändras så fort avsikten ändras utan när det ändrade arbetsmönstret börjar gälla, dvs. t.ex. vid omplaceringens start.

Tillfälliga förändringar, såsom att den skattskyldige temporärt får nya arbetsuppgifter, bör normalt inte anses påverka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt angående hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Om arbetsgivaren efter tre månader kan bedöma att den tillfälliga arbetssituationen kommer att

gälla i mer än två år, ska däremot den anställdes tjänsteställe ändras vid den tidpunkten då denna bedömning kan göras.

För arbetsgivare som haft svårigheter vid anställningens början att fastställa en arbetstagares tjänsteställe, kan arbetstagarens arbetsmönster bli mer tydligt över tid. Ett sådant exempel är när en arbetsgivare bedömt, vid anställningens början, att en anställd tjänsteställe ska vara bostaden på grund av att det inte gått att på förhand fastställa ett visst tjänsteställe. Så fort det går att bedöma ett tjänsteställe utifrån hur arbetet ska utföras under de kommande två åren ska den anställdes tjänsteställe ändras vid den tidpunkten då denna bedömning kan göras.

I en situation där den anställda i praktiken har utfört arbetet på en och samma arbetsplats, som alltså inte är dennes tjänsteställe, en längre period är det dock motiverat av legitimitetsskäl att tjänstestället efter en tid övergår till att vara den arbetsplats där arbetet utförts. Det kan vid denna tidpunkt fortsatt vara osäkert var arbete kommer utföras under de kommande två åren men hänsyn ska inte tas till den osäkerheten. Om det däremot står klart att arbetet inte ska fortsätta utföras på samma arbetsplats ska tjänstestället inte övergå dit. Att ett tjänsteställe efter en viss tid ska anses övergå till den plats där arbetet faktiskt utförs är också i linje med att en tjänsteresa är en tidsbegränsad resa, se förslaget i avsnitt 8.1.2. En tjänsteresa som pågått under en längre tid på samma ställe bör medföra att tjänsteställets placering övergår till denna plats, annars är tjänsteresan i praktiken inte tidsbegränsad. Mot bakgrund av bl.a. den ökade specialiseringen och det behov av rörlighet mellan arbetsplatser detta ger upphov till, bör denna övergång inte ske efter en alltför kort period. Tjänstestället bör därför övergå efter att arbetet utförts på en och samma arbetsplats i cirka två år. Det kan vid denna tidpunkt fortsatt vara osäkert var arbete kommer utföras under de kommande två åren men hänsyn ska inte tas till den osäkerheten. Om det däremot står klart att arbetet inte ska fortsätta utföras på samma arbetsplats ska tjänstestället inte övergå dit. Ett exempel på tillämpningen i en situation där det är initialt är svårt för en arbetsgivare att fastställa tjänsteställe finns under rubriken ”När det är svårt att fastställa tjänsteställe” i avsnitt 6.5.3.

Betydelsen av distansarbete vid fastställandet av tjänsteställe

Distansarbete har ökat i takt med den tekniska utvecklingen och mycket talar för att arbete fortsatt kommer att utföras helt eller delvis på distans från bostaden eller från någon annan plats som inte är arbetsgivarens lokaler. I och med att arbete i allt större utsträckning utförs på distans, ofta i kombination med arbete på arbetsplatsen, uppkommer enligt Skatteverket nya frågeställningar gällande tjänsteställets placering i de fall huvuddelen av arbetet inte utförs i arbetsgivarens lokaler.

Det saknas en enhetlig definition av begreppet distansarbete. I direktivet till utredningen Regleringen av distansarbete definieras distansarbete på följande sätt:⁸

Begreppet distansarbete, så som det oftast används, tar emellertid sikte på andra särdrag i arbetssituationen. Det karaktäristiska är att arbetet utförs på avstånd från en bas, oftast en mer traditionell arbetsplats, och med användande av modern teknik, som gör det möjligt att ändå vara i direkt kontakt med verksamheten där. Distansarbete är därmed ett sätt att organisera arbetet som är beroende av viss teknik.

I det europeiska ramavtalet om distansarbete från 2002 finns följande definition.⁹

Distansarbete är ett sätt att organisera och/eller utföra arbete med användande av informationsteknik inom ramen för ett anställningsavtal eller anställningsförhållande, där arbete, som också kunde utföras i arbetsgivarens lokaler, regelbundet utförs utanför dessa lokaler.

I slutet av 2021 publicerade Skatteverket ett ställningstagande avseende tjänsteställets placering vid distansarbete.¹⁰ Skatteverket har i sitt ställningstagande angett att en anställd som har tillgång till en arbetsplats i arbetsgivarens lokaler presumeras, dvs. antas, ha sitt tjänsteställe där. Detta gäller även om den anställda har möjlighet att arbeta på andra platser mer än 50 procent av arbetstiden. En anställd som ingått avtal med sin arbetsgivare om att arbeta på en annan viss angiven plats än i arbetsgivarens lokaler får däremot anses ha sitt tjänsteställe på den angivna platsen om mer än 50 procent av arbetet utförs där.

⁸ Kommittédirektiv 1997:83.

⁹ European Trade Union Confederation (2002).

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande den 6 december 2021.

Vad som nedan sägs om förhållanden inom en anställning ska också gälla inom ramen för uppdrag. Enligt min uppfattning bör det framgå av regelverket vad som ska gälla när distansarbete är för handen. I likhet med Skatteverket anser jag att det är rimligt att skillnad görs mellan situationer när en arbetsgivare erbjuder sina anställda en möjlighet att helt eller delvis utföra sitt arbete på distans mot när det finns en överenskommelse mellan arbetsgivaren och den anställde om att arbetet ska utföras helt eller delvis på annan plats än i arbetsgivarens lokaler. I sistnämnda situation finns en tydlig avsikt om var arbetet är avsett att utföras. Denna avsikt bör enligt min mening få betydelse vid bedömningen av var tjänstestället är placerat. Oförutsebara, tillfälliga avbrott i överenskomsten bör dock inte påverka denna bedömning, såsom när tekniska problem omöjliggör arbetets utförande på en anvisad plats. Grundavsikten ska alltså vara att arbetet ska utföras på den anvisade platsen i en viss, bestämd omfattning och att arbetstagaren strikt sett inte är välkommen till arbetsgivarens arbetsplats under denna tid.

Om en arbetstagare däremot själv får välja att arbeta helt eller delvis på distans, kan arbetsgivarens avsikt om att arbetet ska utföras på annan plats än arbetsplatsen inte anses vara lika stark. Ett vanligt upplägg är att arbetsgivare erbjuder anställda en möjlighet att arbeta på distans två till tre dagar i veckan. Den anställde kan sedan bestämma själv om denne arbetar på distans den överenskomna omfattningen eller inte. Arbetsmönstret är i regel mer flytande gällande om arbetet sker på distans eller på arbetsplatsen, det kan t.ex. skifta från vecka till vecka. Att det finns restriktioner i en överenskommelse, t.ex. att distansarbete inte ska ske en viss dag i veckan på grund av möten eller att distansarbete tillfälligt kan komma att bli otillåtet på grund av särskilt uppkomna behov i arbetsgivarens verksamhet, saknar betydelse i detta hänseende.

Mot bakgrund av att arbetsgivarens avsikt om att arbetet ska utföras på annan plats än arbetsplatsen alltså inte kan anses vara stark i de fall då en arbetstagare själv kan välja att arbeta helt eller delvis på distans, ska denna typ av distansarbete inte beaktas vid fastställandet av tjänsteställe. Den tid som arbetet får utföras på distans ska därför anses som att den utförs på den ordinarie arbetsplatsen. Det är tillräckligt att endast detta förhållande framgår av lagtexten. Vad som gäller för skattskyldiga som enligt överenskommelse ska utföra arbetet helt eller delvis på distans, framgår därmed motsatsvis.

Genom att regelverket om tjänsteställets placering förtydligas i denna fråga blir det enklare för både arbetsgivare och anställda att förutse de skattemässiga konsekvenserna vid distansarbete. Distansarbete kan öka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden genom att göra det mer attraktivt att ta ett arbete på längre avstånd från hemmet. Dessa tydligare regler för tjänsteställets placering – som inte verkar återhållande på omfattningen av distansarbetet – bedöms därmed kunna bidra till att stärka kompetensförsörjningen, en förbättrad matchning och en ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Syftet med förtydligandet är inte att annan lagstiftning ska påverkas, såsom t.ex. arbetsmiljör regler. I sammanhanget är det vidare viktigt att poängtera att lämnade bedömningar och förslag som rör distansarbete inte heller innebär att det påförs en skyldighet för en arbetsgivare att erbjuda alla anställda att arbeta på distans. Distansarbete är fortfarande en fråga som hör till arbetsgivarens styrning och ledning samt till de behov som finns i respektive verksamhet. Syftet är inte heller att påföra en skyldighet för skattskyldiga att utföra arbetet på distans. Arbete som ska utföras på distans, och i så fall formerna för detta, är i grunden något som arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om.

6.5.3 Tjänsteställets placering

Förslag: Om avsikten är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är denna plats att anse som tjänstestället.

Om avsikten är att arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, ska bedömningen om tjänsteställets placering ske i två steg.

- I första hand anses den plats där den anställde ska utföra mer än 50 procent av arbetet som tjänsteställe.
- I andra hand ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen.

Om tjänstestället inte går att fastställa enligt dessa regler ska bostaden anses vara tjänstestället.

Arbetet är avsett att utföras på en arbetsplats

Den första regeln i bestämmelsen är avsedd att omfatta situationen då den skattskyldige ska utföra arbetet på *en* arbetsplats. Regeln träffar de skattskyldiga som går till samma arbetsplats varje dag t.ex. de som arbetar på kontor, butik, verkstad, sjukhus m.m. Utrymme till viss flexibilitet är nödvändigt. Att det kan komma ske kortvariga avbrott i form av arbete på annan plats ska därför inte påverka bedömningen.

Var ett arbete är avsett att utföras har i många fall ett självklart svar knutet till den typ av arbetsuppgift det är fråga om samt till hur arbetsgivaren har valt att organisera arbetet. Det är sannolikt att denna plats många gånger är i arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokaler men det behöver inte vara så. Om en skattskyldig är anställd hos ett företag och arbetet ska utföras hos en kund till företaget, kan t.ex. kundens lokaler anses vara tjänsteställe om det på förhand går att förutse att arbete kommer utföras där under en längre period. Tjänstestället kan också vara den skattskyldiges bostad om avsikten är att arbetet helt och hållet *ska* utföras där, dvs. den anställde kan inte själv välja att arbeta på distans från bostaden några dagar i veckan (betydelsen av distansarbete beskrivs i avsnitt 6.5.2).

Arbetet är avsett att utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning

Den andra regeln i bestämmelsen är inriktad på situationen då arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning. Många av dagens tillämpningssvårigheter vid bestämmandet av tjänsteställets placering uppstår när arbete utförs på skiftande arbetsplatser. Varianterna på hur arbete med skiftande arbetsplatser kan vara upplagda är många. För att nämna några kan vissa skattskyldiga regelbundet utföra sitt arbete på två eller tre olika kontor eller arbetsplatser i veckan medan andra byter arbetsplats varannan månad inom samma anställning. Andra skattskyldiga kan ha en anställning som inte kan lokaliseras till en bestämd plats då de normala arbetsuppgifterna kräver en viss rörlighet över ett geografiskt område. Tjänstgöring av detta slag förekommer i sig i ett

flertal varianter, t.ex. anställning som medför skyldighet att resa såsom för tågpersonal.

Jag har övervägt att bostaden ska anses som tjänsteställe för anställda med ett arbetsmönster med skiftande arbetsplatser. En sådan lagteknisk lösning, dvs. en särreglering, leder visserligen till en enkel och förutsägbar reglering för en grupp som det i dag kan vara svårt att fastställa tjänsteställets placering för, men kritik kan också framföras mot ett sådant förslag eftersom fler skulle få bostaden som tjänsteställe jämfört med i dag utan att arbete utförs där. Att förlägga tjänstestället till bostaden för samtliga skattskyldiga som har skiftande arbetsplatser riskerar enligt mig att underminera skattesystemet. Det bör alltså fortsatt finnas en bestämmelse som reglerar hur tjänstestället ska bestämmas för skattskyldiga med skiftande arbetsplatser.

För dessa skattskyldiga ska tjänstestället fastställas enligt en viss ordning. Om arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, ska tjänstestället i första hand fastställas till den plats där den skattskyldige till mer än 50 procent ska utföra arbetet. Om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal, ska i andra hand tjänstestället fastställas till denna plats.

I första hand ska alltså den plats där den skattskyldige till mer än 50 procent ska utföra arbetet fastställas såsom tjänsteställe. När det gäller den angivna kvantifieringen är den i praktiken densamma som i dag anges i 12 kap. 8 § första stycket första meningen IL, dvs. ”tjänstestället den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete”. Uttrycket huvuddelen är ett s.k. kvantifierande uttryck och motsvarar värdet mer än hälften, dvs. mer än 50 procent. Att skriva ut värdet med siffror i lagtexten leder enligt min mening till att bestämmelsen blir tydligare.

Jag har övervägt en annan kvantifiering men oavsett vilket värde som föreslås är det ofrånkomligt att gränsdragningsproblem kan uppstå. Den föreslagna kvantifieringen innehåller dock en gräns som i många fall är enkel att tillämpa samt fångar upp många av de skattskyldiga med fler än en arbetsplats. Kvantifieringen medför också att tjänstestället fastställs till en plats där arbetet avses utföras i en stor omfattning, vilket bidrar till ökad legitimitet i regelverket.

I andra hand ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på

grund av arbetet besöker lokalen. Detta steg har likheter med nu gällande lydelse i 12 kap. 8 § första stycket andra meningen IL, den s.k. alternativregeln. Enligt dagens alternativregel ska tjänstestället i regel anses vara den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe om arbetet utförs under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar.

Dagens lydelse av alternativregeln är ganska generellt utformad vilket har lett till att den uppfattas som otydlig, se avsnitt 6.2.1. För att göra den mer tydlig föreslår jag att det ställs krav på en stark koppling till platsen som pekas ut som tjänsteställe. En skattskyldig som enligt planering ska delta på veckovisa möten på arbetsgivarens eller uppdragstagarens arbetsplats – men där själva arbetet till stor del ska utföras på annan plats – har i detta sammanhang en svag koppling till arbetsgivarens eller uppdragsgivarens arbetsplats. Ett sådant arbetsmönster bör därför inte omfattas av denna del av bestämmelsen. Den skattskyldige ska i stället i regel dagligen ha en koppling med arbetsplatsen för att denna plats ska anses som tjänsteställe. Besöken behöver inte förväntas vara lika många varje vecka utan utrymme till viss flexibilitet är nödvändigt. Om den skattskyldige t.ex. besöker arbetsgivarens lokaler fem dagar en vecka men endast tre dagar en annan vecka, ska den skattskyldige anses besöka arbetsgivarens lokaler i regel dagligen. Hur lång tid besöken varar, saknar betydelse.

Kopplingen ska grunda sig på att den skattskyldige på grund av arbetet behöver besöka lokalen. Så kan exempelvis vara fallet när en undersköterska inom hemtjänsten åker till arbetsgivarens lokaler för att byta om eller hämta och för att lämna nycklar till brukares bostäder. När skattskyldiga hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter, deltar på informationsmöten, tar emot eller ger arbetsledning är andra exempel. Att besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal för att fika, äta lunch eller för toalettbesök är exempel på fall då det inte ska anses att den skattskyldige på grund av arbetet besöker lokalen.

I förslaget avses med begreppet arbetsgivarens lokaler sådan plats som traditionellt exemplifieras med fasta inrättningar som butik, fabrik, verkstad, garage, kontor och vårdinrättning. Arbetsbodar eller liknande ska inte anses vara en sådan fast inrättning. Det gäller även mer permanenta lösningar som kan förekomma vid

långvariga projekt. Att uttryckligen ange dessa lokaler innebär att tjänstestället inte kan anses vara i någon utomståendes lokal. Det är en skillnad mot hur alternativregeln tillämpas i dag enligt Skatteverkets ställningstagande.¹¹ Om den skattskyldige är anställd syftar uttrycket tillbaka till dennes arbetsgivares lokal. Är den skattskyldige i stället uppdragstagare syftar uttrycket tillbaka till dennes uppdragsgivares lokal.

När det är svårt att fastställa tjänsteställe

Om en skattskyldigs tjänsteställe inte går att fastställa i enlighet med nämnda regler i bestämmelsen, ska bostaden anses vara tjänsteställe. Det kan vara flera orsaker till att det inte går att fastställa tjänstestället. Exempelvis kan det vara svårt för en arbetsgivare att förutse hur vissa anställda ska utföra arbetet under en period om cirka två år. Så kan vara fallet när arbetet som den anställda ska utföra huvudsakligen är hos olika kunder utanför den egna arbetsgivarens lokaler och den anställda inte i regel dagligen på grund av arbetet behöver besöka lokalen. Så kan också vara fallet om arbetsgivaren genom upphandling blivit tilldelad avtal om utförande av arbete i kundens lokaler och det råder osäkerhet om kontraktet kommer förlängas eller inte. Svårigheterna kan även bero på att den skattskyldige kommer utföra sitt arbete på flera platser och det inte är möjligt att förutse om det kommer finnas en plats där den skattskyldige ska utföra till mer än 50 procent av arbetet eller om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet behöver besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal.

I vissa fall kan det med tiden bli mer tydligt hur och var arbetet utförs och viss arbetsplats kan då fastställas som tjänsteställe. I andra fall kan det fortsatt vara osäkert hur arbete ska utföras. I en situation där det dock visat sig att den skattskyldige har utfört arbetet på en och samma arbetsplats, som alltså inte är dennes tjänsteställe, en längre period ska denna arbetsplats anses vara tjänsteställe (se exempel nedan). Det kan vid denna tidpunkt fortsatt vara osäkert var arbete kommer utföras under de kommande två åren men hänsyn ska inte tas till den osäkerheten. Om det däremot står

¹¹ Skatteverkets ställningstagande den 3 november 2015.

klart att arbetet inte ska fortsätta utföras på samma arbetsplats ska tjänstestället inte övergå dit.

Exempel

En skattskyldig är tillsvidareanställd hos ett bemanningsföretag för att arbeta som receptionist hos olika kunder. Avtal mellan arbetsgivaren och kundföretag tecknas halvårsvis. Den anställda blir tilldelad att bemanna receptionen i ett kundföretags lokaler och besöker inte regelbundet den egna arbetsgivarens lokaler. Avtalet förlängs vid upprepade tillfällen. Initialt är det alltså osäkert var den skattskyldige ska utföra arbetet under en period om två år. Bostaden ska då anses vara tjänsteställe. Även om avtal tecknas halvårsvis på ett sådant sätt att det fortsatt är osäkert var arbetet ska utföras under de kommande två åren, ska tjänstestället efter att arbete har utförts på samma plats under två år övergå till denna plats. Först om den anställda därefter får ett uppdrag hos en ny kund ska en ny bedömning göras av arbetsgivaren och tjänstestället kan komma att ändras.

6.5.4 Tjänsteställets placering vid arbete som pågår en begränsad tid på varje plats

Förslag: Om arbetet till mer än 50 procent ska pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet åker till lokalen. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe.

Skattskyldiga med ett arbete som pågår en begränsad tid på varje plats har sedan länge behandlats på ett annorlunda sätt när det gäller bestämmandet av tjänsteställets placering (se 12 kap. 8 § andra stycket IL). En särskild behandling för skattskyldiga med arbeten som är tidsbegränsade till sin natur gäller dessutom vid tillämpning av avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort (se 12 kap. 18 § IL). Den kategori av skattskyldiga som kan ha ett ”arbete som pågår en begränsad tid på varje

plats” och ”arbeten som är tidsbegränsade till sin natur” hittas främst inom bygg- och anläggningsbranschen. Det kan röra sig om många olika typer av arbeten, men gemensamt är att arbetet en dag kommer vara slutfört på arbetsplatsen. Det kan visserligen ibland ta många år, såsom vid stora infrastrukturprojekt, men det utmärkande är att arbetet på platsen någon gång kommer vara färdigställt. Det kan exempelvis vara arbeten i samband med ny-, till- eller ombyggnationer av byggnader och industrianläggningar. Det kan också vara arbeten vid infrastrukturprojekt såsom brobyggen eller väganläggningsarbeten. Även mindre arbeten kan förekomma inom branscherna såsom renoveringar i privatbostäder.

Skattskyldiga med detta arbetsmönster kräver enligt mig fortsatt särskild hänsyn vid utformningen av regelverket eftersom en fast bosättning i närheten av arbetsplatsen i många fall är orealistisk. Skattskyldiga som arbetar på sådana arbetsplatser bör därför i stor utsträckning träffas av tjänsteresereglerna. Enligt dagens regelverk anses flertalet tillsvidareanställda med detta arbetsmönster ha tjänstestället i bostaden och träffas alltså i dag av tjänsteresereglerna vid arbete på sådan arbetsplats. Om en särregel inte införs riskerar denna grupp en skattemässig försämring. En sådan försämring skulle kunna ha negativ effekt på möjligheterna att bemanna sådana projekt och därmed minska rörligheten på arbetsmarknaden.

Jag anser därför att det är motiverat att särskilt reglera tjänsteställets placering för denna grupp av skattskyldiga. Utformningen av särregeln ska vara baserad på den nuvarande regeln i 12 kap. 8 § andra stycket IL men framgå i en egen paragraf i inkomstskattelagen i syfte att tydliggöra att den är just en särregel och inte en undantagsregel, vilket den tillämpas som i dag. Omfattas man av denna särregel ska alltså inte den allmänna bestämmelsen som föreslås i avsnitt 6.5.3 om tjänsteställets placering tillämpas. Vid fastställandet av tjänsteställets placering enligt denna särregel ska dock den avsiktsregel som framgår av avsnitt 6.5.2 också vara tillämplig.

Vad som avses med formuleringen ”och liknande branscher” i dagens undantagsregel i 12 kap. 8 § andra stycket IL är inte tydligt. I förtydligande syfte vill jag klargöra vilken innebörd formuleringen ska ha i denna särregel. Formuleringen syftar tillbaka till hela uttrycket ”pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen”. Det räcker alltså inte att arbetet pågår en begränsad tid på varje

plats. Särregeln omfattar således inte skattskyldiga som har tidsbegränsade anställningar eller korta uppdrag och därför arbetar en begränsad tid på varje plats, såtillvida det inte rör sig om t.ex. arbete inom bygg- eller anläggningsbranschen. Anställda inom exempelvis bemanningsbranschen ska alltså inte per automatik omfattas av särregeln, utan endast om det rör sig om bemanning inom t.ex. byggsektorn. Ett exempel på en liknande bransch är skogsbruksbranschen där arbete med t.ex. avverkning, plantering och röjning kan pågå en begränsad tid på varje plats för att sedan vara slutfört på respektive plats.

Jag föreslår vidare att tillämpningsområdet för särregeln ska innehålla en kvantifiering. Särregeln ska vara tillämplig om arbetet till mer än 50 procent pågår en begränsad tid på varje plats. Villkoret föreslås i syfte att lösa en gränsdragningsproblematik som annars kan uppstå när en skattskyldig ska utföra ett arbete som både kan träffas av den allmänna bestämmelsen om tjänsteställets placering och denna särregel. Sådana situationer kan uppstå på olika sätt, t.ex. när en skattskyldig bygger moduler i arbetsgivarens lokaler och därefter monterar dessa på en byggarbetsplats. Utan en kvantifiering kan det vara svårt att avgöra vilken av bestämmelserna som är tillämplig.

Jag har övervägt att bostaden ska anses som tjänsteställe för samtliga som omfattas av särregeln. I dag kan dock vissa skattskyldiga som utför arbeten som pågår en begränsad tid på varje plats få t.ex. arbetsgivarens lokaler som tjänsteställe om arbetets utförande gör att alternativregeln i den nuvarande 12 kap. 8 § första stycket andra meningen IL är tillämplig. Om en skattskyldig ofta besöker arbetsgivarens lokaler på grund av arbetet är det rimligt att denna plats ska anses vara den skattskyldiges tjänsteställe. Vid täta besök är avståndet till de huvudsakliga arbetsplatserna i regel på dagligt pendlingsavstånd, dvs. det rör sig alltså inte om sådana skattskyldiga inom bygg- och anläggningsbranschen eller liknande branscher där en fast bosättning i närheten av arbetsplatsen i många fall är orealistisk. Tjänstestället ska därför enligt särregeln fastställas enligt en viss ordning.

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal ska anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker denna lokal, se mer om denna bedömning i avsnitt 6.5.3. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe. Bo-

staden ska anses vara tjänsteställe även om arbetet kan förväntas pågå på en och samma bygg- eller anläggningsarbetsplats under en längre tid än två år. Skattskyldiga som omfattas av särregeln kan alltså endast antingen ha arbetsgivarens/uppdragsgivarens lokal eller bostaden som tjänsteställe. En skattskyldigs arbetsmönster kan förändras på så sätt att tjänstestället ska ändras från att vara bostaden till att vara arbetsgivarens/uppdragsgivarens lokal eller tvärtom. Vad som i avsnitt 6.5.2 anges om vad som ska gälla när omständigheterna ändras, är på motsvarande sätt också tillämpligt när den skattskyldige omfattas av denna särregel.

Utformningen av särregeln, dvs. att en viss typ av arbete pekas ut, innebär att den olikformighet som i dag kan förekomma mellan anställningsformer vid utförande av denna typ av arbete (se avsnitt 6.3) bedöms upphöra.

6.5.5 Särskilda bestämmelser för vissa skattskyldiga

Förslag: De särregler som i dag finns för reservofficerare, nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd, och personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige samt för riksdagsledamöter ska framgå i två separata paragrafer i inkomstskattelagen.

I dag finns särregler för vissa skattskyldiga i det offentliga i 12 kap. 8 § tredje och fjärde styckena IL. Dessa regler ska finnas kvar. I syfte att göra regelverket mer lättläst och överskådligt föreslår jag att dessa regler ska framgå i två separata paragrafer i inkomstskattelagen.

6.5.6 Bostaden som tjänsteställe

Bostaden kan enligt nuvarande regelverk anses vara tjänsteställe. Att identifiera denna bostad är vanligtvis inte svårt men kan vara det när den skattskyldige har två boenden, t.ex. en familjebostad på boendeorten och ett tillfälligt boende på arbetsorten. Det saknas dock vägledande uttalanden i frågan. Enligt min mening bör det bakomliggande skälet till den regel som leder till att bostaden blir tjänsteställe vara av betydelse vid bedömningen.

Enligt mina förslag kan bostaden anses vara tjänsteställe enligt tre olika typfall. Den första varianten vållar dock sannolikt inte några tillämpningsproblem i aktuell fråga men tas ändå upp för att göra genomgången fullständig. Varianten uppstår när den skattskyldiges arbetsmönster innebär att bostaden ska anses vara tjänstestället enligt första eller andra stycket i den föreslagna allmänna bestämmelsen, se avsnitt 6.5.2. Så kan vara fallet om avsikten är att den skattskyldige ska utföra arbetet på heltid från bostaden. Ett annat exempel på den första varianten är när den skattskyldige ska arbeta på distans från bostaden mer än 50 procent av arbetstiden och bostaden därmed ska anses som tjänsteställe. När bostaden anses vara tjänsteställe enligt dessa regler är alltså avsikten att arbetet helt eller delvis faktiskt ska utföras i en bostad. Denna bostad borde inte, bl.a. mot bakgrund av en arbetsgivares arbetsmiljöansvar, vara svår att fastställa.

Den andra varianten uppstår när bostaden uttryckligen anges som tjänsteställe i enlighet med särreglerna, se avsnitt 6.5.4 och 6.5.5. Syftet med att bostaden ska anses vara tjänsteställe enligt dessa regler är sammanfattningsvis att det anses orimligt att kräva att dessa skattskyldiga ska flytta till arbetsorten och att dessa skattskyldiga ska omfattas av bestämmelserna om tjänsteresa vid arbetets utförande.¹² I linje med reglernas syfte bör därför i normalfallet boendet på bostadsorten – och inte det tillfälliga boendet på arbetsorten – vara den bostad som anses som tjänsteställe. Om den skattskyldiges bostadsort är i utlandet men personen har ett stadigvarande boende i Sverige, kan sistnämnda boende anses vara tjänsteställe. Om stadigvarande boende i Sverige saknas kan bostaden i utlandet anses som tjänsteställe.

¹² Se bl.a. prop. 1993/94:90 s. 47–48, prop. 1996/97:133 s. 54, prop. 2021/22:16 s. 31–32, framst. 2005/06:RS4, bet. 2005/06:KU33 och rskr. 2005/06:380.

Den tredje och sista varianten uppstår när ett tjänsteställe inte går att fastställa och bostaden därför ska anses som tjänsteställe enligt tredje stycket i den föreslagna allmänna bestämmelsen, se avsnitt 6.5.3. Bostaden är i denna regel utpekad som tjänsteställe av förenklingsskäl. Andra syften, såsom att det är orimligt att kräva att skattskyldiga ska flytta till arbetsorten eller att de bör omfattas av bestämmelserna om tjänsteresa vid arbetets utförande, saknas. I linje med denna regels bakomliggande syfte saknas det därför generellt skäl att beakta bostaden på boendeorten vid avgörandet ifall det finns ett ytterligare boende på arbetsorten.

Anta följande situation. Göran är slöjdlärare och bor med sin familj i Karlstad. Han får en tillfällig anställning vid en skola i Göteborg och skaffar därför ett extra boende i Göteborg för att veckopendla dit. Inom anställningen ska arbetet utföras på olika skolor inom Göteborgsområdet på ett sådant sätt att tjänstestället inte går att fastställa enligt det första eller andra stycket i den föreslagna allmänna bestämmelsen. Bostaden ska därför anses som tjänsteställe enligt bestämmelsens tredje stycke. Frågan är då, vilken bostad? Den i Karlstad eller den i Göteborg? Om bostaden i Karlstad anses vara tjänstestället skulle Göran befinna sig på tjänsteresa med utgångspunkt i Karlstad vid arbetets utförande. Det är inte syftet med att uttryckligen ange bostaden som tjänsteställe i tredje stycket i den allmänna bestämmelsen. I denna situation bör i stället bostaden i Göteborg anses som tjänsteställe. Rätt till avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort kan då föreligga. Om bostaden på arbetsorten i ett sådant fall inte är stadigvarande och en adress inte kan pekas ut såsom arbetsplats i arbetsgivardeklarationen, kan av praktiska skäl närmaste tätort eller kommunens namn anges (jfr prop. 2021/22:228 s. 65 och 113–114).

6.6 Utformningen av regelverket för näringsidkare

6.6.1 Regelverket föreslås förenklas

Förslag: För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamhet i inkomstskattelagen ska räknas som en enda eller egen näringsverksamhet.

Fastställandet av tjänsteställets placering ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Vid fastställande av tjänsteställes placering ska bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. inkomstskattelagen tillämpas.

Det som anges i första och tredje styckena gäller inte för enskild näringsidkares verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Ett tjänsteställe ska fastställas för varje sådan fastighet eller bostadsrätt. Tjänstestället ska anses vara den plats där fastigheten eller bostadsrätten är belägen.

Enskilda näringsidkare och tjänsteställe

I avsnitt 6.5.1 framgår mitt förslag om att ett tjänsteställe i inkomstslaget tjänst ska bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Principerna för vad som i detta hänseende i dag gäller för enskilda näringsidkare framgår varken av lagstiftning eller vägledande prejudikat. De har i stället utvecklats genom underrättspraxis samt genom ställningstagande från SKV.¹³

I ställningstagande har Skatteverket uttalat att en enskild näringsidkare som har flera verksamheter anses ha ett enda tjänsteställe om verksamheterna är att bedöma som integrerade. Exempel på integrerade verksamheter är om näringsidkaren har butiker av samma slag på flera orter med gemensamma inköp och annonser. En enskild näringsidkare som har flera korta uppdrag inom samma inte-

¹³ Se bl.a. sammanfattningarna av Kammarrättens i Sundsvall dom den 28 april 2005 (mål nr 2950-04) och Kammarrättens i Jönköping dom den 27 april 2018 (mål nr 1936-17) i kapitel 3 och Skatteverkets ställningstagande den 7 juni 2005.

grerade verksamhet har alltså normalt tjänstestället i sin verksamhetslokal alternativt i bostaden. Resor från tjänstestället för att utföra uppdraget och tillbaka igen är därför att anse som resa i näringsverksamheten.

Tillämpningen av integrerade verksamheter leder emellertid till att näringsidkare ofta måste göra flera och komplexa bedömningar vid fastställandet av tjänsteställe, t.ex. är verksamheten att anse som integrerad verksamhet eller inte, var ska tjänstestället fastställas i en integrerad verksamhet respektive för varje separat uppdrag om det inte är en integrerad verksamhet. Denna komplexa bedömning kan jämföras med den bedömning som behöver utföras när en fysisk person i stället väljer att bedriva sin verksamhet i ett aktiebolag. Om denna person också arbetar i bolaget, är personen anställd i aktiebolaget. Bedömningen av personens tjänsteställe ska då göras på samma sätt som för andra anställda och personen kan då bara ha ett tjänsteställe inom anställningen, oavsett hur många skilda uppdrag som verksamheten i bolaget omfattar.

När det gäller principen om likformighet intar fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet ur skatterättslig synvinkel en mellanställning. De driver näringsverksamhet och har i den egenskapen behov av samma slags skatteregler som näringsdrivande juridiska personer. De är emellertid fysiska personer, vilket innebär att lagstiftningen inte bör utformas alltför olik den som gäller för anställda.¹⁴ Dagens tillämpning av integrerade verksamheter vid bestämmandet av tjänsteställets placering för enskilda näringsidkare, innebär att dessa skattskyldiga i viss mån likställs med anställda löntagare där olika verksamheter jämföras med olika anställningar. Det kan enligt mig ifrågasättas. En enskild näringsidkare kan visserligen bedriva verksamhet som har likheter med hur en anställd utför arbete i en anställning, såsom inom hantverkar- eller frisörsverksamhet, men en näringsidkare kan också bedriva verksamhet som artmässigt skiljer sig väsentligt från arbete inom en anställningsform. Det kan exempelvis vara verksamhet baserad på tillgångar såsom skogsföretag, tillverkning, fiske med egen båt eller drift av hyresfastigheter som ägs direkt. Det förekommer också att enskilda näringsidkare bedriver flera verksamheter där vissa har likheter och andra olikheter med en anställning.

¹⁴ Melz m.fl. s. 427.

En fysisk person som väljer att bedriva verksamheten i två olika enmansbolag – och samtidigt är anställd i båda företag – har ett tjänsteställe för varje anställning. Personen kan dock välja att lägga verksamheterna i samma företag och därmed endast ha ett gemensamt tjänsteställe. Motsvarande gäller för en fysisk person som väljer att bedriva verksamheten i handelsbolag.

Det finns enligt min uppfattning skäl för att regelverket om tjänsteställets placering för enskilda näringsidkare ska vara utformad på ett sätt som mer liknar det som gäller för fysiska personer som arbetar i ett egenägt aktiebolag. Vid beräkning av resultat i näringsverksamhet räknas all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare som en enda näringsverksamhet. Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Jag föreslår därför att ett tjänsteställe ska fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § IL räknas som en enda näringsverksamhet. Undantag ska dock gälla för verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, se nedan. Tjänsteställe för sådan verksamhet ska alltså fastställas på ett särskilt sätt och inte ingå i den näringsverksamhet för vilken ett tjänsteställe ska fastställas enligt huvudregeln.

Förslaget kommer inte innebära en förändring av tjänsteställets placering för samtliga enskilda näringsidkare. Näringsidkare som endast driver en verksamhet t.ex. en bilverkstad eller en frisörverksamhet i näringsverksamheten, får liksom i dag sannolikt verksamhetslokalen som tjänsteställe. Förändringarna av tjänsteställets placering träffar främst de enskilda näringsidkare som i dag har flera verksamheter som bedöms som icke integrerade verksamheter och som därmed har separata tjänsteställen. Kombinatorer, dvs. skattskyldiga som både har en anställning och därutöver bedriver näringsverksamhet, kommer i likhet med i dag ha ett tjänsteställe inom ramen för anställningen och minst ett tjänsteställe för verksamheten i näringsverksamheten.

Förslaget bedöms innebära en förenkling i beskattningsreglerna för många näringsidkare. Förslaget bedöms också innebära en minskad administrativ börda genom den förenklade tillämpningen. Förslaget innebär slutligen också en ökad neutralitet mellan företagsformer.

Fysisk person som är delägare i handelsbolag och tjänsteställe

Vid beräkning av resultat i näringsverksamhet räknas för en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL).

I praktiken bestäms i dag tjänsteställets placering enligt samma princip, dvs. för en fysisk person fastställs ett tjänsteställe för varje handelsbolag denne är delägare i. Detta ska fortsatt gälla men bör av tydlighetsskäl uttryckligen framgå i lagtext. På så sätt blir det tydligt att avsiktsregeln, se nedan, också är tillämplig för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Avsikten med att reglera hur tjänsteställe ska fastställas för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är alltså inte att förändra hur tjänstestället i praktiken fastställs i dag och de effekter som denna tillämpning medför. Den särregel som föreslås nedan för enskilda näringsidkare föreslås av den anledningen inte vara tillämplig på fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Uppgifter över verksamhet som bedrivs i handelsbolag indikerar också att det är skillnader i verksamhet som bedrivs mellan handelsbolag och enskild näringsverksamhet, på så sätt att det framför allt är förhållandevis ovanligt att bedriva verksamhet kopplad till innehav av lantbruksfastigheter i handelsbolag.¹⁵ Att komplicera regelverket för fysiska personer som är delägare i handelsbolag är därmed inte motiverat.

Tjänsteställets placering samt näringsidkarens avsikt

Vid fastställande av tjänsteställets placering ska bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. IL tillämpas. Det gäller både enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i han-

¹⁵ Andelen av handelsbolagen för vilka jord- eller skogsbruk angetts som näringsgren var cirka 4 procent 2023. Av de enskilda näringsidkarna var motsvarande knappt 30 procent, enligt uppgifter i Skatteverkets statistikportal (2024-11-13). Enligt uppgifter från Skatteverket var det också få handelsbolag, knappt 0,5 procent, som ägde någon del av lantbruksfastighet i fastighetstaxeringen för 2023. Av enskilda näringsidkare ägde däremot knappt 60 procent någon del av en lantbruksfastighet.

delsbolag. Vad som anges i avsnitt 6.5.3 och 6.5.4 är alltså även tillämpligt för näringsidkare.

För att öka förutsägbarheten ska den avsiktsregel som är tillämplig för arbetsgivare och uppdragsgivare vid fastställande av tjänsteställe också vara tillämplig för näringsidkare i motsvarande situation. Vad som anges i avsnitt 6.5.2 om arbetsgivarens och uppdragsgivarens avsikt om hur anställda och uppdragstagare ska utföra arbetet är därmed i stort sett också tillämpligt för näringsidkare. Det är då i stället näringsidkarens avsikt om hur arbetet inom dennes verksamhet ska utföras som ges grundläggande betydelse. Det kan dock öppna upp för något som liknar valrätt, vilket kan riskera att underminera regelverkets legitimitet. Detta är emellertid något som också kan uppstå i t.ex. enmansaktiebolag, där ägare som också är anställd i bolaget i praktiken kommer fastställa sitt tjänsteställe utifrån sin egen avsikt. De begränsningar och ramar som föreslås avseende hur avsiktsregeln ska tillämpas (bl.a. betydelsen av objektivt konstaterbara omständigheter som föreligger vid anställningens/verksamhetens början) samt för hur tjänstestället utifrån avsikten ska fastställas, bedöms i tillräcklig omfattning säkerställa regelverkets legitimitet.

Fastställandet av tjänsteställets placering ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur denne ska utföra arbetet. Vad som sägs i avsnitt 6.5.2 om vad som ska gälla om omständigheterna ändras gäller också för näringsidkare.

Enskild näringsidkares verksamhet som utgör innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

Gällande rätt och tillämpning

En fastighet, eller del av en fastighet, är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL). Med privatbostadsfastighet avses, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad, småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark, småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet och ägarlägenhetsenhet. Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privat-

bostad på den (2 kap. 13 § IL). Innehav av en näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet.

Innehav av en näringsbostadsrätt räknas också alltid som näringsverksamhet. Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad (2 kap. 18 § IL). För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man avgöra om det är en andel i ett privatbostadsföretag (2 kap. 17–18 §§ IL) eller om bostaden är en privatbostad (2 kap. 8–12 §§ IL).

För verksamhet som utgör innehav av en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt anses i dag i allmänhet tjänstestället vara fastigheten eller bostadsrätten enligt Skatteverkets vägledning.¹⁶ Den som äger en fastighet, t.ex. ett hyreshus eller en skogsfastighet som ingår i näringsverksamhet, kan enligt vägledningen få avdrag för resor för att besiktiga och sköta tillsynen av fastigheten. Sådana resor jämföras med resor mellan bostad och arbetsplats (arbetsresor). Om fler än en fastighet ingår i näringsverksamheten kan verksamheterna anses vara integrerade och ha ett gemensamt tjänsteställe, se ovan om begreppet. Resor mellan sådana integrerade verksamheter kan då utgöra resor i näringsverksamheten.

En enskild näringsverksamhet kan antingen bedrivas som aktiv eller passiv näringsverksamhet. Av 2 kap. 23 § IL framgår att aktiv näringsverksamhet är en näringsverksamhet där den person som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Av bestämmelsen framgår också att annan näringsverksamhet anses som passiv näringsverksamhet samt att självständig näringsverksamhet som bedrivs utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet alltid anses som passiv näringsverksamhet. Om flera verksamheter drivs som enskild näringsverksamhet räknas i normalfallet all näringsverksamhet som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Det innebär att det ska göras en sammantagen bedömning om verksamheten är aktiv eller passiv.

¹⁶ Se Skatteverket (2024a).

Särskilda regler ska införas för innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt

I huvudsak är effekterna av nyss nämnda ordning avseende innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter enligt min uppfattning skäligen. Det gäller både om näringsverksamheten är aktiv eller passiv men i synnerhet om innehavet utgör passiv näringsverksamhet. Med hänsyn till att passiv näringsverksamhet kännetecknas av en begränsad arbetsinsats bör resor mellan bostaden och ett sådant innehav enligt min uppfattning inte utgöra en resa i näringsverksamhet.

Mitt förslag om att fastställelse av tjänsteställets placering ska ske i enlighet med bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. IL, se ovan, kan dock leda till att näringsidkare som innehar t.ex. flera näringsfastigheter får bostaden som tjänsteställe. Det innebär att resor mellan bostaden och ett sådant innehav kan dras av enligt reglerna vid tjänsteresa. En sådan effekt är inte avsedd och inte heller rimlig. Fastställande av tjänstestället bör därför i dessa fall hanteras på ett annat sätt för att motverka en sådan effekt.

Att införa särregler riskerar att krångla till regelverket, bl.a. kan det innebära att en enskild näringsidkare kan få fler än ett tjänsteställe. Anta att en enskild näringsidkare äger en näringsfastighet. I fastigheten driver näringsidkaren sin verksamhet som bilmekaniker på heltid. Om särregler införs ska ett tjänsteställe fastställas för innehavet av näringsfastigheten och ett annat för verksamheten som bedrivs som bilverkstad. Tjänsteställena i exemplet blir dock desamma för båda verksamheterna men behöver inte bli det om andra omständigheter är för handen. Om näringsidkaren därutöver har ytterligare en näringsfastighet kan denne få tre tjänsteställen. Enligt min uppfattning måste dock särregler införas för att regelverket ska uppfattas i skälig grad som legitimt. Tjänsteställe för sådan verksamhet ska alltså fastställas på ett särskilt sätt och inte ingå i den näringsverksamhet för vilken ett tjänsteställe ska fastställas enligt huvudregeln.

Jag har övervägt att en sådan regel endast ska omfatta innehav som utgör passiv näringsverksamhet. En sådan avgränsning skulle dock inte fungera med den framåtsyftande avsiktsregeln som föreslås gälla för näringsidkare vid fastställelse av tjänsteställe. Detta eftersom bedömningen av om en verksamhet utgör aktiv eller

passiv näringsverksamhet sker först i efterhand vid utgången av ett beskattningsår. Särregeln ska därför vara tillämplig oavsett om näringsidkaren bedriver aktiv eller passiv näringsverksamhet.

För en enskild näringsidkare ska alltså ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § IL ska räknas som en enda näringsverksamhet, med undantag för verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. För sådan verksamhet ska ett tjänsteställe i stället fastställas för varje fastighet eller bostadsrätt. Tjänstestället ska anses vara den plats där fastigheten eller bostadsrätten är belägen.

6.6.2 Enskild näringsidkares resor vid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt

Förslag: Utgifter för resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap mellan bostaden och ett tjänsteställe som är en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten. Andra resor – än resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap – mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe, ska dras i enlighet med hur arbetsresor dras av för näringsidkare.

Utgifter för resor mellan tjänsteställen som utgörs av en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten. Om resor görs med näringsidkarens egen bil ska utgifterna dras av i enlighet med de vanliga reglerna om avdrag för utgifter för resor med egen bil i näringsverksamhet.

Resor mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som utgörs av en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt kan ske av privata skäl men också på grund av arbete behöver utföras där, t.ex. underhållsarbete eller skogsskötsel. Resor som görs för att utföra ett arbete på denna plats ska dras av i enlighet med hur arbetsresor dras av för näringsidkare. Regler om detta finns i 16 kap. 28 § IL. Det vore dock orimligt om utgifter för samtliga resor mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe ska dras av enligt bestämmelserna om arbetsresor. Det kan förekomma att stora arbetsmaskiner förvaras vid en bostad (som inte ligger i anslutning till t.ex. en lantbruksenhet) och inte på den plats där tjänstestället är beläget. Jag föreslår därför att

utgifter för resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap som ska användas i näringsverksamheten ska dras av enligt sedvanliga regler om avdrag för resor i näringsverksamhet.

Genom att uttryckligen ange att ett tjänsteställe ska fastställas för varje fastighet och bostadsrätt blir också resor mellan sådana tjänsteställen att anse som arbetsresor. Det skulle innebära en omotiverad försämring mot den nuvarande ordningen som tillämpas om verksamheterna är att anse som integrerade, se ovan om begreppet. Jag föreslår därför att det införs regler om att utgifter för resor mellan sådana tjänsteställen ska dras av. Detta gäller givetvis om resan är en resa i näringsverksamhet och inte görs av privata skäl. Om resor görs med näringsidkarens egen bil ska utgifterna dras av enligt de vanliga reglerna om avdrag för utgifter för resor med egen bil i näringsverksamhet. Dessa regler finns i 16 kap. 27 § första stycket IL.

7 Underlag samt gemensamma frågor avseende avdrag för ökade levnadskostnader

7.1 Underlag avseende gjorda avdrag för ökade levnadskostnader

7.1.1 Avdrag vid tjänsteresa

Uppgifter i arbetsgivar- och inkomstdeklarationen

De allra flesta arbetstagare får ersättning för sina ökade levnadskostnader vid tjänsteresor av arbetsgivaren. Storleken på dessa ersättningar framgår inte i arbetsgivardeklarationen till följd av den tysta kvittningen, se avsnitt 3.6.2. I arbetsgivardeklarationen finns en ruta där arbetsgivaren sätter ett kryss om traktamentsersättning för resor i tjänsten har betalats ut under redovisningsperioden. Om traktamentesersättning högre än schablonbeloppet har betalats ut ska den överskjutande delen redovisas som lön.

År 2023 hade knappt 700 000 personer minst en kryssmarkering för utbetalat traktamente, vilket motsvarar drygt 11 procent av skattskyldiga med kontant bruttolön. Andelen som fått traktamente har minskat över tid. År 2011 var motsvarande andel cirka 14 procent. Andelen var minskande redan innan covid-19-pandemin.

Avdrag vid tjänsteresor kan göras i inkomstdeklarationen om arbetsgivaren inte lämnat ersättning eller om ersättningen understiger schablonbeloppen. Avdrag kan också göras i inkomstdeklarationen om man kan visa att merkostnaderna överstiger schablonbeloppen.

Avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader vid tjänsteresor görs samlat varför det inte går att särskilja de olika delarna. Inkomståret 2023 gjorde cirka 38 300 personer avdrag för kostnader

för tjänsteresor, vilket motsvarar drygt en halv procent av skattskyldiga med löneinkomst (se tabell 7.1). Det totala avdragsbeloppet uppgick till drygt 738 miljoner kronor. Det genomsnittliga avdragsbeloppet var cirka 19 300 kronor bland dem som yrkat avdrag. Det skattemässiga värdet av avdragen 2023 uppskattas vara cirka 267 miljoner kronor vid genomsnittlig marginals katt.¹

Tabell 7.1 Avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Per inkomstår				
Inkomstår	Totalbelopp, kronor	Antal avdrag	Genomsnittligt belopp, kronor	Antal avdrag i förhållande till antal med löneinkomst
2023	738 012 073	38 254	19 292	0,6 %
2022	625 298 441	36 820	16 983	0,6 %
2021	463 622 586	29 572	15 678	0,5 %
2020	439 703 855	28 918	15 205	0,5 %
2019	659 741 132	40 751	16 190	0,7 %
2018	661 097 852	42 424	15 583	0,7 %
2017	666 366 846	42 521	15 671	0,7 %
2016	646 802 912	41 169	15 711	0,7 %
2015	641 007 957	41 919	15 292	0,7 %
2014	581 989 375	41 192	14 129	0,7 %
2013	533 537 126	39 740	13 426	0,7 %

Källor: Skatteverkets statistikportal (2024-09-02) och egen bearbetning.

7.1.2 Avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

Uppgifter i inkomstdeklarationen

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort, dubbel bosättning och hemresor yrkas i inkomstdeklarationen. Avdragen görs i samma ruta och den skattskyldige fyller endast i totalbeloppet för yrkat avdrag. Några ytterligare uppgifter om avdraget behöver inte lämnas i deklarationen.

¹ Genomsnittlig marginals katt för inkomst av tjänst beräknades uppgå till 36,20 procent enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för 2023.

Inkomståret 2023 gjorde cirka 57 600 personer avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor i inkomstslaget tjänst. Det totala avdragsbeloppet uppgick till cirka 2,2 miljarder kronor. Det genomsnittliga avdragsbeloppet var cirka 38 300 kronor bland dem som yrkat avdrag (se tabell 7.2). Det finns inte någon statistik över de olika delarna av avdragen och det har inte funnits någon uppskattning av hur stor andel av avdragsbeloppet som hänför sig till de olika delarna att tillgå.

Det skattemässiga värdet av avdragen 2023 uppskattas vara cirka 0,80 miljarder kronor vid genomsnittlig marginalsatt.

Avdragen har minskat över tid

Antalet avdrag har minskat under de senaste 20 åren. År 2013 gjorde cirka 74 200 personer avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor. Enligt uppgift i betänkandet av Utredningen om dubbel bosättning (SOU 2005:28) var antalet avdrag inkomståret 2004 cirka 87 300. Antalet avdrag har därmed minskat med drygt en tredjedel mellan 2004 och 2023. Samtidigt har antalet sysselsatta personer ökat. Andelen av personer med löneinkomst som yrkar avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning har därmed trendmässigt minskat de senaste 20 åren, trots att regelverket blivit mer generöst bl.a. genom ökade tidsgränser för dubbel bosättning 2008. Detta förefaller inte bero på att den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden minskat. Under perioden har antalet anställda som flyttar till en ny lokal arbetsmarknadsregion varit stabil (se kapitel 5). Storleken på pendlingsområden har också trendmässigt ökat. En möjlig förklaring till att antalet avdrag minskat kan därmed vara att resor i arbetet i större utsträckning görs som daglig pendling. En tydlig förändring med sättet att utföra arbete över de senaste åren är också de ökade möjligheterna till distansarbete i vissa yrken. Detta skulle kunna innebära ändrade mönster vad gäller pendling och veckopendling.²

En möjlig förklaring till minskat antal avdrag skulle också kunna vara en minskad benägenhet att yrka avdrag. Även andelen av de sysselsatta som gör avdrag för arbetsresor har minskat under perioden.

² Statistik över veckopendling förefaller saknas. Se även Tillväxtanalys (2010).

Tabell 7.2 Avdrag vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor
Per inkomstår

Inkomstår	Totalbelopp, kronor	Antal avdrag	Genomsnittligt belopp, kronor	Antal avdrag i förhållande till antal med löneinkomst
2023	2 205 359 740	57 571	38 307	0,9%
2022	1 971 972 661	58 708	33 590	0,9%
2021	1 745 206 212	55 043	31 706	0,9%
2020	1 733 724 103	51 003	33 993	0,8%
2019	2 072 758 233	60 831	34 074	1,0%
2018	2 195 304 455	65 704	33 412	1,1%
2017	2 221 695 276	68 344	32 508	1,1%
2016	2 256 526 795	69 622	32 411	1,2%
2015	2 314 188 727	72 255	32 028	1,2%
2014	2 367 325 086	74 579	31 743	1,3%
2013	2 306 430 064	74 243	31 066	1,3%

Källor: Skatteverkets statistikportal (2024-09-02) och egen bearbetning.

Avdraget vanligare bland män och vid högre inkomst

Män yrkar avdragen i betydligt högre utsträckning än kvinnor. År 2023 stod mäns avdrag för cirka 71 procent av det totala avdragsbeloppet och 70 procent av antalet avdrag. Det genomsnittliga avdragsbeloppet bland dem som yrkar avdrag var också något högre för män, 38 500 kronor, än för kvinnor, 37 700 kronor.

Andelen som gör avdrag, av personer med löneinkomst, är förhållandevis jämn i åldersgrupperna mellan 25 och 64 år (se tabell 7.3).

Tabell 7.3 Avdrag vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor, olika åldersgrupper

Inkomstår 2023

Åldersgrupp	Totalbelopp, kronor	Antal	Genomsnittligt belopp, kronor	Avdrag i förhållande till antal med löneinkomst, procent
0 - 16 år	136 390	22	6 200	0,0 %
17 - 24 år	127 643 327	5 739	22 241	0,7 %
25 - 34 år	489 958 478	14 606	33 545	1,1 %
35 - 44 år	510 166 494	13 094	38 962	1,0 %
45 - 54 år	522 353 994	12 046	43 363	1,0 %
55 - 64 år	486 382 803	10 034	48 473	0,9 %
65 - 74 år	64 059 046	1 816	35 275	0,5 %
75 - 84 år	4 551 979	201	22 647	0,2 %
85 =< år	93 864	11	8 533	0,2 %

Källor: Skatteverkets statistikportal (2024-09-02) och egen bearbetning.

Andelen personer som gör avdrag är större bland personer med en fastställd förvärvsinkomst över 500 000 kronor. Det genomsnittliga avdragsbeloppet ökar också med inkomstnivån (se tabell 7.4).

Tabell 7.4 Avdrag vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor, olika inkomstgrupper

Inkomstår 2023

Inkomstnivå, fastställd förvärvsinkomst	Totalbelopp, kronor	Antal	Genomsnittligt belopp, kronor	Avdrag i förhållande till antal med löneinkomst, procent
1 kr - 100 tkr	78 985 000	6 188	12 764	0,8%
100 - 200 tkr	77 413 900	3 652	21 198	0,7%
200 - 300 tkr	122 824 005	4 837	25 393	0,6%
300 - 400 tkr	224 631 836	6 937	32 382	0,6%
400 - 500 tkr	315 713 371	8 883	35 541	0,7%
500 tkr - 1 mnkr	994 671 803	22 051	45 108	1,3%
>= 1 mnkr	389 593 851	4 979	78 247	2,7%

Källor: Skatteverkets statistikportal (2024-09-02) och egen bearbetning.

7.1.3 Hög andel felaktiga avdrag

Skatteverket har i Skattefelsrapport för 2022 uppskattat storleken på det skattefel som uppstår på grund av felaktiga avdragsyrkanden. Begreppet skattefel kan definieras på olika sätt. Den definition av skattefelet som Skatteverket använder i rapporten är att skattefelet är skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller. Uppskattningen av skattefelet i rapporten är baserad på de slumpkontroller av privatpersoners inkomstdeklarationer som görs.

Avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor uppskattas det kontrollerbara skattefelet till 0,3 miljarder kronor per år under åren 2016–2018. Detta motsvarar cirka 33 procent av avdragens skattemässiga värde enligt Skatteverkets rapport.

Det kontrollerbara skattefelet för avdrag vid tjänsteresor som görs i inkomstdeklarationen uppskattas till 0,2 miljarder kronor per år under åren 2016–2018. Detta motsvarar enligt Skatteverket cirka 54 procent av avdragens skattemässiga värde dessa år.

Enligt uppgift från Skatteverket finns det inte någon sammanställning över orsaken till de felaktiga avdragsyrkandena.

7.2 Kritiken mot dagens regler samt förslagens inriktning

7.2.1 Bestämmelserna är inte anpassade till dagens samhälle

I hemställan från Svenskt Näringsliv m.fl. (2016) anförts att lagstiftningen inte följt med i näringslivets utveckling med dess ökade krav på arbetskraftsrörlighet och att det därmed finns en påtaglig risk att reglerna medför att såväl företagandet som arbetsmarknaden påverkas negativt. I hemställan ifrågasätts om dagens utgångspunkt – att avdrag för ökade levnadskostnader inte ska medges för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig bor och arbetar på skilda orter – är adekvat i dagens samhälle. Det framförs också att reglerna inte är konsekventa då det endast är vissa kostnadsersättningar som kan utges utan skattekonsekvenser.

Det är en grundläggande princip i inkomstbeskattningen att privata levnadskostnader inte får dras av. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa har dock ansetts vara motiverat eftersom en sådan resa är påkallad av den skattskyldiges arbetsgivare. Avdrag kan också medges för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Dessa undantag har motiverats med att de bidrar till ökad rörlighet och förbättrad kompetensförsörjning på arbetsmarknaden men avdragen har inte ansetts som lika självklara som vid tjänsteresefallet eftersom merkostnaderna vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning uppstår på grund av att den skattskyldige själv har valt att arbeta och bo på olika orter. Att det enligt lagstiftaren är skillnad mellan avdraget vid tjänsteresa å ena sidan och avdragen vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning å andra sidan manifesteras också i den skattemässiga behandlingen av kostnadsersättningar. Kostnadsersättningar vid tjänsteresa kan utges av arbetsgivaren utan skattekonsekvenser men inte vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Skillnaden i den skattemässiga behandlingen mellan avdragen beror främst på grund av den s.k. tysta kvittningen. Enligt direktivet är dock jag förhindrad att lämna förslag som leder till att arbetsgivarens möjlighet att tillämpa tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning utvidgas till att gälla även andra typer av kostnadsersättningar än sådana som omfattas av reglerna i dag. Det saknas därför utrymme att inom detta uppdrag t.ex. hantera frågan om det kan motiveras att de kostnadsersättningar som en arbetsgivare väljer att utge vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning ska vara skattefria (under förutsättning att den anställde har rätt till avdrag med motsvarande belopp).

7.2.2 Bestämmelserna upplevs som komplicerade och svårtillämpade

Av både utredningens direktiv och av hemställan från Svenskt Näringsliv m.fl. (2016) framgår att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort upplevs som komplicerade och svårtillämpade eftersom förutsättningarna för avdrag ser olika ut, bl.a. i form av olika tidsgränser och beloppsnivåer. En delorsak till den höga andelen skattefel i avdragsyrkandena kan sannolikt också

härledas till avdragsreglernas komplexitet. Det framgår också efter kontakt med Skatteverket att det inkommer många frågor från skattskyldiga med anledning av att avdragsreglerna upplevs som otydliga. Här nedan finns några exempel.

- Ökade svårigheter för enskilda att bedöma tjänsteställets placering på grund av nya sätt att arbeta vilket leder till svårigheter att bedöma vilket avdrag som kan vara tillämpligt.
- Det är svårt för enskilda att avgöra vad som är en tjänsteresa. Det kan förekomma olika bedömningar och definitioner hos olika arbetsgivare.
- Det upplevs som komplicerat att förutsättningarna för avdrag vid tjänsteresa efter tre månader ska prövas enligt reglerna för avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort.
- Enskilda personer blandar ihop avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning och har svårt att avgöra vilket av avdragen som är tillämpligt.
- Gällande avdrag vid tillfälligt arbete kan det vara svårt att förstå att vad som avses med arbete som är tidsbegränsat till sin natur. Framför allt är det svårt att förstå skillnaden mellan att själva arbetet är färdigt kontra att ett förordnande går ut, alltså när arbetsuppgiften finns kvar men utförs av någon annan.
- Antalet frågor om kvalificering till nya perioder avseende avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning har ökat över tid. Det kan t.ex. upplevas svårt att avgöra vad som ska gälla vid flera på varandra följande korta anställningar.
- Återkommer gör frågor om vad som kan anses utgöra make/makas förvärvsarbete och det finns missförstånd om att förändringar under perioden inte påverkar avdragsrätten.
- Det är inte alltid klart vad som utgör en familj, t.ex. i situationer med delad vårdnad av barn eller vuxna hemmaboende barn. Antalet frågor kopplat till separationer och växelvis boende barn har också ökat över tid.
- Det är svårt för personer utan fast punkt eller med fast punkt i föräldrahemmet som de egentligen inte bor i att förstå om rätt för avdrag föreligger. Dessa frågor har ökat över tid.

- Återkommer gör också frågor från skattskyldiga som anser att de uppfyller synnerliga skäl för förlängning av tidsperioden.

I det följande kommer jag lämna förslag på förändringar som syftar till att göra reglerna enklare att tillämpa och mer förutsägbara. En annan avsikt med de förändringar jag föreslår är att anpassa reglerna till den ökade rörligheten som blivit ett vanligt inslag på dagens arbetsmarknad. Här nedan lämnas inledningsvis förslag som är relevanta för samtliga avdrag för ökade levnadskostnader. I kapitel 8 lämnas därefter förslag som rör avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och i kapitel 9 lämnas förslag om en förändrad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

7.3 Förslag på gemensamma förenklingar

7.3.1 Övergripande lagteknisk förenkling

Bedömning: Reglerna om ökade levnadskostnader i 12 kap. inkomstskattelagen bör i större utsträckning vara uppdelade i skilda lagrum.

Jag föreslår i kapitel 9 att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ska ersättas med ett nytt avdrag. Färre avdrag kan i sig förväntas öka överskådligheten men enligt min mening finns det skäl, främst pedagogiska och ur ett förenklingsperspektiv, att i inkomstskattelagen separera bestämmelserna som rör avdragsrätt för ökade levnadskostnader i skilda lagrum.

Vid en sådan separering är det naturligt att varje avsnitt börjar med de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att respektive avdrag ska medges. Mina överväganden avseende vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa respektive det nya avdraget behandlas i kapitel 8 och 9.

Uppdelningen och andra förslag kan bl.a. medföra att paragrafer får en ny beteckning och att följdändringar därför behöver göras.

7.3.2 Maximi- och normalbelopp

Förslag: Begreppen maximibelopp respektive normalbelopp ska ersättas med begreppen inrikesbelopp respektive utrikesbelopp.

Begreppen ska användas vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och dubbelt boende på grund av arbete på annan ort.

Vid fastställandet av de schablonberäknade belopp som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader, används sedan 1994 års taxering begreppen maximibelopp respektive normalbelopp. För tjänsteresa i Sverige används ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands används ett normalbelopp (12 kap. 10 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Båda beloppen ska avse en normal ökning av levnadskostnaderna för måltider och småutgifter. Begreppen maximibelopp och normalbelopp tillämpas på motsvarande sätt vid beräkning av avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 21 § IL).

Maximibeloppet utgör 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag i aktuellt land för frukost, lunch och middag som består av en rätt av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard (12 kap. 11 § IL). Normalbeloppen publiceras i Skatteverkets allmänna råd.

Det upplevs som svårt att skilja mellan dessa två belopp. Det kan därmed uppstå en osäkerhet vilket belopp som är tillämpligt i vilken situation. Att i stället benämna beloppen på ett sätt som ger ledning avseende beloppets tillämplighet innebär en förenkling. För tjänsteresa i Sverige föreslås därför att begreppet inrikesbelopp ska användas i stället för begreppet maximibelopp och att begreppet utrikesbelopp ska användas i stället för begreppet normalbelopp för tjänsteresa utomlands. Motsvarande ska gälla för avdrag för ökade levnadskostnader enligt det nya avdraget vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort som föreslås i kapitel 9.

8 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

8.1 Definition av tjänsteresa

8.1.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Att avgöra vad som avses med tjänsteresa har inte bara betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen av om övriga uppkomna kostnader utgör kostnader i tjänsten eller inte. Kostnader i tjänsten medför inte några beskattningskonsekvenser och när kostnadsersättning utges ska inte heller arbetsgivaravgifter tas ut. Det är således av vikt att vid varje tillfälle kunna avgöra om en bortovaro utgör en tjänsteresa eller inte.

I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns emellertid ingen definition av tjänsteresa. I praktiken tillämpas Skatteverkets definition av tjänsteresa. Enligt Skatteverket ska tjänsteresa definieras på följande sätt:¹

Med tjänsteresa avses när arbetsgivaren har beordrat den anställda att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats.

Frågan om inkomstskattelagen borde innehålla en definition av begreppet tjänsteresa behandlades i slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94). I betänkandet uttrycks bl.a. följande (s. 110).

En tjänsteresa kan ha olika innebörd. Varken i kommunalskattelagen eller i inkomstskattelagen finns någon beskrivning av vad som avses med tjänsteresa. De grundläggande förutsättningarna för vad som i flertalet fall konstituerar en sådan resa torde vara allmänt vedertagna. Det skall – något förenklat uttryckt – vara fråga om ett arbete som ut-

¹ Skatteverket (2015).

förs i den skattskyldiges ordinarie tjänst men på en annan plats än den ordinarie arbetsplatsen. Det är givetvis inte så enkelt utan det föreligger ett flertal andra omständigheter som bör beaktas vid bedömningen.

I betänkandet föreslogs att en definition av begreppet tjänsteresa skulle införas i inkomstskattelagen. Genom ett sådant införande antogs att 12 kap. IL skulle bli ännu mer överskådlig. När det gäller avvägningen av vilka förutsättningar en sådan definition skulle omfatta uttalades bl.a. följande i slutbetänkandet (s. 114–115).

Vi har stannat för att föreslå en definition som upptar endast de allra mest grundläggande förutsättningarna. En sådan definition skulle kunna utformas på det sättet att en tjänsteresa föreligger när den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. När det sedan gäller att avgöra vad som avses med ”i tjänsten” bör de ovan beskrivna omständigheterna tjäna som vägledning. Det bör dessutom nämnas i bestämmelsen att tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur. Den invändningen kan naturligtvis göras att en så utformad definition är alltför generell för att vara till ledning för rättstillämpningen. Vi anser att definitionens främsta värde är att underlätta förståelsen av regelsystemet. I det avseendet fyller en generell definition sin uppgift.

Sammanfattningsvis föreslår vi att det införs en definition av tjänsteresa i inkomstskattelagen. Enligt denna definition skall med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. Vi föreslår vidare att det av lagtexten skall framgå att en tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur.

Den definition som föreslogs i slutbetänkandet löd:

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på någon annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur.

Slutbetänkandet remitterades och ingen av remissinstanserna avstyrkte förslaget utan majoriteten tillstyrkte eller hade inte någon erinran mot förslaget. Arbetsgivarverket ansåg att formuleringen ”En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur” kunde inbjuda till olika tolkningar och föreslog i stället formuleringen ”En tjänsteresa pågår kortare tid eller är tidsbegränsad till sin natur”. Forsvarsmakten kommenterade att definitionen var för generellt utformad och att en tidsmässig begränsning borde

fastställas till en tid om längst fyra år.² Förslagen i denna del ledde dock inte till lagstiftning.

8.1.2 Begreppet tjänsteresa

Förslag: En definition av begreppet tjänsteresa införs i inkomstskattelagen. Definitionen har också betydelse för vad som på motsvarande sätt är att anse som resor i näringsverksamhet.

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa är tidsbegränsad.

Om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattningsreser hem över arbetsfria dagar ska resan fram och tillbaka till bostaden ses som en del av tjänsteresan.

Bedömning: Det bör fortsatt framgå av inkomstskattelagen att en tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

En definition av begreppet tjänsteresa ska finnas i inkomstskattelagen

I avsnitt 7.3.1 framgår min bedömning att reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader ska renodlas genom att delas upp i skilda lagrum. Vid en sådan uppdelning är det naturligt att varje avsnitt börjar med de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdrag ska medges.

Vad som avses med tjänsteresa saknas emellertid i inkomstskattelagen. Jag har övervägt att inte föreslå att någon definition ska införas eftersom Skatteverkets definition i praktiken redan tillämpas, se föregående avsnitt. Enligt uppgift från Skatteverket ställs dock många frågor med koppling till begreppet tjänsteresa.

Det övergripande målet vid tillskapandet av inkomstskattelagen var att utforma ett regelsystem som var överskådligt och språkligt moderniserat. Enligt mig kan det antas att inkomstskattelagen skulle

² Se remissammanställningen, Finansdepartementet (2002).

bli ännu mer överskådligt med någon form av beskrivning av vad som är kännetecknande för en tjänsteresa. Att införa en definition i inkomstskattelagen är därför att föredra framför alternativet att fortsättningsvis inte ha någon beskrivning i lagen.

I likhet med utredaren i Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) anser jag att definitionens främsta värde är att underlätta förståelsen av regelsystemet och att en generell definition fyller denna uppgift. En alltför detaljrik definition riskerar att komplicera regelverket.

Vad är en tjänsteresa?

Den skattskyldige ska i tjänsten befinna sig på annan plats än tjänstestället

En grundläggande förutsättning för att en tjänsteresa ska anses föreligga är att den skattskyldige utför arbetet på annan plats än tjänstestället. Med detta avses både den tid under vilken arbetet utförs och de resor som den skattskyldige gör i tjänsten. När den skattskyldige utför sitt arbete, även om det är fråga om arbetsuppgifter som denne normalt inte utför, på den ordinarie arbetsplatsen kan det aldrig vara fråga om en tjänsteresa.

En annan grundläggande förutsättning är att de arbetsuppgifter som den skattskyldige utför – på annan plats än tjänstestället – ska ingå i dennes anställning, dvs. resorna ska göras i tjänsten. Det behöver dock inte vara fråga om den skattskyldiges ordinarie arbetsuppgifter. Att resorna ska göras i tjänsten innebär vidare att det är en resa som arbetsgivaren har beordrat den anställde arbetstagaren att göra. Det rör sig alltså om resor som görs i arbetsgivarens intresse och primärt för att gynna omsättningen i verksamheten. Det innebär också att den skattskyldige inte kan vara tjänstledig från den anställning som tjänsteresan bedöms utifrån. Om den skattskyldige är ledig från ursprungstjänsten föreligger inte någon tjänsteresa utan det är snarare fråga om en annan anställning.

Tjänsteresors början och slut samt betydelsen av privata inslag

En tjänsteresa påbörjas och avslutas normalt i bostaden eller på tjänstestället. En tjänsteresa kan också påbörjas direkt efter en annan tjänsteresa och därmed få en annan start- och slutpunkt än bostaden eller tjänstestället. Avdrag ska dock inte medges för resor till och från bostad för semester- eller fritidsändamål eller någon annan plats om kostnaderna därigenom ökar. Mot bakgrund av att en tjänsteresa är en resa som den skattskyldige inte själv har valt att utföra, bör dock en tjänsteresa i undantagsfall kunna påbörjas på annan plats, t.ex. i en bostad för fritidsändamål. För att motverka missbruk bör det dock krävas att behovet av resans genomförande uppstått akut under den anställdes arbetstidens semesterperiod eller annan ledighet och att planering inte kunnat ske. Att en tjänsteresa avslutas i fritidsbostaden ska på motsvarande sätt endast kunna ske i undantagsfall, t.ex. vid returresan av en sådan akut tjänsteresa.

Om en anställd gör ett kundbesök eller annat längre tjänstere- ärende utanför tjänstestället på vägen till eller från arbetet medför det normalt att resan i sin helhet ska anses som tjänsteresa. Om den anställda under en pågående tjänsteresa åker till ett lämpligt matställe, t.ex. för lunchrast, ska också den resan anses ingå i tjänsteresan.

Resor till hemorten under pågående tjänsteresa

En särskild fråga i sammanhanget är resor mellan bostaden och den tillfälliga arbetsorten under en pågående tjänsteresa. Enligt nuvarande ordning görs skillnad på fall då den skattskyldige företar dagliga resor mellan bostaden och den tillfälliga arbetsorten, och fall då den skattskyldige övernattar på arbetsorten och endast åker hem under arbetsfria dagar över helgen. I förstnämnda situation utgör resorna tjänsteresor och i sistnämnda situation utgör resorna enligt praxis hemresor (se RÅ 2002 ref. 35).

Resor till hemorten under en pågående tjänsteresa bör av rättviseskäl hanteras på samma skatterättsliga sätt, dvs. oavsett om övernattnings- sker eller inte. Om sådana resor hanteras på samma skatterättsliga sätt skulle även den tolknings- och gränsdragnings- problematik som kan uppstå när den anställda alternerar mellan att övernatta på arbetsorten och att dagpendla försvinna. Den hantering som i dag gäller för de skattskyldiga som företar dagliga resor mellan

hemorten och den tillfälliga arbetsorten ska gälla även för de skattskyldiga som inte dagligen utför sådana resor, dvs. resan ska anses vara en tjänsteresa.

En tjänsteresa ska vara tidsbegränsad

En tjänsteresa kan vara kortvarig eller pågå under en längre tid. Det som tidsmässigt kännetecknar en tjänsteresa är att det i normalfallet finns en avsikt att den skattskyldige efter en tid ska återkomma till tjänstestället.

Det finns i dag en indirekt tidsmässig begränsning avseende längden på tjänsteresor i inkomstskattelagen. Enligt nuvarande ordning kopplas nämligen reglerna om tjänsteresa ihop med reglerna om tillfälligt arbete efter att en tjänsteresa pågått på samma ort över tre månader (12 kap. 6 § andra stycket IL). Denna koppling innebär att det finns en tidsmässig begränsning för hur länge en tjänsteresa kan anses pågå på samma ort. Det ska exempelvis röra sig om ett kortare arbete. De förändringar jag föreslår i betänkandet innebär emellertid att denna koppling slopas, se avsnitt 8.2.2. Utan kopplingen kan en tjänsteresa på samma ort i praktiken pågå hur länge som helst om övriga förutsättningar är uppfyllda. En sådan effekt är inte rimlig. Enligt min mening bör det därför framgå av definitionen att en tjänsteresa är av övergående natur. Detta uttrycks tydligast genom att det av definitionen framgår att en tjänsteresa är tidsbegränsad.

I mitt förslag om hur schablonbeloppen ska beräknas, se avsnitt 8.6.2, finns det liksom i dag beloppsintervaller beroende på hur länge en tjänsteresa har pågått. Nuvarande regel i 12 kap. 6 § andra stycket tredje meningen IL som innebär att en tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor, fyller därför fortfarande ett förtydligande syfte vid frågor rörande hur länge en tjänsteresa ska anses ha pågått. Regeln ska därmed fortsatt framgå av inkomstskattelagen. Frågor om tjänsteresans varaktighet och betydelsen av avbrott behandlas ytterligare i avsnitt 8.6.2.

Resa i näringsverksamhet

Bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska också vara tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet vid resa i näringsverksamhet. Definitionen av tjänsteresa har därför också betydelse för vad som är att anse som resa i näringsverksamhet. Vad som i betänkandet anges om tjänsteresor ska därför på motsvarande sätt vara tillämpligt för resor i näringsverksamhet.

En särskild omständighet rörande näringsidkare behöver dock nämnas särskilt. Det rör förslagsdelen att den skattskyldige *i tjänsten* ska befinna sig på en annan plats än tjänstestället. Ovan framgår att resor som görs i tjänsten innebär att det är en resa som arbetsgivaren har beordrat den anställda arbetstagaren att göra. Ett tvåpartsförhållande kan saknas i enskild näringsverksamhet. När ett tvåpartsförhållande saknas, kan en resa inte vara en beordrad resa i näringsverksamheten. Bedömningen måste då göras utifrån om det är fråga om en resa i näringsverksamheten enligt 13 kap. 1 § IL och 16 kap. 1 § IL eller en privat levnadskostnad enligt 9 kap. 2 § IL.

8.2 Förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet

8.2.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Tjänsteresa

Enligt 12 kap. 6 § första stycket IL ska ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, dras av i den utsträckning som följer av 7–17 §§ IL. Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

I bestämmelsens andra stycke finns den s.k. samordningsbestämmelsen. Enligt den gäller inte längre bestämmelserna i första stycket när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd. I stället ska rätten till avdrag för ökade levnadskostnader bedömas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§ IL.

Samordningsbestämmelsen infördes genom skattereformen men motiverades inte utförligt i förarbetena. I samband med redovisning av skälen för de avdragsgilla beloppens storlek uttalades dock följande (SOU 1989:33 del III s. 70).

Det finns enligt vår mening skäl att samordna bedömningen av hur stora avdragen bör vara vid långvariga bortavistelser från hemorten. Merkostnadssituationen blir i de fallen så småningom ofta likartad oberoende av skälet till bortovaron. Det ter sig därför skäligt att sätta en lägre tidsgräns för tillämpningen av den egentliga traktaments-schablonen än den generösa bestämmelse som gäller för närvarande. Den tidsgräns som TBS föreslog, tre månader, förefaller väl avvägd.

Föredragande statsråd anförde (prop. 1989/90:110, del 1, s. 355) följande.

Jag delar även RINK:s uppfattning att ett högre schablonavdrag endast bör medges under en relativt kort period. Rätten till avdrag föreslås ju inte gå förlorad efter tremånadersperiodens utgång. [...] Mot bakgrund av att avdragsbestämmelserna vid mera långvariga bortavistelser bör samordnas är det motiverat att föra in bestämmelsen om beräkning av avdrag vid långvariga bortavistelser, där kostnadsersättningar utgår, i de regler som för närvarande gäller vid s.k. tillfällig anställning och dubbel bosättning.

I slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) föreslogs att samordningsbestämmelsen skulle slopas. I betänkandet uttalas följande (s. 149).

Enligt förarbetena var syftet med samordningsbestämmelsen att uppnå större likabehandling av långvariga bortavistelser. Detta syfte kan enligt vår uppfattning uppnås, när så finnes behövligt, utan någon samordningsbestämmelse.

Vi kan inte finna något skäl till att behålla samordningsbestämmelsen. Det har dessutom förekommit tveksamheter hur den nuvarande bestämmelsen skall tolkas när det gäller frågan om vilka objektiva rekvisit som skall vara uppfyllda när tjänsteresan pågår längre tid än tre månader. Detta synes dock bara ha varit ett teoretiskt problem där man i praktiken inte har tagit ställning till denna fråga. Oavsett svaret innebär ett slopande av samordningsbestämmelsen att det borde bli enklare att avgöra vad som gäller för avdragsrätt.

Förslaget i slutbetänkandet mottogs positivt av remissinstanserna men har inte lett till lagstiftning.

Resa i näringsverksamhet

Innan år 2000 saknades regler om rätt till schablonavdrag för ökade levnadskostnader vid resa i näringsverksamheten som var förenad med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Avdragsrätt ansågs dock föreligga enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 1 § och 16 kap. 1 § första stycket IL om att utgifter på grund av näringsverksamhet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får dras av som kostnad i inkomstslaget.

År 2000 infördes en ny bestämmelse i 16 kap. 28 a § IL. Av den framgår i första stycket att om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 7, 8 första och andra styckena samt 10–13 och 16 §§ IL. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten. Av bestämmelsens andra stycke framgår bl.a. att när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte första stycket längre.

Formuleringarna i bestämmelsens andra stycke innebär dock inte att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid nämnda förhållanden helt saknas utan avdragsrätten ska i stället bedömas enligt de allmänna avdragsreglerna i 13 kap. 1 § och 16 kap. 1 § första stycket IL, dvs. med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas är det Skatteverkets uppfattning att avdrag kan göras i enlighet med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente.³

³ Skatteverkets ställningstagande den 14 april 2009.

8.2.2 Samma förutsättningar för rätt till avdrag ska gälla under hela resans längd

Förslag: Samma förutsättningar för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet ska gälla för hela resans längd. Sådana utgifter ska få dras av vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Bedömning: Nuvarande lagtekniska ordning som innebär att det i 16 kapitlet inkomstskattelagen hänvisas till bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska behållas.

Det har framförts kritik mot att förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnad vid tjänsteresa ändras efter tre månader. Detta är något som upplevs som tekniskt komplicerat. De överväganden som gjordes i slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) är därför – även med beaktande av att avdraget för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort i kapitel 9 föreslås ersättas med ett nytt avdrag – enligt min mening fortfarande aktuella. Syftet med samordningsbestämmelsen, dvs. att uppnå större likabehandling av långvariga bortavistelser, försvagades dessutom 2008 då avdragsreglerna för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter kortades ned vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning till att bara gälla för den första månaden av vistelsen på arbetsorten medan en sådan begränsning inte gäller vid tjänsteresa.

Det saknas alltså skäl för att förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, efter en viss tid ska prövas i enlighet med förutsättningarna som framgår av ett annat avdrag. Av enkelhetsskäl föreslår jag därför att skattskyldiga endast ska behöva förhålla sig till samma förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader under hela tjänsteresans längd. Förutsättningarna ska vara att en sådan resa ska vara förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är också tillämpliga om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten. Även vid resa i näringsverksamhet gäller i dag att bedömningen av om avdragsrätt före-

ligger eller inte ska göras utifrån andra förutsättningar efter tre månader. Av likformighets- och förenklingsskäl föreslår jag därför också att samma förutsättningar för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i näringsverksamhet ska gälla för hela resans längd. Dessa förutsättningar ska vara desamma som vid tjänsteresa, dvs. att en sådan resa ska vara förenad med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Om en näringsidkare uppfyller dessa förutsättningar ska bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i 12 kapitlet IL tillämpas.

8.3 Hel och halv dag

8.3.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa beräknas enligt gällande bestämmelser för hel eller halv dag (12 kap. 10 § första stycket IL). Som hel dag behandlas avresedagen om resan påbörjas före klockan 12.00 och hemkomstdagen om resan avslutas efter klockan 19.00 samt mellanliggande resdagar. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas klockan 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas klockan 19.00 eller tidigare.

Denna utformning kom till i samband med skattereformen. Innan dess ansågs en förrättning ha pågått det antal dygn som motsvarade antalet övernattnings. Bakgrunden till förändringen var att dygnsregeln alltsedan den tillkom år 1963 kritiserats för att den inte medförde en rättvis beräkning av avdraget under överskjutande del av ett dygn. Det ansågs att en beräkning med koppling till hela respektive i vissa fall halva maximibelopp var lättfattligt. Grunden för tidsgränserna för att medge avdrag med helt maximibelopp var att åtminstone två huvudmåltider då borde ha intagits under resan.⁴

I förenklingssyfte föreslogs i slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) att avdrag för ökade levnadskostnader endast skulle kunna medges för hel dag. Enligt förslaget skulle avdrag för hel dag medges för avresedagen om tjänsteresan påbörjades innan klockan 14.00 och för hemresedagen om tjänsteresan avslutas efter klockan 14.00. En tjänsteresa som påbörjas efter klockan 14.00 och avslutas följande dag före

⁴ SOU 1989:33, del III, s. 82.

klockan 14.00 föreslogs dock kunna berättiga till avdrag för en hel dag om övriga förutsättningar var uppfyllda.

Förslaget tillstyrktes av eller mottog inga invändningar från flertalet remissinstanser. Riksskatteverket (RSV) avstyrkte förslaget och framförde att de gällande reglerna inte upplevdes som särskilt krångliga och att några större tillämpningsproblem inte hade uppmärksamats. RSV ansåg vidare att det var tveksamt om förslaget skulle komma att innebära de förenklingar av det administrativa arbetet som angavs i betänkandet. Inte heller branschorganisationen FAR ansåg att den föreslagna utformningen skulle innebära administrativa fördelar.⁵ Utredningens förslag i denna del ledde dock inte till lagstiftning.

8.3.2 Beräkning ska fortsatt vara för hel och halv dag

Bedömning: Någon ändring av nuvarande ordning föreslås inte.

Vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning medges avdrag för ökade levnadskostnader endast för hela dagar. Detta ska också gälla för det nya avdraget vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort enligt mitt förslag i avsnitt 9.4.5. För avresedag och hemkomstdag medges alltså inte avdrag om de är att anse som halva dagar. Om motsvarande skulle gälla för tjänsteresor skulle det därmed innebära en försämring av möjligheten att betala ut skattefritt traktamente jämfört med nuvarande regler. Ett alternativ som jag har övervägt är att avresedagen och hemresedagen får räknas som hela dagar om vissa villkor är uppfyllda. Om villkoret är kopplat till viss tidpunkt eller tid för bortovaron bedöms det, i likhet med vissa framförda synpunkter på den tidigare utredningens förslag, dock inte innebära någon betydande förenkling. Jag bedömer därför att det inte finns tillräckliga skäl att ändra nuvarande ordning. Det har heller inte framkommit att beräkningen av traktamente för halva dagar innebär något stort tillämpningsproblem. Med moderna lönesystem borde den administrativa belastningen vid beräkning av halva dagar ha minskat i förhållande till vid tiden för den tidigare utredningen.

⁵ Se remissammanställningen, Finansdepartementet (2002).

8.4 Vistelse i mer än ett land

8.4.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Om den anställda under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget i dag efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00-24.00) (12 kap. 12 § IL).

Att dessa regler anses som tekniskt komplicerade påpekas i hemställen om tillsättande av utredning av Svenskt Näringsliv m.fl. (2016):

Ännu mer komplicerat blir det om den anställda företar tjänsteresor i andra länder, eftersom detta medför att den anställda och arbetsgivaren måste hålla reda på normalbeloppen för respektive land. Vidare måste hänsyn tas till den tid som tillbringas i respektive land eftersom avdrag kan medges för halv eller hel dag.

Att reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänstgöring kan uppfattas som krångliga både för den anställda och dennes arbetsgivare tas också upp i slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94).

I slutbetänkandet övervägdes ett alternativ för att underlätta tillämpningen avseende avdragets koppling till ankomst respektive avresa från ett land. Avdragsrätten skulle enligt alternativet i stället kunna bestämmas efter vad som gäller för vistelse i det land där den skattskyldige först uppehållit sig den dagen. Utredaren ansåg dock att en sådan ändring visserligen skulle innebära förenklingsvinster för dem som byter land under en pågående tjänsteresa men att de tillämpningsproblem som antagligen skulle uppstå vid bedömningen av vilket avdrag som ska gälla för avrese- respektive hemresedagen översteg fördelarna. Vid remissbehandlingen kommenterades utredningens bedömning endast av enstaka remissinstanser som då delade eller inte hade några invändningar mot bedömningen.⁶ Utredningens övervägande i denna del har heller inte lett till lagstiftning.

⁶ Se remissammanställningen, Finansdepartementet (2002).

8.4.2 Avdragsrätten ska bestämmas efter vad som gäller för vistelse i det land där den skattskyldige uppehållit sig den längsta delen av dagen

Bedömning: Någon ändring av nuvarande ordning föreslås inte.

Att schablonbeloppen skiljer sig åt vid tjänsteresor till olika länder är ändamålsenligt då de ska motsvara normal ökning av levnadskostnaderna för måltider och småutgifter för vistelse i länder med vitt skilda kostnadsnivåer. Förenklingar i syfte att underlätta för dem som vistas i mer än ett land under samma dag vid tjänsteresa utomlands riskerar att antingen innebära en ökad under- eller överkompensation i förhållande till merkostnaderna. Jag bedömer därför att det belopp som ska användas fortsatt ska vara baserat på vad som gäller för det land i vilket vistelsen skett den längsta delen av dagen.

8.5 Utgifter för logi

8.5.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Enligt gällande rätt ska utgift för logi dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, ska ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands (12 kap. 13 § IL).

Bestämmelsen fick sitt nuvarande innehåll 1999. I lagstiftningsärendet anförde Hovrätten för Nedre Norrland och Kammarrätten i Göteborg i remissyttrande att det av lagtexten borde framgå att den skattskyldige måste kunna göra sannolikt att någon kostnad för logi förekommit för att avdrag med schablonbelopp ska få göras. Regeringen delade inte denna uppfattning och uttalade i stället följande (prop. 1998/99:83 s. 24).

Grunden för avdragsrätt är ju att övernattning har skett på arbetsorten. Redan detta förhållande måste rimligen anses vara tillräckligt för att anse det som sannolikt att kostnader för logi har uppkommit. En annan sak är att den skattskyldige måste fullgöra sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattnat på arbetsorten.

8.5.2 Faktisk logiutgift och beräkning enligt schablon

Bedömning: Någon ändring av nuvarande ordning föreslås inte.

I likhet med gällande rätt ska huvudregeln för avdrag för logiutgift vara att avdrag medges för den faktiska utgiften. Kostnaden för logi vid tjänsteresa utanför verksamhetsorten är ofta lätt att beräkna och vanligtvis också konstant till sin storlek under hela bortavaron. Någon förändring av logikostnadens storlek uppstår sannolikt inte med anledning av att en viss tidsgräns passeras. Någon begränsning gällande avdragsbeloppet för faktisk kostnad för avdrag för logikostnader ska därför inte införas efter en viss tid.

Avdrag kan fortsättningsvis också göras för en schablonmässigt beräknad kostnadsökning. Det gäller alla situationer där den skattskyldige inte kan visa den faktiska kostnaden. Exempel på sådana situationer kan vara boende i husvagn eller olika former av inneboenden. När det gäller frågan vad en skattskyldig behöver bevisa för att avdrag enligt schablon ska få göras, instämmer jag med regeringens uttalanden i prop. 1998/99:83 s. 24, dvs. att det är tillräckligt att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att denne övernattat på arbetsorten.

Inga materiella ändringar föreslås alltså i denna del. Begreppen inrikesbelopp och utrikesbelopp ska enligt mitt förslag i avsnitt 7.3.2 ersätta de nuvarande begreppen maximibelopp och normalbelopp. Inga ändringar föreslås dock gällande innebörden av begreppen. Liksom i dag ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands. Den mindre justeringen att lägga till orden ”eller hon” gör att bestämmelsen blir mer modern.

Tjänsteresor kan ha privata inslag. Av praxis framgår att avdrag i sådana situationer kan komma att begränsas och att förmånsbeskattning ska ske (se bl.a. RÅ 83 1:78 I och II, RÅ 84 1:40 I och II samt RÅ 1988 ref. 30 I och II). Detta ska fortsatt gälla, både om avdrag görs för faktiskt kostnad eller enligt schablon.

8.6 Utgifter för måltider och småutgifter

8.6.1 Bakgrund och tidigare lagstiftningsarbeten

Schablon och faktisk utgiftsökning

Enligt gällande rätt ska avdrag för måltider och småutgifter under de tre första månaderna av en tjänsteresa medges enligt schablon (12 kap. 14 § första stycket och 15 § första stycket IL). Skattskyldig som inte fått dagtraktamente måste dock göra sannolikt att denne haft ökade utgifter för måltider och småutgifter för att avdrag ska få göras enligt schablon (12 kap. 16 § första stycket).

Den skattskyldige kan få avdrag för den faktiska utgiftsökningen under vissa förutsättningar. Vid inrikes tjänsteresa gäller att om den skattskyldige visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda schablonavdraget ska avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen (12 kap. 14 § andra stycket och 12 kap. 16 § andra stycket IL). Vid utrikes tjänsteresa gäller att avdrag medges med belopp motsvarande faktisk utgiftsökning om den skattskyldige visar att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än schablonavdraget (12 kap. 15 § andra stycket och 12 kap. 16 § tredje stycket IL).

Efter att en tjänsteresa pågått i tre månader ska enligt nuvarande ordning rätten till avdrag för ökade levnadskostnader prövas mot reglerna om tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 6 § andra stycket IL). Enligt dessa regler ska ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten dras av *antingen* med den faktiska utgiftsökningen *eller* med ett belopp som beräknas enligt schablon. En viss skillnad finns således i den skattemässiga behandlingen av avdragsrätten före och efter tre månader.

Schablonbeloppen

Under de tre första månaderna av tjänsteresan gäller att avdrag för måltider och småutgifter får göras för varje hel dag med ett maximier eller normalbelopp (100 procent) beroende på om resan varit i Sverige eller utomlands (12 kap. 6 och 14–16 §§ IL).

För resor som pågår mer än tre månader är det därefter skillnad i beräkningen om den skattskyldige fortfarande får kostnadsersättning (traktamente) från arbetsgivaren eller inte. För skattskyldiga som fortfarande får traktamente från arbetsgivaren beräknas den schablonmässiga ersättningen för tiden fram till två års bortavaro till högst 70 procent av maximi- eller normalbelopp per hel dag beroende på om resan varit i Sverige eller utomlands. För tiden efter två år är motsvarande belopp högst 50 procent (12 kap. 6 § och 21 § andra stycket 1 IL). För skattskyldiga som inte får traktamente från arbetsgivaren saknas tvåårsgränsen och den schablonmässiga ersättningen beräknas för tiden efter tre månader till högst 30 procent av maximi- eller normalbelopp per hel dag beroende på om resan varit i Sverige eller utomlands (12 kap. 6 § och 21 § andra stycket 2 IL).

I slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) föreslogs bl.a. att olikheten i den skattemässiga behandlingen av skattskyldiga som fått traktamente respektive inte fått traktamente vid tjänsteresa skulle slopas och att avdrag för båda kategorierna skulle medges med de belopp som gällde för skattskyldiga som fått traktamente.

Innan slutbetänkandet remissbehandlades föreslogs i stort sett samma förslag i Finansdepartementets promemoria (Fi2000/627) om vissa skattefrågor för småföretagare. Promemorians förslag blev sedan lagstiftning (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, rskr. 1999/2000:261). Den huvudsakliga skillnaden mellan förslagen i slutbetänkandet och de förslag som blev lagstiftning är att sistnämnda är begränsade till tjänsteresans första tre månader. Olikheten i den skattemässiga behandlingen för tid efter tre månader kvarstår alltså.

Enligt 12 kap. 6 § tredje stycket IL ska med arbetsgivare likställas annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom. Denna regel infördes 1996 med avseende på bl.a. nationella experter vid EU:s institutioner för att säkerställa att skattskyldiga ska medges avdrag med det högre schablonbeloppet som är tillämpligt om en arbetsgivare utbetalat kostnadsersättning, även då ersättning betalats ut av någon annan (se prop. 1995/96:152 s. 81).

8.6.2 Endast avdrag i enlighet med schablon

Förslag: Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter ska endast göras enligt schablon.

Vid tjänsteresa i Sverige eller utomlands ska under de sex första månaderna utgifterna dras av med ett inrikesbelopp respektive utrikesbelopp för varje hel dag och för varje halv dag med ett halvt inrikesbelopp respektive utrikesbelopp.

För tiden därefter ska utgifterna dras av med ett halvt inrikesbelopp respektive utrikesbelopp för varje hel dag och 25 procent av inrikesbeloppet respektive utrikesbeloppet för varje halv dag.

Dessa nivåer ska gälla oavsett om traktamente betalats ut eller inte av arbetsgivaren.

Regeln om att med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, slopas.

Avdrag för faktisk utgiftsökning slopas

Dagens regelverk där skattskyldiga ges möjlighet att dra av utgifter för måltider och småutgifter enligt schablonmässig beräkning samt under vissa förutsättningar dra av utgifter med den faktiska utgiftsökningen är komplicerat och behöver förenklas.

Jag föreslår därför inledningsvis att avdrag endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning. Förenklingen innebär dock att skattskyldiga i vissa fall inte kommer att få en fullständig kostnadstäckning men det är av vikt att reglerna ur ett generellt perspektiv blir lätta att förstå och tillämpa. Enligt min bedömning kommer dessutom mina förslag om förändringar avseende schablonbeloppens nivåer i tillräcklig omfattning kompensera denna effekt.

Av förenklingsskäl ska det vidare inte längre krävas att en skattskyldig som inte fått dagtraktamente, måste göra sannolikt att denne haft ökade utgifter för måltider och småutgifter för att avdrag ska få göras enligt schablon (12 kap. 16 § första stycket IL). Enligt min mening är det tillräckligt att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att denne övernattat på arbetsorten. Om övernattning har skett kan det presumeras att den skattskyldige har haft utgifter för måltider och småutgifter.

Schablonbeloppens nivåer ska vara desamma oavsett om traktamente betalats ut eller inte

Som framgår av bakgrundsavsnittet har olikheten i avdragsrätten för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa mellan skattskyldiga som fått traktamente och sådana som inte fått det, endast delvist suddats ut. Skattskyldiga som är på tjänsteresa på samma plats under liknande förhållanden kan förutsättas ha en likartad situation beträffande merutgifter för måltider och småutgifter, oberoende av om traktamente betalats ut eller inte. Att dessa skattskyldiga som i stort sett befinner sig i identiska situationer behandlas olika kan enligt mig inte motiveras utan avdragsreglerna bör vara desamma för båda grupper. Det är rimligt att avdrag för de båda kategorierna skattskyldiga ska kunna göras med de schablonbelopp som utgör avdragsgräns för skattskyldiga som fått traktamente.

Genom att beloppsnivåerna ska gälla oavsett om traktamente betalats ut eller inte av arbetsgivaren kan den nuvarande regeln i 12 kap. 6 § tredje stycket IL om att med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, slopas.

Schablonbeloppens olika nivåer

Det har framkommit att det finns en del svårigheter kopplat till att bedöma varaktigheten av en tjänsteresa. En tjänsteresas varaktighet är av betydelse när en schablonmässig utgiftsökning ska beräknas för utgifter för måltider och småutgifter eftersom det kan vara aktuellt att tillämpa tre olika schablonbelopp om en tjänsteresa pågår en längre tid.

En förenkling som jag föreslår är därför att skjuta på den första tidsgränsen innan reduktion av schablonbeloppet blir aktuellt. Genom att senarelägga reduktionen minskar sannolikt antalet fall där det behöver göras en bedömning av hur länge en tjänsteresa pågått i en följd. Detta eftersom det troligtvis är färre tjänsteresor som pågår i mer än sex månader än som pågår i mer än tre månader.

Ökade utgifter för måltider och småutgifter för tjänsteresa i Sverige eller utomlands ska alltså dras av med ett (100 procent) inrikesbelopp respektive utrikesbelopp för varje hel dag och för varje halv dag med ett halvt (50 procent) inrikesbelopp respektive utrikesbelopp under de sex första månaderna. Begreppen inrikes-

belopp och utrikesbelopp ska enligt mitt förslag i avsnitt 7.3.2 ersätta de nuvarande begreppen maximibelopp och normalbelopp. Inga ändringar föreslås dock gällande innebörden av begreppen. Förslaget innebär att avdrag med regelns högsta schablonbelopp kan göras i ytterligare tre månader jämfört med dagens regler, vilket är en förbättring.

En bakomliggande motivering till att schablonbeloppen i dag efter en viss tid reduceras är att det vid långvarig tjänsteresa borde finnas större möjligheter till anpassning av kostnaderna (se bl.a. prop. 1998/99:83 s. 22). Detta stämmer fortfarande. Ett lägre belopp efter viss tid är därmed motiverat. Nivån på schablonbeloppet efter sex månader föreslås mot den bakgrunden vara ett halvt (50 procent) inrikesbelopp respektive utrikesbelopp för varje hel dag beroende på om tjänsteresan varit i Sverige eller utomlands. Det motsvarar den nivå som enligt nuvarande regler gäller efter två år för skattskyldiga som fått traktamente. Det lägre schablonbeloppet för vistelsetid mellan sex månader och två år bidrar till finansiering av förslaget om högre schablonbelopp under perioden fyra till sex månader. Nivån på schablonbeloppet för en halv dag efter sex månader föreslås vara 25 procent av inrikesbeloppet respektive utrikesbeloppet beroende på om tjänsteresan varit i Sverige eller utomlands.

Antalet tidsintervaller för avdrag enligt schablon för måltider och småutgifter vid tjänsteresor minskas därmed från tre till två. Avdrag för måltider och småutgifter vid tjänsteresor med privata inslag ska behandlas på samma sätt som när privata inslag finns vid utgift för logi, se avsnitt 8.5.2.

Tidsgränsen och tjänsteresans varaktighet

Tjänsteresans varaktighet kommer enligt ovan fortsatt ha betydelse för beräkningen av schablonbeloppen för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter. Det uppstår i dag ofta frågor om ett avbrott i en tjänsteresa innebär att resan fortfarande pågår eller om en ny tjänsteresa ska anses påbörjad. Dessa frågor kan dock förväntas minska i antal mot bakgrund av mitt förslag att antalet tidsnivåer för avdrag enligt schablon för måltider och småutgifter vid tjänsteresor ska minska i antal.

Av bedömningen i avsnitt 8.1.2 framgår att det fortsatt bör framgå av inkomstskattelagen att en tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor. Detta ger en tydlig utgångspunkt gällande betydelsen av avbrott i en tjänsteresa. Arbeta på annan ort som understiger fyra veckor bör dock, i likhet med nuvarande tillämpning, kunna innebära att den föreslagna sexmånadersperioden förlängs i motsvarande utsträckning. Semester, tjänstledighet och sjukdomsperioder bör också kunna leda till att sexmånadersperioden förlängs i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte betalas ut under uppehållet. Arbetsfria dagar bör liksom i dag inte förlänga perioden.

Vid en tjänsteresa som sker under förflyttning är arbetet inte förlagt till samma ort under en längre tid, i dessa fall bör avdraget för ökade levnadskostnader fortsatt inte reduceras.

I syfte att förenkla beräkningen av det skattefria traktamentet bör dock, till skillnad mot nuvarande tillämpning, återkommande korta tjänsteresor till samma ort kunna ses som nya tjänsteresor om arbete däremellan i minst samma utsträckning skett på annan ort. Exempelvis ska detta gälla för den som regelbundet arbetar några dagar på annan ort och däremellan arbetar fler dagar än så på tjänstestället eller annan ort.

9 Förändrad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort

9.1 Bakgrund till dagens avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

Det är en grundläggande princip i inkomstbeskattningen att privata levnadskostnader inte får dras av. Avdrag har dock ansetts vara motiverade för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. De två sistnämnda undantagen har motiverats med att de bidrar till ökad rörlighet och förbättrad kompetensförsörjning på arbetsmarknaden men har inte ansetts som lika självklara som vid tjänsteresefallet eftersom merkostnaderna vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning uppstått på grund av att den skattskyldige själv har valt att arbeta och bo på olika orter.

Avdragsrätt vid tillfälligt arbete på annan ort infördes i lagstiftningen år 1928 (prop. 1928:213). Den ursprungliga bestämmelsen gällde endast avdrag för kostnadsökning vid tillfällig anställning. I motiven till bestämmelsen framhöll det föredragande statsrådet att avdrag inte borde medges i fall då det fick anses bero på den skattskyldige själv att han inte bosatt sig på den ort där han hade sitt arbete. Reglerna fick i huvudsak sin nuvarande utformning vid 1990 års skattereform.

Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning kunde ges första gången vid 1964 års inkomsttaxering (prop. 1963:120, BevU 1963:43). Dessförinnan hade det inte funnits någon möjlighet till avdrag och inställningen i dåvarande praxis var att när den skattskyldige valde att bosätta sig på annan ort och därför fick ökade kostnader för uppehälle skulle dessa kostnader anses

utgöra den skattskyldiges personliga omkostnader, vilka inte var avdragsgilla. I förarbetena (SOU 1962:47 s. 76–78 och prop. 1963:120 s. 69) ansågs konsekvenserna av dåvarande praxis inte tillfredsställande men det underströks att avdraget enbart skulle syfta till att kompensera den skattskyldige för dennes merutgifter under en begränsad omställningstid.

Ändringar avseende främst tidsgränser och schablonbelopp har skett genom bl.a. skattereformen och senast 2008 (prop. 2007/08:24, bet. 2007/08:SkU12, rskr. 2007/08:62).

9.2 Avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort kan bidra till geografisk rörlighet på arbetsmarknaden

Geografisk rörlighet på arbetsmarknaden är en viktig del av arbetskraftens anpassning till förändrade förutsättningar. Förändringar i efterfrågan på arbetskraft kan se olika ut i olika delar av landet. Till sammans med yrkesmässig och branschmässig rörlighet är geografisk rörlighet därför central för kompetensförsörjningen och en effektiv matchning mellan lediga jobb och arbetssökande, vilket i sin tur är en förutsättning för låg arbetslöshet och en god reallöneutveckling.

En skattelättnad för ökade levnads- och resekostnader vid arbete på annan ort medför ett ökat ekonomiskt incitament för arbete på annan ort. Skattelättnaden kan därmed bidra till ökad rörlighet och därigenom en förbättrad matchning på arbetsmarknaden. I tidigare utredningar av avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning lämnas också bedömningar om att avdragen kan bidra positivt till rörligheten på arbetsmarknaden.¹

Det är dock svårt att bedöma i vilken utsträckning avdragsmöjligheter för arbete på annan ort påverkar den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden. Ett fåtal empiriska studier har påträffats som berör hur skatteavdrag för pendling påverkar pendlingsavstånd och i något fall även löner.² Dessa studier visar positiva effekter men utvärderingarna avser skatteavdrag för daglig pendling. Vad gäller ekonomiska stöd för flytt av arbetsmarknadsskäl har utvärderingar

¹ Se bl.a. prop. 1989/90:110, SOU 2005:28 och prop. 2007/08:24.

² Agrawal m.fl. (2024) avseende Tyskland, Palmhoej Nielsen (2016) avseende Danmark, Paetzold (2019) avseende Österrike.

av de flyttningsbidrag som tidigare tillämpats inom ramen för arbetsmarknadspolitiken i Sverige visat obetydliga eller inga effekter på mellanregional migration.³ Avdrag för arbete på annan ort underlättar emellertid även för veckopendling, till vilket steget kan vara mindre än till en flytt.

9.3 Dagens avdragsregler vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning bör ersättas med ett nytt avdrag

Bedömning: Avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning är svårtillämpade och bör därför ersättas med ett nytt och mer lättillämpat avdrag som är tillämpligt vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort.

Av utredningens direktiv och i hemställan från Svenskt Näringsliv m.fl. (2016) framgår att bestämmelserna för avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan upplevas som komplicerade och svårtillämpade eftersom förutsättningarna för avdrag ser olika ut, bl.a. i form av olika tidsgränser och beloppsnivåer. Av problembeskrivningen i avsnitt 7.2.2 framgår också bl.a. att det kan vara svårt för skattskyldiga att avgöra om avdrag vid dubbel bosättning eller avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort kan göras i en viss situation. Att dagens avdragsregler är komplicerade och därmed svårtillämpade gör det svårt för den enskilde att på ett enkelt sätt förutsäga och bedöma i vilken utsträckning avdrag för ökade levnadskostnader kan komma att medges eller inte. Denna osäkerhet kan ha stor betydelse för den skattskyldige vid beslut om att ta ett arbete eller uppdrag på en annan plats än den egentliga bostadsorten.

Det finns likheter men också skillnader avseende vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda enligt de båda avdragen. Krav på övernattnings och att avståndet mellan boende- och arbetsorten är 50 kilometer ställs i båda avdragen. Båda avdragen avser dessutom situationer då den skattskyldige bor och arbetar på olika orter men utifrån två olika utgångspunkter. Bestämmelsen om avdrag vid tillfälligt arbete omfattar situationen då den skattskyldige tillfälligt

³ SOU 2007:35, SOU 2003:37 samt Molinder (2021).

arbetar på annan ort än den där den skattskyldige har sin bostad, medan motsvarande bestämmelse vid dubbel bosättning avser sådana fall där den skattskyldige flyttat till den ort där arbetet ska bedrivas.

Det är förståeligt att det på grund av likheterna kan vara svårt att skilja på avdragen. Skillnaden mellan avdragen avseende flyttfrågan synes dessutom vid den praktiska tillämpningen ha suddats ut över tid med början i de förändringar av bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning som trädde i kraft 2008 (prop. 2007/08:24, bet. 2007/08:SkU12, rskr. 2007/08:62) och som bl.a. innebar att kravet på skälighet för den dubbla bosättningen i bestämmelsen slopades. Med anledning av förändringarna publicerade Skatteverket ett ställningstagande med myndighetens tolkning av formuleringen ”flyttat till en ny bostadsort”.⁴ Enligt ställningstagandet får en skattskyldig som tagit ett arbete på en annan ort än den där den skattskyldige eller dennes familj är bosatt och skaffat en bostad på den nya orten samt övernattar i denna bostad, anses ha ”flyttat till en ny bostadsort” i den mening som avses i bestämmelsen om dubbel bosättning.

Med anledning av dagens tillämpningsproblem och den därtill hörande oförutsägbarheten för enskilda, anser jag det motiverat att göra omfattande förändringar i avdragsrätten för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort. Enligt min mening bör huvudkriteriet för avdragsrätt vara att den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort, detta oavsett anställningsform, typ av arbete eller om den skattskyldige flyttat eller inte till arbetsorten. Ett avdrag med detta huvudkriterium skulle medföra en ökad likformighet i beskattningen samt att flertalet av dagens tolknings- och gränsdragningsproblem skulle försvinna genom att färre förutsättningar behöver vara uppfyllda. Regelverket skulle bli enklare och mer förutsägbart, vilket bl.a. kan antas minska antalet felaktiga avdragsyrkanden. Allt detta talar för att de nuvarande två avdragen vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning bör ersättas med ett nytt, enklare avdrag.

Det finns dock fördelar med två avdrag som är inriktade mot olika situationer vid arbete på annan ort. Dagens avdragsregler är undantag från den grundläggande principen att privata levnadskostnader inte får dras av. Två olika avdrag möjliggör att krav och beräk-

⁴ Skatteverkets ställningstagande den 16 juni 2009.

ningar av avdragsgilla kostnader kan anpassas till respektive situation på ett sätt som säkerställer att skattelättnaderna är tillräckligt träffsäkra för att anses vara legitima. Enligt min mening skulle emellertid ett nytt avdrag, som ersätter de två nuvarande avdragen, kunna utformas tillräckligt träffsäkert för att uppnå legitimitet samtidigt som många av dagens tillämpningsproblem minskar.

9.4 Utformningen av det nya avdraget

9.4.1 Grundläggande förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Förslag: Utgifter för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten, avståndet mellan orterna är längre än 100 kilometer och inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrahushåll.

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi samt, ökade utgifter för måltider och småutgifter.

Skattskyldig har på grund av arbete ett dubbelt boende

Utgångspunkten i det nya avdraget är att en skattskyldig på grund av arbete på en annan ort har ett annat boende utöver sitt ordinarie boende och att det därmed uppstår en merkostnad för dubbelt boende. Förutsättningen att det dubbla boendet finns på grund av arbete är av grundläggande vikt eftersom merkostnaden egentligen är en privat levnadskostnad.

Dubbelt boende av privata skäl ska alltså inte vara grund för avdrag. En skattskyldig som först bor på arbetsorten men som sedan flyttar till annan ort samtidigt som boendet på arbetsorten behålls, kan antas ha flyttat på grund av privata skäl. Avdragsrätt i en sådan situation ska inte föreligga. Ett annat exempel är makar/sambor som till en början bor på arbetsorten, den ena (1) flyttar till annan ort på grund av ett nytt arbete och den andra (2) flyttar med men arbetar kvar på den gamla bostadsorten. Om bostad behålls på den gamla bostadsorten har endast person 1 avdragsrätt för dubbelt boende.

Ett tredje exempel är när den skattskyldige bor i stad X och äger eller hyr en bostad för exempelvis semester- och fritidsändamål i stad Y. Den skattskyldige har då visserligen dubbla boenden men inte på grund av arbete. Att den skattskyldige efter en tid börjar att arbeta i stad Y och därför övernattar i bostaden i stad Y i veckorna, förändrar ingenting eftersom bostaden i stad Y tillkommit av privata skäl. Avdragsrätt i en sådan situation ska därför inte heller föreligga.

Avdragsrätt ska däremot föreligga oavsett anställningsform och typ av arbete. Det krävs alltså inte att det är fråga om ett tillfälligt arbete eller ett arbete av en viss typ, t.ex. att det är tidsbegränsat till sin natur. Det krävs inte heller att det är fråga om en ny anställning eller nytt uppdrag. Om en skattskyldig till en början långpendlar dagligen till sitt arbete men beslutar efter en tid att skaffa sig ett boende på arbetsorten, finns rätt till avdrag om övriga förutsättningar är uppfyllda.

Vilken typ av dubbelt boende ska omfattas av den nya avdragsregeln?

För rätt till avdrag ska den skattskyldige ha dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Genom att den skattskyldige har dubbla boenden kan en merkostnad uppstå. Två boenden måste alltså kunna identifieras för att kunna avgöra om denna förutsättning för avdrag är uppfylld. Den skattskyldige ska vara bosatt i ett av boendena. Jag har övervägt att införa villkoret att den skattskyldige ska vara folkbokförd i något av boendena. Det skulle innebära en enklare tillämpning men samtidigt utesluta avdragsrätt för en person som inte är folkbokförd i Sverige. Vid bedömningen av var en person ska anses vara bosatt i detta sammanhang kan emellertid den faktiska folkbokföringsadressen ha betydelse vid boende i Sverige och liknande nationella regler ha betydelse vid boende i utlandet.

De olika boendena kommer för enkelhetens skull härefter kallas för boende 1 och boende 2. Till en början måste alltså boende 1 finnas. Boende 1 är det boendet som är beläget på den gamla eller den alltså nuvarande bostadsorten. Själva boendet kan alltså vara den skattskyldiges nuvarande boende om flytt till arbetsorten inte sker, eller det gamla boendet om flytt till arbetsorten sker. Boende 1 behöver inte vara detsamma under avdragsperioden, byte av boende 1 inom den ursprungliga bostadsorten kan alltså ske. Boende 1 ska

dock vara ett stadigvarande boende, dvs. det kan inte vara ett boende på exempelvis hotell, vandrarhem eller som inneboende utan skriftligt kontrakt.

Med boende 2 avses det boende som är beläget på arbetsorten, dvs. antingen extraboendet eller det boende man flyttar till. Den skattskyldige ska anses ha ett boende på arbetsorten om denne skaffat en bostad på ett avstånd från arbetsorten inom vilket bosättning och daglig pendling till arbetsplatsen framstår som rimlig. Även detta boende kan bytas under avdragsperioden. Som nämnts ovan ställs inga krav på att den skattskyldiges arbete ska vara av en viss längd eller att anställningsformen ska vara av en viss typ. Om den skattskyldige avser eller inte avser flytta till arbetsorten är också något som kan ha betydelse vid val av boende. Den skattskyldige bör därför själv kunna bestämma hur denne vill bo i boende 2. Den skattskyldige kan t.ex. köpa eller hyra en lägenhet, hyra ett möblerat rum, bo på hotell, vandrarhem eller i husvagn.

Det är ett naturligt steg i vuxenlivet för unga vuxna att flytta ut från föräldrahushållet. Ett arbete på annan ort än föräldrahushållet kan i denna situation svårligen motivera en skattesubventionering. Ett boende som är den skattskyldiges föräldrahushåll ska därför varken kunna vara boende 1 eller 2. Det gäller även när föräldrarna har skilda boenden samt vid boende i bostad som den skattskyldiges föräldrar har för exempelvis semester- eller fritidsändamål.

Krav på ett visst avstånd mellan bostadsorterna samt övernattnig

I dag krävs att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer för att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning ska göras (12 kap. 20 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Det är rimligt att krav på övernattnig även ska gälla för det nya avdraget.

Avståndskravet om 50 km infördes i samband med skattereformen, efter att ett par remissinstanser hade ifrågasatt om inte samma avståndskrav som gäller vid tjänsteresor borde införas. Vid den senaste översynen av reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning föreslogs inga förändringar avseende avståndskravet (prop. 2007/08:24 s. 21–23). En förändring

i detta lagstiftningsarbete hade dock inneburit att det skulle föreligga olika avståndskrav vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, vilket ansågs skulle få märkliga effekter.

Enligt min uppfattning är ett avståndskrav på längre än 50 km mellan bostadsorten och arbetsorten ett för lågt ställt krav. Med dagens allmänna kommunikationer är det möjligt att dagpendla längre sträcka än så. Det saknas visserligen anledning att anta att ett avståndskrav enligt dagens regel ger upphov till något missbruk från de skattskyldigas sida eftersom en skattskyldig som har möjlighet att dagpendla i stället för att veckopendla sannolikt väljer det alternativet även om avståndet till arbetet överstiger 50 kilometer. Ett krav som ställs i lagstiftning ska dock uppfattas som legitimt och det kan uppfattas som orimligt att avdragsrätt ska föreligga för dubbelt boende om avståndet mellan det ordinarie boendet och arbetsorten endast är 50 kilometer. Ett avståndskrav om längre än 100 kilometer bedöms som rimligt. Att ha olika avståndskrav vid avdrag för tjänsteresor och detta avdrag skulle enligt mig inte innebära att regelverket kompliceras.

Avståndet ska mätas mellan den nuvarande eller den gamla bostadsorten och arbetsorten. Uttrycket ”den nuvarande eller den gamla bostadsorten” omfattar både den situation då den skattskyldige bor kvar på bostadsorten, dvs. det är den nuvarande bostadsorten, och då den skattskyldige har flyttat till arbetsorten och boendet på den ursprungliga bostadsorten därför utgör den gamla bostaden. Avståndet bör liksom i dag avse närmaste färdväg.

Vem får göra avdrag?

Det är den skattskyldige som på grund av arbete övernattar i boende 2 som har rätt till avdrag.

Avdragsrätt ska också föreligga för båda makar, samboende eller registrerade partners om de har varsitt dubbelt boende på grund av arbete på skilda arbetsorter. Om dessa i stället har gemensamma dubbla boenden på grund av att båda har arbete på samma arbetsort, har båda visserligen avdragsrätt men avdrag får endast göras till högst 50 procent av det avdragsgilla beloppet per skattskyldig.

9.4.2 Hur länge får avdrag göras?

Förslag: Ökade levnadskostnader i form av logi ska dras av under längst fem år oavsett familjesituation eller om anställningstiden är begränsad eller inte.

Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter får dras av för den första månaden.

Avdrag för logi

Det finns många olika skäl till att man flyttar och har dubbelt boende. Att avdragsmöjligheten i nuvarande regelverk gäller under en övergångstid har motiverats med att det annars riskerar att subventionera privata livsstilsväl. I slutbetänkandet från Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (SOU 1999:94) gjordes en jämförelse med det dåvarande systemet i Norge med en obegränsad avdragsrätt i tiden. Utredaren ansåg att ett införande av liknande bestämmelser i svensk lagstiftning skulle innebära ett frångående av det ursprungliga syftet med bestämmelsen, nämligen att avdrag endast ska medges under en övergångstid och under förutsättning att det föreligger särskilda omständigheter för det dubbla boendet (s. 182).

Nuvarande tidsgränser för avdrag vid dubbel bosättning infördes den 1 januari 2008. I regeringens proposition (prop. 2007/08:24 s. 24) motiverades en fortsatt tidsgräns för avdraget med att det annars skulle kunna liknas vid ett bidrag till särboende.

Som framgår ovan bedöms avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort bidra positivt till geografisk rörlighet på arbetsmarknaden. En borttagen tidsgräns skulle innebära en förenkling men bedöms vara en mindre effektiv åtgärd eftersom det i högre grad riskerar att subventionera privata livsstilsväl, såsom särboende eller boende för semester- och fritidsändamål, framför att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden. Det är viktigt att skattesystemet uppfattas som legitimt. Enligt min bedömning måste bestämmelsen därför innehålla en eller flera tidsgränser för hur länge avdragsrätt ska föreligga.

När det gäller frågan om bestämmelsen ska vara uppdelad i fler än en tidsgräns kan det inledningsvis konstateras att flera tidsgränser ökar möjligheten att anpassa avdraget, t.ex. genom att ha en kort

avdragsperiod för situationer som annars kan uppfattas som orättvisa och omotiverade och en längre avdragsperiod när anställnings- eller personliga förhållanden kan anses motivera det.

Det nya avdraget vid dubbelt boende kommer att bli tillämpligt för skattskyldiga med vitt skilda förhållanden. Det är därför angeläget att bestämmelserna får en så klar och otvetydig utformning som möjligt. Jag har därför stannat vid en enkel och tydlig utgångspunkt, dvs. bara en tidsgräns. Om samtliga skattskyldiga omfattas av samma tidsgräns bortfaller vissa bedömningar som måste göras i dag och som upplevs som svåra, t.ex. bedömningen av den skattskyldiges familjesituation. Genom att ha en tidsgräns oavsett anställningsform bortfaller också bedömningen av om arbetet är kortvarigt eller tills vidare, vilket också får effekten att eventuell anpassning av anställningstid med anledning av avdragsmöjligheten därmed kan antas minska.

Det är vidare angeläget att inte införa drastiska begränsningar i avdragsrätten som kan påverka rörligheten på arbetsmarknaden negativt. Tidsgränsen bör därför i de flesta fall inte bli kortare än vad som gäller enligt dagens regler. I nuvarande regler om avdrag vid dubbel bostättning finns två angivna tidsgränser. För alla skattskyldiga med dubbelt boende med anledning av att denne på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort, gäller en tidsgräns för avdrag om två år medan tidsperioden för gifta och samboende, i de fall en bostad behålls på den gamla bostadsorten på grund av makens eller sambons förvärsarbete, är fem år. Om det finns synnerliga skäl finns också en möjlighet till hänsynstagande i det enskilda fallet genom en förlängning av tidsperioderna (12 kap. 20 § IL).

Tidsperioderna som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete är inte formulerade såsom tydligt uttryckta och avgränsade tidsperioder. Avdrag kan i stället medges när den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den där denne har sin bostad om arbetet avser kortare tid, arbetet är inte kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, arbetet ska bedrivas på flera olika platser eller det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten (12 kap. 18 § IL). I förarbetena uttalas att ett arbete som varar längre än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 19).

Jag föreslår att avdrag för dubbelt boende ska kunna medges under en period om längst fem år. Detta motsvarar den längsta angivna tidsgränsen för avdrag vid dubbel bosättning. Vissa villkor i bestämmelsen om avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort kan dock innebära att avdrag i dag kan medges under en längre period än fem år, t.ex. när villkoret ”tillfälligt till sin natur” är tillämpligt eller när arbete bedrivs på flera olika platser. Ett annat exempel är att avdrag i dag först kan göras i enlighet med bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och därefter i enlighet med bestämmelserna om avdrag vid dubbel bosättning. Den totala avdragsperioden kan då bli 6 månader plus 5 år när en provanställning övergår till en tillsvidareanställning för en skattskyldig med dubbel bosättning på grund av makens eller sambons förvärvsarbete.

En tidsgräns om fem år bedöms dock i praktiken inte påverka många skattskyldiga negativt. Förslaget i avsnitt 8.2.2 om att samordningsbestämmelsen ska slopas kommer innebära att många av de skattskyldiga som i dag medges avdrag på grund av arbete som är tidsbegränsade till sin natur, i stället medges avdrag i enlighet med reglerna om tjänsteresa under hela resan. För många av de skattskyldiga som berörs av förslaget skulle å andra sidan en tidsgräns om fem år innebära en stor utvidgning av avdragsrätten. Avdraget innebär inte heller en fullständig kostnadstäckning. Den skattelättnad som ett avdrag leder till motsvarar det avdragna beloppet multiplicerat med marginals-katten. Dubbelt boende innebär därför för många skattskyldiga en påfrestning ekonomiskt och de flesta försöker sannolikt lösa arbets- och boendesituationen inom fem år.

Avdrag för måltider och småutgifter

Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter får i dag bara dras av för den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Det gäller både vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 20 § IL).

Jag har av förenklingsskäl övervägt att inte föreslå några avdragsmöjligheter för måltider och småutgifter i det nya avdraget för dubbelt boende. Sedan 2022 kan emellertid avdrag göras på samma sätt som för en tjänsteresa vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort som är avsett att pågå i högst en månad (12 kap. 9 § IL). Om det

nya avdraget vid dubbelt boende inte innefattar avdragsrätt för måltider och småutgifter skulle det uppstå en stor skillnad mellan dessa två avdrag. Sannolikt finns också vissa merkostnader i ett inledningskede vid dubbla boenden vilket kan motivera en fortsatt avdragsrätt. Jag föreslår därför att det ska finnas möjlighet till avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter för den första månaden.

När ska en ny period anses påbörjad?

En avsikt med det nya avdraget är att underlätta geografisk rörlighet på arbetsmarknaden. Det saknas därför skäl för att byte av arbetsgivare eller uppdragsgivare på den nya arbetsorten ska innebära starten av en ny avdragsperiod vid dubbelt boende. Likaså när det är fråga om flera på varandra tillfälliga anställningar hos samma arbetsgivare på arbetsorten. Om övriga förutsättningar för avdrag fortfarande är uppfyllda efter sådana förändringar, ska avdrag göras inom samma femårsperiod som gällde innan förändringarna inträffade.

Jag anser däremot att en ny period ska anses påbörjad när den skattskyldige flyttar från en arbetsort till en annan arbetsort om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda. Det skulle underlätta för skattskyldiga att våga ta steget att flytta till eller tillfälligt arbeta på en ny arbetsort. Vid byte av bostadsort på grund av arbete uppstår också vissa initiala kostnader och det är rimligt att avdrag för måltider och småutgifter återigen kan medges för en månad. Det kan också framstå som mer förutsägbart att det är en ny period kopplat till en ny ort.

För den som efter en tid återvänder för arbete på en arbetsort och den skattskyldige tidigare har medgetts avdrag för dubbelt boende för arbete på denna ort, kan också en ny period påbörjas. För att motverka skatteanpassningar som syftar till att möjliggöra avdrag för dubbelt boende under lång tid, bör arbete i dessa fall ha varit förlagt till annan ort under en förhållandevis lång period. Den tid som krävs för att en ny tjänsteresa ska anses påbörjad, fyra veckor, bedöms som alltför kort för att en ny period med avdrag för dubbelt boende ska vara aktuell. En period på ett år bedöms i stället vara tillräckligt lång för att motverka sådana skatteanpassningar. En ny avdragsperiod ska därmed kunna medges om arbete varit förlagt till en annan ort under minst ett år.

9.4.3 Tidsgräns för statsråd

Förslag: Tidsgränsen om fem år för avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi ska inte gälla för statsråd.

Enligt 12 kap. 18 § första stycket 2 IL ska ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där denne har sin bostad dras av bara om arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten.

Av bestämmelsens andra stycke framgår att uppdrag som statsråd ska behandlas som ett sådant arbete som avses i nyss nämnda lagrum.

Formuleringen ”sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten” infördes vid skattereformen. Enligt uttalanden i SkU (bet. 2005/06:SkU38 s. 4) fanns det anledning att försöka skapa en tydligare reglering av statsrådets rätt till avdrag för ökade levnadskostnader när de bor på annan ort än Stockholm. Sedan 2006 framgår det därför av lagtexten att uppdrag som statsråd ska behandlas som ett arbete som är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten (12 kap. 18 § andra stycket IL).

Enligt nuvarande ordning finns alltså ingen tidsgräns för hur länge ett statsråd kan få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logiutgifter om statsrådet bor på annan ort än i Stockholm. I syfte att inte försämra för denna grupp, som i dag alltså utpekas särskilt, föreslås därför att gruppen ska undantas från den tidsgräns som ska gälla vid avdrag för logi enligt den föreslagna bestämmelsen om avdrag vid dubbelt boende.

9.4.4 Avdrag för utgift för logi

Förslag: Utgift för logi ska dras av. Om den skattskyldige inte kan visa vilken utgift han eller hon har haft, ska ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per natt dras av beroende på om arbetsorten är belägen i Sverige eller utomlands.

Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

Avdrag för faktisk kostnad och i enlighet med schablon

Utgift för logi ska vara avdragsgill enligt det nya avdraget. I nuvarande bestämmelser för avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning finns en skillnad mellan vilka utgifter som får dras av. Vid tillfälligt arbete på annan ort ska avdrag för ökade utgifter för logi göras med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Om den skattskyldige inte kan visa vilken utgift han har haft, ska utgiften beräknas enligt schablon (12 kap. 21 och 13 §§ IL). För att avdrag ska medges enligt schablon ska den skattskyldige kunna visa att denne har övernattat på arbetsorten (prop. 1998/99:83 s. 24). Avdrag för ökade utgifter för logi vid dubbel bosättning ska bara göras med den faktiska utgiften (12 kap. 21 § IL).

Avdrag för utgift för logi enligt det nya avdraget vid dubbelt boende ska göras med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Vad som kan ingå i faktisk kostnad för logi framgår nedan.

Avdrag som beräknas enligt schablon används för att underlätta beräkningar där exakta värden är svåra eller omöjliga att fastställa. Logikostnaden vid dubbelt boende kan härröra från en stor variation av boendetyper. För vissa av dessa boendetyper, t.ex. boende i husbil eller husvagn, kan det vara svårt att fastställa logikostnaden. Av förenklingsskäl är det därmed motiverat att avdraget för logiutgifter ska få beräknas enligt schablon om den skattskyldige inte kan visa vilken faktisk utgift för logi han eller hon har haft. Den skattskyldige ska då kunna visa att denne har övernattat på arbetsorten i ett boende som omfattas av avdragsregeln.

Detta överensstämmer med hur avdrag för ökade levnadskostnader i form av utgift för logi vid tjänsteresa ska göras. Lagtexten bör därför i denna del, med undantag för mindre anpassningar, vara likalydande med den motsvarande bestämmelsen vid tjänsteresa.

Faktisk kostnad för logi

Avdrag för utgift för logi vid dubbel bosättning medges i dag i normalfallet med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Om familjebostaden för gifta eller sambor flyttas till den nya arbetsorten och en bostad behålls på tidigare bostadsorten, är det Skatteverkets uppfattning att avdrag ska medges för bostaden på den

tidigare bostadsorten.⁵ För ensamstående medges inte avdrag på motsvarande sätt för den ursprungliga bostaden. Att avdrag ska medges för den tidigare bostaden innebär att en bedömning behöver göras av familjesituationen och var familjen är bosatt. Detta kan vara svåra bedömningar att göra, se avsnitt 7.2.2. Det kan också leda till att avdrag medges med ett högre belopp än vad den faktiska ökningen av logikostnaden uppgår till.

För att förenkla tillämpningen och därmed öka förutsägbarheten föreslår jag att utgiften som ska dras av, alltid ska utgå från logikostnaden på arbetsorten (boende 2), detta oavsett om flytt till denna ort skett eller inte. Det är dock motiverat att vissa omständigheter knutna till boende 1 ska påverka vad som anses vara den ökade faktiska utgiften och därmed även påverka storleken på det avdragsgilla beloppet. Uthyrningar och byten av en bostad till en annan bostad med lägre kostnad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten är exempel på sådana omständigheter. Om hela bostaden hyrs ut ska avdrag inte medges under den tid som uthyrningen pågår. Om bostaden däremot hyrs ut till viss del, ska denna uthyrning påverka avdragsbeloppet. Avdrag ska då göras med logikostnaden för boende 2 minus hyresintäkten för boende 1. På motsvarande sätt ska avdragsbeloppet minskas vid byte av bostad på ursprungsorten till en bostad med lägre kostnad. Avdrag ska då göras med logikostnaden för boende 2 minus mellanskillnaden mellan kostnaden för ursprungligt boende 1 och nytt boende 1.

⁵ Skatteverkets ställningstagande den 10 augusti 2011.

Exempel

Emma bor i en lägenhet i Örebro. Hyra och elkostnad för lägenheten är 8 000 kronor per månad. Emma får en anställning i Stockholm och hyr därför ett rum där. Hyran för rummet är 7 000 kronor per månad. Under tiden Emma arbetar i Stockholm hyr hon delvis ut lägenheten i Örebro för 4 000 kronor per månad. Emmas ökade logikostnader i samband med det dubbla boendet är därmed $7\,000 - 4\,000 = 3\,000$ kronor per månad, vilket också utgör det avdragsgilla beloppet.

Det nya avdraget för dubbelt boende ska, i likhet med de båda nuvarande avdragen, kunna medges för olika typer av boende på arbetsorten. Boendet kan vara av både tillfällig och permanent karaktär. Den skattskyldige kan t.ex. köpa eller hyra en lägenhet, hyra ett möblerat rum, bo på hotell eller i husvagn.

Skatteverket får enligt uppgift ofta frågor om vad som är att anse som avdragsgilla logikostnader. I Skatteverkets ställningstagande och rättsliga vägledning finns följande tydliggöranden avseende vad avdrag kan medges för i dag.⁶

Till den faktiska logikostnaden räknas den hyra eller avgift som en person betalar för en bostad som den skattskyldige hyr eller äger. Utgift för el är avdragsgill om den tillkommer utöver hyra eller avgift. Avdrag medges också för kostnaden för sophämtning om denna enligt avtal ska betalas. Däremot anses inte utgift för t.ex. hemförsäkring, bredbandsabonnemang eller garageplats ingå i den faktiska logiutgiften. Avdrag ska vidare enligt Skatteverket inte medges för exempelvis ränteutgifter för bolån som logikostnad. Avdrag ska inte heller medges för fastighetsavgift, fastighetsskatt eller amorteringar. Samfällighetsavgift som betalas för den aktuella bostaden anses i normalfallet av Skatteverket inte vara en logikostnad. Vid boende i husbil eller husvagn kan avdrag medges för värdeminskning av husvagnen, uppställningsplats och andra kostnader som har ett direkt samband med husvagnens användning för boende kopplat till arbetet.

Det saknas enligt mig anledning att göra en annan bedömning än Skatteverket i nämnda delar. Detta gäller med ett undantag. Kostnad för hemförsäkring ska enligt mig räknas som en avdragsgill logi-

⁶ Skatteverkets ställningstagande den 10 augusti 2011, och rättsliga vägledning om tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se Skatteverket 2024b).

kostnad. Därutöver anser jag att eventuella kostnader för vatten och uppvärmning av bostaden också bör ingå i den avdragsgilla logikostnaden när sådana kostnader tillkommer utöver hyra eller avgift. Vid boende på exempelvis hotell eller vandrarhem är det vidare övernattningskostnaden exklusive eventuella måltider som är avdragsgill som logikostnad.

Schablonbeloppet för logi

I likhet med vad som i dag gäller avseende schablonbeloppet för logi vid tillfälligt arbete (12 kap. 21 och 13 §§ IL), bör ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per natt om arbetsorten är utomlands.

Schablonbeloppet för logi beräknas utifrån hur många övernattningar den skattskyldige har på arbetsorten.

Förslaget om att ersätta dagens begrepp maximi- och normalbelopp med begreppen inrikes- och utrikesbelopp och vad som avses med begreppen framgår i avsnitt 7.3.2.

Avdragsbegränsning för logikostnader

Enligt nuvarande avdragsregler kan logikostnaden dras av utan beloppsmässig begränsning. Enligt Skatteverkets ställningstagande är det myndighetens uppfattning att den avdragsgilla logikostnaden ska vara på en rimlig nivå med avseende på arbetsorten. Vidare kan i dag en proportionering av kostnaden ske om bostaden uppenbart är väsentligt större än vad som rimligen kan krävas för personens eget behov.⁷

I likhet med Skatteverket anser jag att det ska finnas en begränsning i avdragsrätten som motverkar uppkomsten av orimliga effekter. Vid utformningen av avdragsbegränsningen bör bedömningar med subjektiva inslag samt tillvägagångssätt som kan leda till krångliga uträkningar undvikas. För att underlätta tillämpningen föreslår jag därför i stället att ett tak för den avdragsgilla logikostnaden ska införas. Det nya avdraget vid dubbelt boende utgör dessutom ett undantag från den grundläggande principen om att privata levnadskostnader inte får dras av. Viss restriktivitet bör därför gälla avse-

⁷ Skatteverkets ställningstagande den 20 mars 2015.

ende de avdragsgilla logikostnaderna, vilket också talar för en begränsning i avdragsrätten.

Taket för avdragsgilla logikostnader ska uppgå till två prisbasbelopp per år. Med en koppling till prisbasbeloppet kommer avdragsbegränsningen följa den allmänna prisutvecklingen i Sverige. Taket motsvarar med 2024 års prisbasbelopp 114 600 kronor. Denna avdragsbegränsning innebär att exempelvis en logikostnad på upp till 9 550 kronor per månad kan dras av. Som jämförelse uppgick hyran för en tvårumslägenhet upplåten med hyresrätt i Sverige till i genomsnitt 6 621 kronor per månad 2023. Motsvarande för Storstockholm var 7 429 kronor per månad.⁸ Andrahandshyrorna kan dock vara betydligt högre.

Förhållandet till bostadsförmån

Om arbetsgivaren har betalat bostadskostnaden ska den anställda arbetstagaren redovisa bostadsförmån. Den anställda får sedan dra av samma belopp som denne har redovisat som förmånsvärde i sin inkomstdeklaration. Avdraget kan dock som högst uppgå till den föreslagna avdragsbegränsningen.

9.4.5 Ökade utgifter för måltider och småutgifter

Förslag: Ökade utgifter för måltider och småutgifter ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per hel dag beroende på om arbetsorten är belägen i Sverige eller utomlands.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och returrestedagen om resan avslutas efter kl. 19.00.

Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter ska enligt bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Beräk-

⁸ Statistiska centralbyråns undersökning Hyror i bostadslägenheter 2023. Uppgiften avser hyra inklusive kostnader för uppvärmning, exklusive kostnad för hushållsel.

ningen av den schablonmässiga utgiftsökningen skiljer sig åt mellan de två avdragen. Om avdrag görs vid tillfälligt arbete beräknas den schablonmässiga utgiftsökningen 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. Om avdrag görs vid dubbel bosättning beräknas ökningen i stället 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 § IL).

Det finns som nämnts sannolikt vissa merkostnader i ett inledningsskede av vistelsen. Eftersom kostnaderna egentligen är att anse som privata levnadskostnader bör den som har dubbelt boende inrätta sig så att merkostnaderna hålls nere eller bära kostnaden själv. Det rör sig också om mindre belopp där det kan vara svårt att bedöma vad som är en merkostnad. Jag föreslår därför att avdrag endast ska kunna göras med schablonbelopp. Den nivå som i dag gäller vid tillfälligt arbete på annan ort föreslås gälla i det nya avdraget, dvs. ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp (enligt gällande rätt uttryckt som 50 procent) per hel dag beroende på om arbetsorten är belägen i Sverige eller utomlands. Avdrag ska, i likhet med nuvarande avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning, inte medges för avresedag och returresedag om de är att anse som halva dagar. Avresedagen ska behandlas som hel dag om resan påbörjas före klockan 12.00 och returresedagen ska behandlas som hel dag om resan avslutas efter klockan 19.00. Det är resor från respektive till arbetsorten som avses.

Förslaget att ersätta dagens begrepp maximi- och normalbelopp med begreppen inrikes- och utrikesbelopp och vad som avses med begreppen framgår i avsnitt 7.3.2.

10 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

10.1 Förslag

Förslag: Lagändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2027. Ändringarna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket IL och 16 kap. 28 b § andra stycket IL arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid lagens ikraftträdande som avses.

Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan de nya bestämmelserna eller ändringarna i 12 kap. 4 a, 6–6 b, 10, 11, 13 och 14 §§ IL och 16 kap. 28 d första och tredje styckena och 28 e §§ IL träder i kraft, ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

Om en skattskyldig påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § IL före ikraftträdandet ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § IL börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

Ändringarna i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas för första gången på kostnadsersättning vid arbete som utförs efter den 31 december 2026.

Bedömning: Behov av övergångsbestämmelser som innebär att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagets ikraftträdande bedöms inte finnas.

10.1.1 Ikraftträdande och tillämpning

Med anledning av de otydligheter och den oförutsägbarhet som finns i dagens regelverk om tjänsteställets placering och avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning är det angeläget att de föreslagna lagändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska träda i kraft så fort det är möjligt.

Regelförändringarna kommer dock att påverka beskattningen av flertalet skattskyldiga i flera avseenden. Beskattningen av arbetsgivare, uppdragsgivare och näringsidkare kan även komma att påverkas. Det är därför av vikt att dessa ges tillräckligt med tid att sätta sig in i de nya reglerna. Det är också viktigt att Skatteverket ges tid att inför lagändringarna informera allmänheten om förändringarna och ta fram ny eller uppdatera befintlig information i vägledande broschyrer och ställningstaganden. Förslagen innebär också att arbetsmarknadens parter kan behöva göra justeringar i kollektivavtalen. Jag föreslår därför att lagändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2027 samt tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. På så sätt ges berörda tillräckligt med tid för förberedelser.

Ändringarna som föreslås i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteförfarandelagen (2011:1244) är följdändringar till de lagändringar som föreslås i inkomstskattelagen. Ändringarna i dessa lagar ska därför träda i kraft och tillämpas vid samma tidpunkt som föreslås för lagändringarna i inkomstskattelagen.

10.1.2 Överväganden om övergångsbestämmelser och kompletterande bestämmelser

Förslagen om tjänsteställets placering

De föreslagna reglerna om tjänsteställets placering får genomslag för hur tjänsteställets placering ska fastställas i inkomstlaget tjänst och näringsverksamhet. Förslagen kan innebära att vissa skattskyldiga får ett ändrat tjänsteställe. Det i sig kan förändra den skattskyldiges avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Förslagen om tjänsteställets placering får dock effekten att merparten av de som

får ändrat tjänsteställe, kommer att få bostaden som tjänsteställe. Resor till en arbetsplats utanför bostaden kommer då att utgöra tjänsteresor, vilka kan dras av utan beloppsbegränsning. Vidare kommer de för skattskyldiga – och för deras arbetsgivare eller uppdragsgivare – mer förmånliga reglerna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa bli tillämpliga vid resor med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Det saknas därför skäl att införa övergångsbestämmelser som innebär att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagets ikraftträdande. Detta gäller också avseende de förslag som föreslås för näringsidkare.

Enligt den föreslagna avsiktsregeln i 12 kap. 3 a § andra stycket IL ska fastställandet av tjänsteställets placering grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt *vid anställningens eller uppdragets början* om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Mot den bakgrunden bedöms det nödvändigt att reglera vad som ska gälla vid pågående anställningar och uppdrag vid tidpunkten för regelns ikraftträdande. Vid pågående anställningar eller uppdrag föreslås därför att det i stället ska vara arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid lagens ikraftträdande som fastställandet av tjänsteställe ska grunda sig på. Motsvarande ska gälla för näringsidkare vid tillämpning av avsiktsregeln i 16 kap. 28 b § andra stycket IL.

Förslagen om avdrag vid ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

En definition av begreppet tjänsteresa föreslås införas. Definitionen överensstämmer i huvudsak med dagens praktiska tillämpning. Övergångsbestämmelser behövs därför inte införas med anledning av den nya definitionen.

Avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa föreslås till en början att samma förutsättningar för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet ska gälla för hela resans längd (se avsnitt 8.2.2). Jämfört med nuvarande regelverk innebär förslagen förändringar avseende vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdrag ska medges. Det tillkommer dock inte några nya förutsättningar utan vissa förutsättningar slopas, såsom att arbetet ska avse en kortare tid.

Vidare föreslås förändringar i förenklande syfte avseende avdrag för utgifter för måltider och småutgifter vid tjänsteresa (se av-

snitt 8.6.2). För det första slopas möjligheten att göra avdrag för faktisk utgiftsökning, vilket kan vara till vissa skattskyldigas nackdel. Som framgår i nämnda avsnitt är bedömningen dock att dessa i tillräcklig omfattning kompenseras genom övriga förslag. Det föreslås också förändringar avseende nivåerna på beloppen. Generellt bedöms förslagen om ändringar av schablonbeloppen vara till de skattskyldigas fördel. Den nackdel som kan uppstå träffar skattskyldiga som får traktamente utbetalat från arbetsgivare eller uppdragstagare och vilkas resor pågår en längre tid. Jämfört med nuvarande regler kan utgifter för måltider och småutgifter enligt förslaget i 12 kap. 14 § IL dras av med ett lägre schablonbelopp för tiden från sex månader fram till två års frånvaro (i dag 70 procent av maximibeloppet eller normalbeloppet per dag men enligt förslaget 50 procent av beloppen). Att införa övergångsbestämmelser på grund av denna effekt skulle dock innebära att de positiva effekterna som förslaget leder till i andra delar inte blir tillämpliga vid ikraftträdandet. Det gäller framför allt de förenklingar som förslagen innebär men också t.ex. den förbättring som föreslås av schablonbeloppets nivå under månaderna fyra till sex av en pågående tjänsteresa. Att införa övergångsbestämmelser med innebörden att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagets ikraftträdande får vidare följden att två parallella regelverk är tillämpliga en viss tid, vilket komplicerar tillämpningen både för skattskyldiga samt för Skatteverket. Lagförslagen föreslås i avsnitt 10.1.1 träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Dessa datum bedöms ge tillräckligt med tid för de berörda att anpassa sig till de nya reglerna utan sådana övergångsbestämmelser.

Däremot är det nödvändigt att reglera vad som ska gälla om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan lagförslagen träder i kraft. Vid ett sådant fall ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande. Sådana resor anses alltså påbörjade den 1 januari 2027.

Förslaget om att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ska ersättas

Avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning föreslås ersättas med avdraget för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Skillnaderna mot nuvarande regelverk och det nya avdraget vid dubbelt boende är flera och framgår mer i detalj i kapitel 9.

De skillnader som kan vara negativa för vissa skattskyldiga består av att

- avståndsvillkoret ökas från längre än 50 kilometer till längre än 100 kilometer,
- en tidsgräns om fem år införs vid avdrag för utgift för logi,
- en begränsning i avdragsbeloppet införs för utgift för logi, och
- avdrag för utgift för måltider och småutgifter föreslås endast få göras enligt schablon och inte för faktisk utgiftsökning.

Specifikt för förslaget om att ersätta avdraget vid dubbel bosättning gäller också att de föreslagna ändringarna avseende vilken bostad det nya avdraget kan medges för, kan innebära en försämring för vissa skattskyldiga.

Förändringarna i avståndsvillkoret kan medföra att en skattskyldig som i dag uppfyller förutsättningarna för avdrag vid tillfälligt arbete och har inrättat sig med två boenden med ett avstånd på 50–100 kilometer mellan sig, inte längre uppfyller förutsättningarna för avdrag. Det aktuella avståndet gör dock att det kan antas att inte många skattskyldiga kommer beröras. Flera av de andra nämnda skillnaderna träffar sannolikt inte heller många skattskyldiga negativt. Exempelvis bedöms införandet av en tidsgräns om fem år i praktiken inte påverka många skattskyldiga negativt, se avsnitt 9.4.2. För många av de skattskyldiga som berörs av förslaget skulle å andra sidan en tidsgräns om fem år innebära en stor utvidgning av avdragsrätten.

Förslaget om att ersätta avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning innebär till stor del att regelverket för avdrag vid ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort blir mer tydligt och mer förutsägbart, något som är en efterfrågad effekt. I enlighet med vad som i föregående

avsnitt anges om nackdelarna med parallella regelverk samt att tillräckligt med tid anses finnas för berörda personer att göra anpassningar, saknas även i denna del behov av att införa övergångsbestämmelser med innebörden att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagens ikraftträdande.

Det är dock nödvändigt att reglera vad som ska gälla om en skattskyldig uppfyller förutsättningarna för det nya avdraget för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort innan lagens ikraftträdande. Vid ett sådant fall ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande. Avdragsperioden för sådant dubbelt boende ska alltså anses börja den 1 januari 2027. Detta gäller även om avdrag tidigare har medgetts för samma boenden i enlighet med avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning.

11 Konsekvenser av utredningens förslag

11.1 Inledning

I detta kapitel redovisas bedömningen av förslagets konsekvenser. Bedömningen redovisas enligt vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.¹ Utöver det som anges i kommittéförordningen ska utredaren enligt direktivet beskriva konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i priser och volymer det år reglerna ska börja gälla och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förslagen.²

De förslag som lämnas i betänkandet är följande:

- Ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering.
- En definition av tjänsteresa ska införas i inkomstskattelagen och vissa justeringar ska göras avseende avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa.
- Ett nytt avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska ersätta nuvarande avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort.

¹ Förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning är upphävd och har ersatts av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Förordningen om konsekvensutredningar (2024:183) ska dock inte tillämpas för kommittéer och särskilda utredare som tillkallats före ikraftträdandet, dvs. den 6 maj 2024. För kommittéer och särskilda utredare som har tillsatts före den 6 maj 2024 gäller, enligt övergångsbestämmelserna till den nya förordningen, fortfarande 6 och 7 §§ i förordningen om konsekvensutredning.

² Se Finansdepartementet (2024).

Samtliga lagförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2027. Konsekvenserna av förslag om ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering, förslag om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa respektive förslag om förändrad avdragsrätt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning beskrivs var för sig nedan. Sammantaget beräknas förslagen varaktigt innebära en offentligfinansiell kostnad på cirka 430 miljoner kronor per år.

11.2 Förslag om ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering

11.2.1 Syfte och alternativa åtgärder

Av problembeskrivningen i kapitel 6 framgår sammanfattningsvis följande avseende nuvarande regelverk om tjänsteställets placering:

- Ändrade arbetsmönster har inneburit att fler arbetar på ett sätt som innebär att det kan vara svårt att fastställa tjänsteställets placering.
- Regelverket för tjänsteställets placering och tillämpningen uppfattas som otydlig vad gäller skiftande arbetsplatser.
- Det ökade distansarbetet innebär också svårigheter att överblicka var den anställda kommer ha sitt tjänsteställe.
- Arbets- och uppdragsgivare kan i många fall avgöra tjänsteställets placering för arbets- och uppdragstagare först i efterhand, dvs. när anställningen eller uppdraget har pågått en längre tid eller efter att det har avslutats. Detta kan vara ett problem eftersom arbetsgivarens redovisning i arbetsgivardeklarationen på individnivå bygger på att denne kan bedöma om den utbetalda ersättningen är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter redan när ersättningen utbetalas. Vid överprövningar görs bedömningen också i efterhand utifrån hur arbetet faktiskt har utförts. Förhållanden som t.ex. arbetsgivare och anställd har utgått ifrån kan då komma att rivas upp.
- Den otydlighet och oförutsägbarhet som finns i dagens regelverk innebär att skattskyldiga och arbetsgivare eller uppdrags-

givare kan ha svårt att avgöra vilka ekonomiska konsekvenser ett arbete eller uppdrag kan få. Osäkerheten kan också leda till att arbetsgivare är återhållsamma vad gäller omfattande distansarbete. Osäkerheten kan vara ett hinder för rörligheten på arbetsmarknaden.

- Reglerna uppfattas också som orättvisa och illegitima genom att de leder till att skattskyldiga behandlas olika i beskattningen trots jämförbara arbetsmönster.

Om ingen åtgärd vidtas bedöms de problem som anges ovan öka. Många av de situationer som kan vara problematiska vad gäller tjänsteställets placering bedöms öka i framtiden – exempelvis genom att det blir allt vanligare att arbeta på varierande arbetsplatser och på distans.

De föreslagna förändringarna av regelverket för tjänsteställets placering syftar till att göra reglerna mer förutsägbara, enklare och lättare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för enskilda, arbets- och uppdragsgivare och för Skatteverket.

Förslagen innebär att fastställandet av en skattskyldigs tjänsteställe ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Fastställandet ska således vara framåtsyftande.

Förslagen innebär vidare att det tydliggörs hur distansarbete ska påverka fastställandet av tjänsteställets placering. Hänsyn ska endast tas till distansarbete där det finns en tydlig avsikt om var arbetet ska utföras, om den skattskyldige däremot kan välja att utföra arbetet på distans från annan plats ska hänsyn inte tas till detta. Detta är ett tydliggörande i förhållande till nuvarande regler men det ändrar generellt inte nuvarande tillämpning eftersom det är i linje med Skatteverkets ställningstagande om distansarbete.³

Avseende vilken plats som ska anses som tjänsteställe föreslås vissa förändringar i förhållande till nuvarande regelverk. Den största skillnaden är att det tydliggörs att för den som ska utföra arbete på flera arbetsplatser eller under förflyttning ska arbetsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den anställde i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. Detta innebär att det krävs en starkare

³ Se Skatteverkets ställningstagande den 6 december 2021.

koppling till lokalerna för att dessa ska utgöra tjänsteställe än vad som är fallet i dag.

För den som till mer än 50 procent ska utföra arbetet en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher ska tjänstestället i första hand vara arbets- eller uppdragsgivarens lokal om den anställda i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. I andra fall ska bostaden anses vara tjänstestället. Den nuvarande undantagsregeln för skattskyldiga som arbetar en begränsad tid på varje plats (12 kap. 8 § andra stycket inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL) föreslås ersättas av en särregel. För den som arbetar på sådana arbetsplatser som avses kommer det att krävas en starkare koppling till arbets- eller uppdragsgivarens lokaler för att dessa ska utgöra tjänsteställe än vad som är fallet i dag samt att inte heller tidsbegränsat anställda och uppdragstagare ska kunna ha sådana arbetsplatser som avses som tjänsteställe.

För enskilda näringsidkare föreslås att ett tjänsteställe ska fastställas för all näringsverksamhet som bedrivs av näringsidkaren. För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för verksamheten i varje handelsbolag. I tillämpningen av nuvarande regelverk kan en enskild näringsidkare ha mer än ett tjänsteställe i näringsverksamheten om verksamheterna anses vara skilda. Tjänsteställets placering i näringsverksamhet föreslås fastställas på motsvarande sätt som i inkomstslaget tjänst. Undantag föreslås dock gälla för enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. För sådan verksamhet föreslås att tjänstestället ska anses vara den plats där respektive fastighet eller bostadsrätt är belägen. Enskilda näringsidkare med flera näringsfastigheter eller med en näringsfastighet och en annan verksamhet ska därmed kunna ha mer än ett tjänsteställe. Det föreslås att utgift för resor som näringsidkaren gör mellan tjänsteställen som är en fastighet eller näringsbostadsrätt ska dras av i verksamheten.

De överväganden som har gjorts avseende alternativa utformningar av regelverket diskuteras i kapitel 6.

11.2.2 Offentligfinansiella effekter

Konsekvenserna för de offentliga finanserna av förslagen om ändrad utformning av regelverket för tjänsteställets placering beskrivs först för anställda och uppdragstagare (vad som avses med uppdragstagare beskrivs i avsnitt 6.1) och därefter för näringsidkare. Den sammantagna offentligfinansiella effekten redogörs för sist i avsnittet.

Tjänsteställets placering för anställda och uppdragstagare

Uppgifter över tjänsteställets placering i dag

För att få en bild av hur många skattskyldiga som har bostaden som tjänsteställe enligt nuvarande regler har uppgifter inhämtats från Skatteverket.

Sedan januari 2023 ska uppgift om arbetsplatsens adress och ort anges i arbetsgivardeklarationen på individnivå. Med arbetsplatsens adress avses tjänsteställets adress. Uppgiften ska lämnas även om den anställda har sitt tjänsteställe i bostaden. Om betalningsmottagaren haft flera tjänsteställen hos arbetsgivaren under redovisningsperioden behöver uppgifterna inte lämnas.

Enligt Skatteverket lämnades 5,7 miljoner individuppgifter för maj månad 2024 som avsåg arbetsinkomster. Tjänsteställe angavs i cirka 70 procent av dessa arbetsgivardeklarationer (se tabell 11.1).

Skatteverket har samkört uppgifterna om tjänsteställets adress med folkbokföringen. Enligt Skatteverket sammanföll tjänsteställets adress med betalningsmottagarens bostadsadress enligt folkbokföringen i cirka 200 000 uppgifter, motsvarande cirka 5 procent av de deklarationer där tjänsteställe angivits. Andelen var högst i branschen byggverksamhet med 23 procent.

Om 5 procent skulle ha tjänsteställe i bostaden även i den grupp som uppgift om tjänsteställe inte lämnats för skulle det totala antalet betalningsmottagare för vilka tjänsteställe sammanfaller med bostadsadressen uppgå till cirka 280 000. Antalet kan också vara högre än så eftersom tjänsteställe kan vara i en bostad som inte är den där den skattskyldige är folkbokförd.

Tabell11.1 Uppgifter om tjänsteställets placering i arbetsgivardeklarationer på individnivå för maj 2024

Bransch	Antal individuppgifter med utbetalad kontant bruttolön m.m.	Andel individuppgifter med uppgift om tjänsteställe	Andel där angivet tjänsteställe motsvarar mottagarens folkbokföringsadress
Jordbruk, skogsbruk och fiske	45 750	54 %	20 %
Utvinning av mineral	13 948	77 %	4 %
Tillverkning	580 382	73 %	2 %
Försörjning av el, gas, värme och kyla	37 074	68 %	1 %
Vattenförsörjning; avloppsrening, avfallshantering och sanering	27 037	70 %	2 %
Byggverksamhet	352 368	67 %	23 %
Handel; reparation av motorfordon m.m.	640 905	73 %	3 %
Transport och magasinering	249 996	70 %	4 %
Hotell- och restaurangverksamhet	218 833	74 %	2 %
Informations- och kommunikationsverksamhet	261 543	74 %	6 %
Finans- och försäkringsverksamhet	125 454	76 %	1 %
Fastighetsverksamhet	106 934	65 %	15 %
Verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	398 186	71 %	8 %
Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster m.m.	341 414	68 %	9 %
Offentlig förvaltning och försvar m.m.	225 679	59 %	1 %
Utbildning	483 966	64 %	2 %
Vård och omsorg; sociala tjänster	1 302 456	67 %	2 %
Kultur, nöje och fritid	110 500	71 %	4 %
Annan serviceverksamhet	140 140	62 %	11 %
Totalt	5 678 816	69 %	5 %

Anm.: I det totala antalet individuppgifter ingår även uppgifter där branschkod saknas samt branscherna T och U (förvärvsarbete i hushåll respektive verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.), dessa redovisas inte separat p.g.a. få observationer. Det totala antalet individuppgifter överstiger därför summan av de redovisade branscherna.
Källor: Skatteverket och egen bearbetning.

För vilka innebär förslagen att tjänstestället ändras?

Att tjänsteställets placering ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om hur den skattskyldige ska utföra arbetet bedöms generellt innebära liknande placering av tjänstestället som vid tillämpningen av nuvarande regler. De ändringar som föreslås av var tjänstestället ska anses vara placerat innebär dock i vissa fall att tjänsteställets placering kan ändras.

För den som utför arbete på flera arbetsplatser eller under förflyttning kan förslagen innebära ändrat tjänsteställe eftersom förslagen innebär att det krävs en starkare koppling till arbets- eller uppdragsgivarens lokaler än vad som är fallet enligt tillämpningen av nuvarande s.k. alternativregel (12 kap. 8 § första stycket andra meningen IL). Det gäller även den som arbetar en begränsad tid på varje plats och besöker arbets- eller uppdragsgivarens lokaler. Enligt nuvarande tillämpning kan arbets- eller uppdragsgivarens lokaler anses som tjänsteställe för anställda och uppdragstagare som besöker lokalerna för olika arbetsuppgifter oftare än i genomsnitt en gång i veckan. Tjänsteställe kan i dag också vara i någon utomstående lokaler.⁴ De som, till följd av förslagen, får bostaden som tjänsteställe men som inte har det i dag är därmed framför allt skattskyldiga som besöker arbets- eller uppdragsgivarens lokaler i genomsnitt mer än en gång per vecka men inte besöker lokalerna i regel dagligen. För anställda och uppdragstagare som ska arbeta på olika platser och som mer sällan besöker lokalerna kan bostaden anses som tjänsteställe även med nuvarande tillämpning. Likaså för tillsvidareanställda som arbetar på ett sådant sätt att det inte på förhand kan förutses att arbetet ska bedrivas på samma arbetsplats under en längre tidsperiod.

För skattskyldiga som har anställningar eller uppdrag som är tidsbegränsade föreslås att bedömningen ska baseras på anställnings- eller uppdragstidens längd. Detta motsvarar nuvarande praxis och skillnad i tjänsteställets placering uppkommer då framför allt för vissa skattskyldiga som hade omfattats av den nuvarande s.k. alternativregeln. Den särregel som föreslås gälla för arbete som pågår en begränsad tid på varje plats kan dock innebära att för tidsbegränsat anställda och uppdragstagare som till mer än 50 procent ska arbeta vid sådana arbetsplatser inom bygg- och anläggningsbranschen och liknande branscher, kommer tjänstestället även i andra fall att ändras till följd av förslagen. Tjänstestället kan vara placerat vid en sådan arbetsplats enligt nuvarande tillämpning av regelverket för tjänsteställets placering men enligt förslagen ska arbets- eller uppdragsgivarens lokaler eller bostaden anses som tjänsteställe även för dessa anställda och uppdragstagare.

⁴ Se Skatteverkets ställningstagande den 3 november 2015.

Bedömning av antalet berörda anställda och uppdragstagare

Uppgifterna om tjänsteställe som anges i arbetsgivardeklarationen kan inte visa vilka skattskyldiga som tjänstestället skulle ändras för med förslagen. För att göra en bedömning av antalet anställda och uppdragstagare som kan komma att få ändrat tjänsteställe till följd av förslagen hade det behövts uppgift om antalet anställda och uppdragstagare med skiftande arbetsplatser och arbetsmönster vad gäller antal besök vid arbets- eller uppdragsgivarens lokaler. Några sådana uppgifter har inte hittats och genomförande av en enkät om arbetsmönster har bedömts ge alltför osäkert resultat.

Den stora gruppen för vilka tjänsteställets placering kan ändras med förslagen är anställda och uppdragstagare som i dag omfattas av den s.k. alternativregeln men som inte i regel dagligen besöker arbets- eller uppdragsgivarens lokaler. De bedöms framför allt arbeta i de branscher där det relativt sett är mer vanligt förekommande att ha bostaden som tjänsteställe i dag.

Berörda bedöms framför allt arbeta som bl.a. hantverkare, mon-
törer, elektriker, förare av fordon, fastighetsskötare, inom städning och annan hemservice. Arbete kan dock vara upplagt på motsvarande sätt i andra yrkesgrupper. Baserat på uppgifter från Statistiska centralbyråns yrkesregister för år 2022 bedöms cirka 700 000 anställda och uppdragstagare vara verksamma inom de yrken som framför allt berörs av förslagen.⁵ Samtliga dessa skattskyldiga berörs dock inte utan endast en andel. Detta eftersom vissa endast arbetar vid en arbetsplats, vissa har redan i dag bostaden som tjänsteställe (och kommer fortsatt att ha det) och vissa besöker i regel dagligen arbets- eller uppdragsgivarens lokaler i arbetet. Osäkerheten om hur många som kan beröras är väldigt stor. Med ett antagande om att 20 procent av 700 000 anställda och uppdragstagare skulle få ändrat tjänsteställe till följd av förslagen skulle det röra sig om cirka 140 000 skattskyldiga för vilka tjänstestället ändras.

För tidsbegränsat anställda och uppdragstagare som till mer än 50 procent ska arbeta på sådana arbetsplatser som omfattas av särregeln för arbete som pågår en begränsad tid på varje plats kommer tjänstestället i högre utsträckning ändras. Den berörda gruppen bedöms dock vara förhållandevis liten. Inom bygg- och anläggnings-

⁵ Hänsyn har tagits till att yrkesregistret endast omfattar anställda i åldersgruppen 16–64 år och att yrke saknas i registret för cirka 5 procent av de anställda.

branschen var det under perioden 2015–2023 i genomsnitt cirka 16 000 tidsbegränsat anställda per kvartal. Även inom jord- och skogsbruk finns sådana arbetsplatser som avses. Inom dessa branscher var det i genomsnitt cirka 6 000 tidsbegränsat anställda per kvartal under samma period.⁶ En del av de tidsbegränsat anställda i dessa branscher arbetar sannolikt inte vid sådana arbetsplatser som avses. Det finns dock andra som arbetar vid dessa arbetsplatser som också kan beröras av förändringen, det gäller exempelvis tidsbegränsat anställda och uppdragstagare inom exempelvis bemanning. Utöver de 140 000 anställda och uppdragstagare som anges ovan, uppskattas därför ytterligare 10 000 tidsbegränsat anställda och uppdragstagare få ändrat tjänsteställe.

Lagändringarna föreslås träda i kraft 2027. Ökningen av antalet sysselsatta mellan 2022 och 2027 väntas vara förhållandevis begränsad, cirka 3,5 procent, enligt prognosen i Budgetpropositionen för 2025 (prop. 2024/25:1, s. 52). Sammantaget bedöms därmed 150 000 anställda och uppdragstagare få ändrat tjänsteställe till följd av förslagen om ändrad utformning av regelverket för tjänsteställets placering.

Uppskattning av den offentligfinansiella effekten av förslagen

Förslagen innebär att fler anställda och uppdragstagare får bostaden som tjänsteställe. Den skattemässiga betydelsen av tjänsteställets placering beskrivs i avsnitt 6.2.2. Skattekonsekvenserna som uppstår av förslagen är framför allt att berörda kan ha möjlighet att göra avdrag för tjänsteresor och att arbets- eller uppdragsgivare kan utge kostnadsersättning för dessa resor utan skattekonsekvens. Även förmånsbeskattningen kan påverkas av tjänsteställets placering. I vissa fall uppkommer exempelvis inte bilförmån när tjänstestället är bostaden. För vissa kan också begränsningen av verksamhetsorten till området runt bostaden innebära att avdrag för ökade levnads-kostnader vid tjänsteresa i fler fall kan göras. Denna effekt bedöms dock vara begränsad.

Framför allt bedöms förslagen beröra anställda som omfattas av den s.k. alternativregeln i dag men som inte i regel dagligen besöker

⁶ Statistiska centralbyråns kortperiodiska sysselsättningsstatistik för andra kvartalet 2015 till fjärde kvartalet 2023.

arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokaler i arbetet. I denna grupp är således redan en andel av de arbetsanknutna resorna som görs skattemässigt att betrakta som tjänsteresor enligt nuvarande regler. Fler resor kommer dock med förslagen att betraktas som tjänsteresor.

I vissa fall utges kostnadsersättning för resor som i dag skattemässigt betraktas som arbetsresor men som med förslagen kan komma att betraktas som tjänsteresor. Dessa kostnadsersättningar kommer med förslagen undantas från arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Den offentligfinansiella effekten beror därutöver i hög grad på dels om arbetsgivare kommer att utge ytterligare kostnadsersättning för resor mellan bostaden och arbetsplatsen och om detta i så fall påverkar lönerna, dels på benägenheten att göra avdrag för tjänsteresor i inkomstdeklarationen. Om kostnadsersättningarna ökar utan att det påverkar löner i övrigt påverkas inte underlaget för arbetsgivaravgifter och inkomstskatt. Då uppstår endast vissa mindre effekter på minskade avdrag för arbetsresor och vissa indirekta effekter på bolagsskatteintäkterna. Sannolikt kommer dock en andel av de berörda varken få kostnadsersättning eller göra avdrag för tjänsteresor.

Den offentligfinansiella effekten av förslagen är väldigt osäker och bygger på ett flertal antaganden. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten antas 50 000 skattskyldiga få sådan kostnadsersättning som blir skattefri med förslagen (tidsbegränsat anställda som till mer än 50 procent ska arbeta vid arbetsplatser som omfattas av begreppet "begränsad tid på varje plats" och en andel av de berörda som omfattas av alternativregeln i dag). För många av de berörda är dock en andel av de arbetsanknutna resor som görs redan att anse som tjänsteresor eftersom de då i arbetet reser direkt från bostaden till någon annan plats än vad som i dag utgör tjänstestället. Den reskostnadsersättning som blir skattefri antas därför i genomsnitt vara förhållandevis begränsad med 7 000 kronor per person och år (genomsnittligt avstånd mellan bostad och arbetsplats på 15 kilometer⁷, 2 resor tur och retur per vecka, 45 veckor per år och 2,50 kronor per kilometer i kostnadsersättning). Totalt antas därmed 350 miljoner kronor per år undantas från arbetsgivaravgifter och inkomstskatt med förslagen.

⁷ Enligt Trafikanalys (2020) var det genomsnittliga avståndet mellan bostad och arbetsplats 15 kilometer enkel väg, sett till alla arbetsresande som reser med ett avstånd under 150 kilometer.

Arbetsgivaravgifterna uppgår till 31,42 procent. Den genomsnittliga marginalsikten på inkomst av tjänst beräknas uppgå till cirka 36,20 procent enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för 2025. De minskade intäkterna av arbetsgivaravgifter skulle därmed uppgå till 110 miljoner kronor per år ($0,3142 \times 350$ miljoner kronor) och den minskade inkomstsikten 127 miljoner kronor per år ($0,362 \times 350$ miljoner kronor).

Även skattskyldiga som inte får kostnadsersättning kan dock göra avdrag för tjänsteresor. Totalt antas 50 000 skattskyldiga göra avdrag med ytterligare i genomsnitt 7 000 kronor per år. Detta beräknas innebära minskade skatteintäkter med cirka 127 miljoner kronor per år ($50\,000 \times 7\,000 \times 0,362$).

Den offentligfinansiella bruttokostnaden för förslagen beräknas därmed uppgå till cirka 363 miljoner kronor per år, varav 253 miljoner kronor är minskade intäkter av inkomstskatt ($127 + 127$) och 110 miljoner kronor är minskade arbetsgivaravgifter.

En indirekt effekt antas uppkomma vad gäller intäkter av bolagssikten, då de minskade arbetsgivaravgifterna, i enlighet med beräkningskonventionerna, antas innebära att företagens vinster ökar. Bolagsskatteintäkterna antas öka med 17 miljoner kronor.⁸ Den offentligfinansiella nettokostnaden för förslagen i denna del uppskattas därmed uppgå till 346 miljoner kronor per år.

Tjänsteställets placering för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag

Enskilda näringsidkare

Förslagen innebär att enskilda näringsidkare ska fastställa ett tjänsteställe för all näringsverksamhet som bedrivs av näringsidkaren med undantag för verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Ett tjänsteställe ska fastställas för varje sådan fastighet eller bostadsrätt. Tjänstestället ska anses vara den plats där fastigheten eller bostadsrätten är belägen.

Förslagen kommer inte innebära en förändring av tjänsteställets placering för samtliga enskilda näringsidkare. Näringsidkare som

⁸ Bolagsskattesatsen är 20,6 procent. Andelen av de minskade arbetsgivaravgifterna som härrör till den privata sektorn antas motsvara privata sektorns löneandel på 75 procent. Effekten på bolagssikten uppskattas därmed uppgå till: $0,206 \times 0,75 \times 110 = 17$ miljoner kronor.

endast driver en verksamhet t.ex. en bilverkstad eller en frisörverksamhet i näringsverksamheten, får liksom i dag sannolikt verksamhetslokalen som tjänsteställe.

Förändringarna av tjänsteställets placering träffar främst de enskilda näringsidkare som har flera verksamheter som inte utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt och som bedöms som icke integrerade verksamheter i dag. Verksamhet som är helt skild från varandra och av olika art anses som skilda verksamheter i dag.⁹ Dessa näringsidkare kan ha olika tjänsteställen i de olika verksamheterna vilket innebär att resor mellan verksamheterna skattemässigt betraktas som arbetsresor, för vilka kostnader endast kan dras av till den del de under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor. Att ett tjänsteställe ska fastställas för all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare innebär däremot att resor till verksamheter som inte är lokaliserade till samma plats som tjänstestället betraktas som resor i näringsverksamheten. Detta innebär att kostnaden för dessa resor kan dras av utan någon beloppsmässig begränsning vilket ökar de avdragsgilla kostnaderna för resor i näringsverksamhet. Avdrag för kostnader för eventuella övernattningar utanför verksamhetsorten och i samband med det måltider och småutgifter kan också öka till följd av förslaget.

Det är osäkert hur många enskilda näringsidkare som berörs av detta. Det saknas uppgift på antalet som har verksamheter som betraktas som skilda.¹⁰ Det är också framför allt de näringsidkare som har skilda verksamheter som inte utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt som berörs. Sannolikt är ett vanligare exempel på verksamheter som inte ses som integrerade att en av verksamheterna utgörs av innehav av skogs- eller jordbruksfastighet.

För att skattekonsekvenser ska uppstå av förslaget för dem som har skilda verksamheter som berörs krävs också att tjänstestället i de olika verksamheterna är lokaliserade till olika platser och att resor

⁹ Skatteverkets ställningstagande den 7 juni 2005.

¹⁰ För den som har flera olika verksamheter med skilda bokföringar finns möjlighet att lämna deklaration på separata underbilagor, NEA-bilagor, till NE-bilagan i dag. Denna bilaga kan dock även användas av den som driver näringsverksamhet med någon annan och har en gemensam bokföring för verksamheten. Antalet skattskyldiga som lämnat in någon NEA-bilaga 2023 var knappt 34 000. Det kan dock också tänkas vara vanligt att enskilda näringsidkare som har verksamheter som inte är integrerade deklarerar för verksamheterna samlat i en NE-bilaga.

görs. För att en skatteeffekt ska uppstå krävs också ett överskott i verksamheten sett över en längre tid.

Förslagen kan också innebära att skillnader uppstår, utöver det som anges avseende skilda verksamheter, av de föreslagna ändringarna av var tjänstestället ska anses vara placerat. I likhet med vad som diskuteras ovan för anställda och uppdragstagare betyder det att fler kan få tjänstestället placerat i bostaden. Framför allt berörs de som arbetar på skiftande platser eller under förflyttning och i dag har tjänsteställe placerat vid en lokal som inte är i anslutning till bostaden. Det är dock sannolikt vanligt att enskild näringsidkare med sådant arbetsmönster utgår från sin verksamhetslokal i regel dagligen och att verksamhetslokalen i många fall finns i närheten av eller vid bostaden. De ekonomiska konsekvenserna bedöms därför vara förhållandevis begränsade.

Verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

De föreslagna reglerna avseende tjänsteställe för enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt och resor mellan sådana fastigheter innebär för de flesta med sådan verksamhet ingen skillnad mot nuvarande tillämpning. För den som har *en* näringsfastighet eller näringsbostadsrätt innebär förslagen sannolikt ingen skillnad mot i dag eftersom tjänstestället enligt Skatteverket normalt anses vara fastigheten eller bostadsrätten.¹¹ För den som har flera innehav av fastigheter och dessa inte anses integrerade i dag, kan förslagen däremot innebära viss ökning av avdragsmöjligheterna för resor mellan fastigheterna.

Eventuellt skulle förslagen kunna innebära en försämring för den näringsidkare som innehar flera fastigheter där verksamheten anses vara integrerad i dag. En resa från bostaden till den fastighet där tjänstestället inte anses vara i den integrerade verksamheten kan därmed anses vara en resa i näringsverksamheten. För att näringsverksamhet med flera innehav av fastigheter ska bedömas vara integrerad är det dock troligen ett begränsat avstånd mellan fastigheterna. Eventuell försämring i avdragsmöjligheterna bedöms därmed vara av begränsad storlek.

¹¹ Skatteverket (2024a).

Fysisk person som är delägare i handelsbolag

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för verksamheten i varje handelsbolag. Detta motsvarar den nuvarande tillämpningen av regelverket för tjänsteställets placering men föreslås uttryckligen framgå i lagtext. Förändringar av tjänsteställets placering kan dock uppstå för fysisk person som är delägare i handelsbolag av de föreslagna ändringarna av var tjänstestället ska anses vara placerat. I likhet med vad som diskuteras ovan för enskilda näringsidkare betyder det att fler fysiska personer som är delägare i handelsbolag kan få tjänstestället placerat i bostaden. Antalet berörda bedöms dock vara begränsat eftersom det sannolikt är vanligt att man antingen utgår från sin verksamhetslokal i regel dagligen och att verksamhetslokalen i många fall finns i närheten av eller vid bostaden.

Uppskattning av offentligfinansiell effekt av förslagen

Antalet skattskyldiga som deklarerat för enskild näringsverksamhet med över- eller underskott 2023 var cirka 590 000 enligt statistik från Skatteverket.¹² Av dessa var antalet som bedrev aktiv verksamhet cirka 480 000. Även de enskilda näringsidkare som bedriver passiv verksamhet kan beröras av förslagen. Mot bakgrund av att verksamheten är passiv är dock avdragsmöjligheterna för resor begränsade i den gruppen.

Antalet aktiva enskilda näringsidkare som gjorde ett överskott var cirka 267 000 samma år. Det genomsnittliga överskottet var cirka 159 000 kronor, bland dem som gjorde överskott. Det rör sig således i många fall om relativt begränsade överskott. En stor andel av de aktiva enskilda näringsidkarna, cirka 22 procent, har angett jordbruk, skogsbruk och fiske eller fastighetsverksamhet som huvudsaklig bransch.

Antalet fysiska personer som deklarerat för näringsverksamhet i handelsbolag med över- eller underskott 2023 var cirka 50 000, varav 22 000 bedrev aktiv verksamhet och gjorde överskott samma år. Det genomsnittliga överskottet bland dem som gjorde överskott var förhållandevis begränsat, även i denna grupp cirka 159 000 kronor.

¹² Skatteverkets statistikportal (2024-11-13).

Antalet enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag som berörs på ett sådant sätt att tjänstestället ändras för hela eller en del av verksamheten antas uppgå till 20 000 (cirka 10 procent av de näringsidkare som gör överskott och inte har verksamhet som kan antas utgöras av innehav av fastighet). Om det i likhet med för anställda ovan antas att de ytterligare avdragen för resor i näringsverksamheten skulle uppgå till 7 000 kronor per person och år skulle de totala avdragsgilla kostnaderna för resor i näringsverksamhet öka med 140 miljoner kronor.

De ökade avdragen innebär att överskottet i näringsverksamheten minskar. Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster, tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst. Det innebär att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag på dessa inkomster betalar kommunal och statlig inkomstskatt. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner uppgår den genomsnittliga marginalskattesatsen för aktiv näringsverksamhet till cirka 31 procent 2025. Utöver inkomstskatt betalas också egenavgifter om 28,97 procent på överskott av aktiv näringsverksamhet. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. När hänsyn tas till att egenavgifter är avdragsgilla kan den genomsnittliga marginalskattesatsen för aktiv näringsverksamhet beräknas till cirka 46,5 procent ($(31,02 / 1,2897) + (28,97 / 1,2897) = 46,5$). De ökade avdragen kan därmed beräknas innebära minskade skatteintäkter med 65 miljoner kronor ($140 \times 0,465 = 65$).

Sammantagen offentligfinansiell effekt av förslag om ändrad utformning av regelverket för tjänsteställets placering

De offentligfinansiella effekter av förändringarna av regelverket för tjänsteställets placering som anges ovan innebär sammantaget minskade skatteintäkter med cirka 410 miljoner kronor per år, i ikraftträdandeårets priser och volymer (se tabell 11.2).

Tabell 11.2 Förslag om ändrat regelverk för tjänsteställets placering

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Tjänsteställe anställda och uppdragstagare	-0,36	-0,35	-0,35	-0,35	-0,35
Tjänsteställe näringsidkare	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07
Sammantagen offentligfinansiell effekt	-0,43	-0,41	-0,41	-0,41	-0,41

Anm.: Den sammantagna offentligfinansiella effekten skiljer sig från summan av de ovanstående raderna i vissa kolumner på grund av avrundningar.

Källa: Egna beräkningar.

11.2.3 Effekter för kollektivavtalen

Förslagen om ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering innebär att arbetsmarknadens parter behöver sätta sig in i det nya regelverket och göra en bedömning om det föranleder justeringar i kollektivavtalen. Det kan handla om att se över hänvisningar och begrepp. Förslagen kan också föranleda omförhandling av vissa villkor med anledning av att de föreslagna förändringarna av tjänsteställets placering kan innebära ändrade ekonomiska konsekvenser av tidigare gjorda överenskommelser.

11.2.4 Effekter för företag och andra arbets- och uppdragsgivare

Förslagen om ändrat regelverk för tjänsteställets placering berör de flesta arbets- och uppdragsgivare. Kommuner och regioner, liksom statliga myndigheter, påverkas i sin arbetsgivarroll på motsvarande sätt som arbetsgivare i privat sektor. Antalet arbetsgivare och andra utbetalare som lämnat arbetsgivardeklarationer med underlag för arbetsgivaravgift under 2023 var cirka 430 000, varav cirka 404 000 i privat sektor. Antalet mottagare av lön och ersättningar för arbete var cirka 5,7 miljoner.¹³

¹³ Skatteverkets statistikportal (2024-10-25).

För de berörda arbets- och uppdragsgivarna innebär förslagen dels att en ny bedömning behöver göras av tjänsteställets placering för pågående anställningar och uppdrag, dels att nya anställningar och uppdrag ska omfattas av det nya regelverket. En bedömning av tjänsteställets placering behöver göras även i dag enligt nuvarande regler. Uppgift om arbetsplatsens adress och ort (dvs. tjänstestället) ska också, sedan januari 2023, anges i arbetsgivardeklarationen på individnivå. Förslagen innebär således inte att den administrativa bördan ökar, däremot måste arbetsgivarna sätta sig in i regelverket och göra en ny bedömning vid införandet av det nya regelverket.

För merparten av arbetsgivare och utbetalare av ersättning för arbete kan sannolikt en bedömning enkelt göras att de anställdas tjänsteställe enligt de nya reglerna kommer motsvara nuvarande placering av tjänstestället. Detta eftersom det för de flesta anställda finns en arbetsplats som de dagligen arbetar vid eller att det finns en avsedd arbetsplats i arbetsgivarens lokaler samtidigt som den anställda kan ha möjlighet att arbeta på distans.

För arbetsgivare med anställda som arbetar på skiftande arbetsplatser eller under förflyttning kan förslagen innebära en något mer omfattande bedömning. Även i dessa fall bör det dock vara förhållandevis enkelt att bedöma om en anställd i regel dagligen ska besöka arbets- eller uppdragsgivarens lokaler i arbetsrelaterade ärenden. Den administrativa kostnaden som en ny bedömning av tjänsteställets placering för pågående anställningar och uppdrag ändå kan innebära har uppskattats med hjälp av Tillväxtverkets regelräknare.¹⁴ Antalet anställda och uppdragstagare för vilka tjänstestället bedöms ändras antas, i avsnitt 11.2.2, uppgå till cirka 150 000. Om det skulle ta en löne- eller personaladministratör i genomsnitt runt en halvtimme per anställd att bedöma tjänsteställets placering och uppdatera uppgiften i lönesystemet samt eventuellt i anställningsavtal beräknas den administrativa engångskostnaden totalt uppgå till cirka 26 miljoner kronor.¹⁵ Antalet anställda och uppdragstagare för vilka en ny bedömning av tjänsteställets placering behöver göras kan dock vara högre än 150 000 vilket skulle kunna innebära en

¹⁴ Se: Tillväxtverket (u.å).

¹⁵ Månadslönen för en löne- eller personaladministratör var enligt Statistiska centralbyråns lönestatistik 37 900 kronor 2022. Utöver lönekostnaden ingår tillägg för semesterersättning med 12 procent och arbetsgivaravgifter med 31,42 procent vilket ger en timkostnad på cirka 350 kronor. Den totala administrativa kostnaden beräknas därmed uppgå till $150\,000 \times 0,5 \times 350 = 26\,250\,000$ kronor.

högre kostnad. Å andra sidan kan det i många fall gå att göra en bedömning gruppvis vilket skulle innebära en mindre tidsåtgång per anställd.

De löpande administrativa kostnaderna för bedömning av tjänsteställets placering bedöms däremot minska till följd av förslagen. Jämfört med nuvarande regler för tjänsteställets placering bedöms det nya regelverket innebära en förenkling och ökad förutsägbarhet för arbetsgivare. Detta eftersom placeringen ska utgå från avsikten vid anställningens eller uppdragets början. Vissa andra justeringar innebär också att bedömningen förenklas, som att det kommer krävas en starkare koppling till arbets- eller uppdragsgivarens lokaler för att denna ska utgöra tjänsteställe och ett förtydligande om vad som ska gälla vid distansarbete.

Som beskrivs ovan har tjänsteställets placering betydelse för den skattemässiga behandlingen av eventuell kostnadsersättning som utbetalas av arbets- eller uppdragsgivaren vid resor. Om kostnadsersättning utbetalas i samband med en tjänsteresa är den, under vissa förutsättningar och inom vissa ramar, undantagen från beskattning hos arbetstagaren och från arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren. Om det däremot inte är fråga om en tjänsteresa innebär det i sin tur att kostnadsersättning som betalas ut är skattepliktig lön hos mottagaren och underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren. Även exempelvis bilförmåner kan påverkas av tjänsteställets placering. I vissa fall uppkommer inte bilförmån när tjänstestället är bostaden.

Förslagen innebär en ekonomisk konsekvens framför allt för arbetsgivare som betalar ut kostnadsersättning eller förmån för resor som i dag skattemässigt anses vara arbetsresor. Förslagen påverkar framför allt tjänsteställets placering för dem som arbetar på skiftande arbetsplatser eller under förflyttning och inte i regel dagligen besöker arbetsgivarens lokaler. I den grupp som berörs är således vissa resor skattemässigt tjänsteresor och vissa arbetsresor. Arbetsgivare som betalar ut reseersättning eller står för resorna på annat sätt behöver hantera ersättning för arbetsresa och tjänsteresa på olika sätt. Genom att kopplingen till arbetsgivarens lokaler behöver vara starkare i den föreslagna regeln kan hanteringen av eventuella kostnadsersättningar och bilförmåner underlättas för vissa arbetsgivare. För de berörda arbetsgivarna kan förslagen också innebära minskade arbetsgivaravgifter.

De branscher som i högre grad än andra bedöms beröras är byggverksamhet, transport och fastighetsservice. I dessa branscher är det en förhållandevis hög andel mindre företag (sett till antalet anställda), jämfört med hur det ser ut bland samtliga företag.

Några särskilda hänsyn till små företag, utöver en förhållandevis lång tid till ikraftträdandet, bedöms inte vara möjliga att ta efter som det rör sig om generella regler. Vidare bedöms förslagen innebära förenklingar i förhållande till nuvarande regelverk.

Att förslagen innebär en skattelättnad framför allt för företag som har anställda som arbetar på skiftande arbetsplatser bedöms inte innebära någon effekt av betydelse för företagens konkurrensförhållanden. Den ekonomiska konsekvensen av förslagen är relativt liten för berörda företag.

11.2.5 Effekter för enskilda

Som beskrivs ovan innebär förslagen att fler anställda, uppdragstagare och näringsidkare kan få bostaden som tjänsteställe. Antalet enskilda som får bostaden som tjänsteställe till följd av förslaget bedöms vara cirka 170 000.

För den som får bostaden som tjänsteställe innebär det att fler resor som görs till arbetet anses vara tjänsteresor. Utgifter för dessa resor kan dras av utan någon beloppsmässig begränsning. För resor som anses vara en arbetsresa ska endast utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen dras av till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor (se avsnitt 3.4.2).

Det skattemässiga värdet av detta beror på utgiften för resorna och den enskildes marginals-katt. För den som kan göra avdrag för ytterligare 11 000 kronor innebär förslagen en skattelättnad på knappt 4 000 kronor per år vid genomsnittlig marginals-katt i inkomstslaget tjänst (36,20 procent enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för 2025). Motsvarande för en person med genomsnittlig kommunalskatt och en inkomst över brytpunkten för statlig inkomstskatt (marginals-katt på 32,37 + 20 procent) är cirka 5 760 kronor. För den som kan göra avdrag för ytterligare 11 000 kronor i inkomstslaget näringsverksamhet innebär förslagen en skattelättnad på 5 100 kronor per år vid genomsnittlig marginals-katt i inkomstslaget näringsverksamhet (46,50 procent när hänsyn

tas till att avdraget även påverkar uttaget av egenavgifter, se avsnitt 11.2.2).

Tjänsteställets placering påverkar också vad som utgör vanlig verksamhetsort. Om bostaden anses som tjänsteställe begränsas den vanliga verksamhetsorten till området kring bostaden, vilket kan innebära ökade möjligheter till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i vissa fall.

Vissa skattskyldiga får i dag kostnadsersättning för resor som skattemässigt betraktas som arbetsresor men som med förslagen betraktas som tjänsteresor. Sådan kostnadsersättning ska i dag beskattas som lön, men kommer med förslagen undantas från arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. För den enskilde skulle den minskade inkomstskatten på kostnadsersättning som uppgår till exempelvis 10 000 kronor per år uppgå till cirka 3 600 kronor vid genomsnittlig marginalskatt.

Att kostnadsersättningen blir skattefri samt att ytterligare avdrag görs för tjänsteresor kan även påverka den enskildes pensionsgrundande inkomst. För skattskyldiga med en årsinkomst under 8,07 inkomstbasbelopp (för 2024 cirka 614 900 kronor, dvs. cirka 51 200 kronor per månad) innebär exempelvis en minskad skattepliktig ersättning med 10 000 kronor minskad intjäning av pensionsrätter till den allmänna pensionen med cirka 1 700 kronor.

11.2.6 Förenlighet med EU-rätten

Förslagen bedöms vara förenliga med det EU-rättsliga regelverket.

11.2.7 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket bedömer att förslagen förenklar myndighetens hantering. Initialt kan möjligen antalet omprövningar och överklaganden av Skatteverkets beslut öka under en period. På längre sikt bedöms dock antalet sådana frågor kunna minska till följd av de förenklningar som föreslås. Den varaktiga effekten för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms därför bli positiv.

Förslagen medför också att Skatteverket inför lagändringarna måste informera om detta på hemsidan och ta fram ny eller ändra

befintlig information i digitala broschyrer som vägleder löntagare, arbetsgivare, uppdragsgivare och näringsidkare. Skatteverket bedömer att kostnaden för dessa informationsåtgärder kan rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

11.2.8 Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Män är överrepresenterade i de yrken som i högre grad antas gynnas av förslagen. De förändringar som föreslås bedöms dock innebära en förhållandevis liten effekt på inkomsten efter skatt bland berörda. Förslagen innebär också en kostnadsminskning för vissa företag. Det innebär att även de individer som är ägare av dessa företag gynnas av förslagen. Generellt är män också överrepresenterade som ägare av företag. Även om män antas gynnas mer än kvinnor av förslagen bedöms dock den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män påverkas negativt i begränsad utsträckning eftersom den offentliga finansiella effekten är relativt begränsad.

De personer som gynnas av förslagen kan troligtvis återfinnas över stora delar av inkomstfördelningen. Eftersom det rör sig om personer som arbetar och ägare av företag finns de dock sannolikt i mindre utsträckning i den nedersta delen av inkomstfördelningen. Avdragen innebär vidare en större skattelättnad vid högre marginalskatt, dvs. i högre grad vid högre inkomstnivå än vid lägre inkomstnivå. I förhållande till inkomsten blir dock effekten relativt liten. Sammantaget bedöms därför förslagen ha en begränsad negativ effekt på inkomstfördelningen.

11.2.9 Effekter för kompetensförsörjning, matchning och rörlighet på arbetsmarknaden

Att arbetsgivarens och uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början ges större betydelse avseende tjänsteställets placering bedöms bidra till minskad osäkerhet om beskattningen av kostnadsersättningar och den enskildes avdragsmöjligheter. Den minskade osäkerheten om de ekonomiska konsekvenserna vid anställning eller uppdrag kan därmed bidra till ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Genom att det förtydligas hur distansarbete ska inverka på tjänsteställets placering blir det också enklare för både arbets- och uppdragsgivare, anställda och uppdragstagare att förutse de skattemässiga konsekvenserna vid distansarbete. Distansarbetet kan öka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden genom att göra det mer attraktivt att ta ett arbete på längre avstånd från hemmet. Dessa tydligare regler för tjänsteställets placering – som inte verkar återhållande på omfattningen av distansarbetet – bedöms därmed också kunna bidra till att stärka kompetensförsörjningen, en förbättrad matchning och en ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Förslagen innebär också vissa ekonomiska effekter för arbetsgivare, anställda och enskilda näringsidkare. De ekonomiska effekterna som uppstår, i form av minskade lönekostnader och minskad inkomstskatt, är förhållandevis begränsade och någon effekt på sysselsättningen av betydelse bedöms inte uppstå till följd av dessa.

11.3 Förslag om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

11.3.1 Syfte och alternativa åtgärder

Av problembeskrivningen avseende nuvarande regler för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i avsnitt 7.2 framgår att det upplevs som tekniskt komplicerat att förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnad vid tjänsteresa ändras efter tre månader. Vidare finns gränsdragningsproblematik gällande de resor som görs till hemorten under en pågående tjänsteresa. I vissa fall är det också komplicerat att bedöma hur länge en tjänsteresa pågått i en följd.

Syftet med förslagen är att göra regelverket mer överskådligt, förenkla tillämpningen och därigenom underlätta för arbets- och uppdragsgivare, anställda, uppdragstagare och näringsidkare vid tjänsteresor och resor i näringsverksamhet. Om inga åtgärder vidtas bedöms den beskrivna problematiken kvarstå i liknande omfattning.

Förslagen innebär att reglerna som rör avdragsrätt för ökade levnadskostnader delas upp i skilda lagrum. Kopplat till detta föreslås att en definition av tjänsteresa införs i inkomstskattelagen i syfte att göra regelverket mer överskådligt. För att förenkla regelverket föreslås att samma förutsättningar ska gälla under hela tjänsteresans längd.

Vidare föreslås att även de resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan.

Avseende avdraget för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter vid tjänsteresa föreslås att avdrag endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning. Vidare föreslås att den nuvarande tidpunkten för reducering av schablonbeloppet senareläggs från tre till sex månader. Antalet nivåer på schablonbeloppet vid tjänsteresor minskas till två genom att det endast ska finnas en nivå efter sex månader. Förslagen i denna del syftar till att förenkla tillämpningen av regelverket.

De överväganden som har gjorts avseende alternativa utformningar av förslagen diskuteras i kapitel 8.

11.3.2 Offentligfinansiella effekter

Definition av tjänsteresa och samma förutsättningar under hela tjänsteresans längd

Förslagen om att en definition av tjänsteresa införs och att samma förutsättningar ska gälla för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa under hela tjänsteresans längd bedöms endast innebära mindre ändringar av tillämpningen av avdragsreglerna i praktiken. Någon offentligfinansiell effekt av betydelse bedöms därmed inte uppstå till följd av dessa förslag.

Resor till bostaden under pågående tjänsteresa ses som en del av tjänsteresan

Förslaget om att resor till bostaden som görs över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan innebär en offentligfinansiell effekt, framför allt i och med att den kostnadsersättning som utges för sådana resor kan bli skattefri om resan behandlas som tjänsteresa i stället för hemresa. Avdragsrätt för en hemresa i veckan, tur och retur, finns redan för skattskyldig som på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där den skattskyldige eller dennes familj bor (se avsnitt 3.5.3). Uppgift om gjorda avdrag för hemresor i inkomstdeklarationen

finns dock inte särredovisad och några andra uppgifter som kan belysa omfattningen på kostnadsersättningar som utges för resor till hemorten under pågående tjänsteresor har inte hittats.

Framför allt är det troligt att arbetsgivaren betalar den anställdes hemresor under arbetsfria dagar när en tjänsteresa pågått en längre tid. Enligt uppgifter från arbetsgivardeklarationerna för 2018 fick cirka 5 000 skattskyldiga traktamente för tjänsteresa som pågått under mer än tre månader på samma ort. Antalet berörda av förslaget skulle dock kunna vara högre än 5 000 då tre månader är en förhållandevis lång period. Å andra sidan kan det också i många fall vara så att kostnadsersättning inte utbetalas eller att sådana resor inte regelbundet görs. Antalet berörda antas mot bakgrund av detta vara 5 000.

Dessa skattskyldiga antas få kostnadsersättning för i genomsnitt 22 resor tur och retur till den ordinarie bostaden med i genomsnitt 1 000 kronor per resa.¹⁶ Den kostnadsersättning som totalt utgår skulle med dessa antaganden uppgå till 110 miljoner kronor per år. Den offentligfinansiella bruttoeffekten består av utebliven arbetsgivaravgift på kostnadsersättningen med cirka 35 miljoner kronor (31,42 procent på 110 miljoner kronor).

I den offentligfinansiella nettoeffekten tas även hänsyn till att de minskade arbetsgivaravgifterna innebär en ökning av skatteintäkterna från bolagsskatt med 5 miljoner kronor.¹⁷ Den offentligfinansiella nettokostnaden för förslaget uppskattas med dessa antaganden uppgå till cirka 29 miljoner kronor.

Avdrag för måltider och småutgifter

Endast avdrag i enlighet med schablon

Förslaget om att avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning innebär att det inte längre kommer vara möjligt att göra avdrag i inkomst-

¹⁶ Kostnaden motsvarar schablonbeloppet, 2,50 kronor per kilometer, för resa tur och retur med egen bil vid ett avstånd mellan bostad och tillfällig arbetsort på 20 mil. Kostnadsersättning kan dock även avse resor med kollektivtrafik. De berörda antas vara på tjänsteresa i genomsnitt i ett halvår vilket med hänsyn till semesterveckor motsvarar cirka 23 veckor, dvs. 22 mellanliggande helger.

¹⁷ Bolagsskattesatsen är 20,6 procent. Andelen av kostnadsersättningarna som utges inom privata sektorn antas motsvara privata sektorns löneandel på 75 procent. Effekten på bolagsskatten uppskattas därmed uppgå till: $0,206 \times 0,75 \times 35 = 5$ miljoner kronor.

deklarationen för den faktiska utgiftsökningen. I dag är det under vissa förutsättningar möjligt att göra avdrag för den faktiska utgiftsökningen. Dessa förutsättningar skiljer sig åt mellan inrikes och utrikes tjänsteresa samt när en tjänsteresa pågår i mer än tre månader (se avsnitt 8.6).

Avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader vid tjänsteresor görs samlat i inkomstdeklarationen och några ytterligare uppgifter lämnas inte. Det går därför inte att beräkna antalet avdrag och vilket underlag som kan beröras av förslaget. Sannolikt rör det sig dock om ett begränsat underlag eftersom avdrag för tjänsteresor i inkomstdeklarationen görs i liten utsträckning i dag (se avsnitt 7.1.1). Möjligheten till avdrag för den faktiska utgiftsökningen vid inrikes tjänsteresor, under de tre första månaderna som tjänsteresan pågår, är också relativt begränsad i dag eftersom det ställs krav på den som gör inrikes tjänsteresor att visa att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda schablonavdraget för att avdrag ska medges med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen. Det är också sannolikt svårt för skattskyldiga att avgöra vilka merkostnader som är avdragsgilla i dag. För den som ändå gör avdrag rör det sig sannolikt om små belopp. Någon offentligfinansiell effekt av betydelse bedöms därmed inte uppstå till följd av förslaget.

Ändringar av schablonbeloppen

Schablonbeloppet för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa reduceras enligt nuvarande regler när tjänsteresan pågår i mer än tre månader på samma ort, från 100 procent till 70 procent av maximi- respektive normalbeloppet per hel dag för den som fått kostnadsersättning. Schablonbeloppet reduceras sedan ytterligare, till 50 procent, om tjänsteresan pågår i mer än två år. Förslagen innebär att schablonnivån ska uppgå till 100 procent under tjänsteresans första sex månader och därefter reduceras till 50 procent. Dessa nivåer föreslås gälla oavsett om traktamente betalats ut eller inte av arbetsgivaren.

För 2024 skulle den föreslagna ökningen av schablonbeloppet efter tre månader motsvara 87 kronor per hel dag vid tjänsteresa

i Sverige för den som fått traktamente. Vid tjänsteresa utomlands kan ökningen vara betydligt större. Exempelvis skulle schablonbeloppet vid tjänsteresa i Tyskland öka med 240 kronor per hel dag. Den föreslagna sänkningen av schablonbeloppet efter sex månader skulle för 2024 motsvara 58 kronor per dag vid tjänsteresa i Sverige, för den som fått traktamente.

Den nuvarande reduceringen av schablonbeloppet för tjänsteresor efter tre månader bedöms, baserat på de ovan nämnda uppgifterna från arbetsgivardeklarationerna för 2018, beröra runt 5 000 anställda per år. Enligt dessa uppgifter avsåg den stora merparten, 88 procent, tjänsteresor i Sverige och 12 procent utrikes tjänsteresor. Vilka länder tjänsteresorna gick till framgår inte av uppgifterna.

En senareläggning av reduceringen av schablonbeloppet med tre månader bedöms ha en förhållandevis begränsad offentligfinansiell kostnad. Om det antas att 5 000 skattskyldiga i genomsnitt får ökade skattefria traktamenten med 8 400 kronor¹⁸ skulle de skattefria kostnadsersättningarna öka med cirka 42 miljoner kronor per år. Om dessa kostnadsersättningar antas utges i dag¹⁹ men då, i likhet med lön, ingå i underlaget för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter skulle skatteintäkterna med förslaget minska med drygt 26 miljoner kronor. Den offentligfinansiella bruttoeffekten består av utebliven arbetsgivaravgift på kostnadsersättningen med cirka 13 miljoner kronor (31,42 procent på 42 miljoner kronor) och inkomstskatt med cirka 15 miljoner kronor (den genomsnittliga marginalskatten 36,20 procent av 42 miljoner kronor). En indirekt effekt antas uppkomma vad gäller intäkter av bolagsskatten, då de minskade arbetsgivaravgifterna, i enlighet med beräkningskonventionerna, antas innebära att företagens vinster ökar. Bolagsskatteintäkterna antas öka med 2 miljoner kronor.

Samtliga berörda tjänsteresor pågår dock troligtvis inte i sex månader, vilket skulle tala för en lägre offentligfinansiell effekt av förslaget. Å andra sidan kan den, i vissa fall, stora skillnaden för

¹⁸ Som mest kan ökningen, till följd av förslaget, av det skattefria schablonbeloppet vid tjänsteresa i Sverige uppgå till $90 \times 31 \times 3 = 8\,370$ kronor per person, med det prognostiserade prisbasbeloppet för 2027 (60 000 kronor enligt prognosen i Budgetpropositionen för 2025, prop. 2024/25:1, s.91).

¹⁹ Enligt arbetsgivardeklarationerna för 2018 var mer än hälften av dem som fått traktamente för en sammanhängande period på mer än 3 månader anställda i byggsektorn. I byggsektorn kan traktamente med det högre beloppet utges i upp till 2 år, se Skatteverkets broschyr Traktamenten mm i byggbranschen – Från inkomståret 2024 (SKV 353 utgåva 13).

schablonbeloppen vid utrikes tjänsteresor innebära en högre kostnad för förslaget.

Att schablonbeloppet föreslås uppgå till 50 procent för den del av tjänsteresan som infaller efter sex månader bedöms beröra färre skattskyldiga. Förslaget kan dock beröra en period på upp till 18 månader. Osäkerheten om antalet berörda och antalet dagar som tjänsteresorna pågår är stor. Om det skulle antas att det berör 2 500 skattskyldiga och i genomsnitt 270 traktamentsdagar per person, med ett belopp motsvarande förändringen vid tjänsteresa i Sverige, skulle förslaget om ändrade nivåer sammantaget uppskattas bli kostnadsneutralt.

Förslaget om att det inte ska finnas någon skillnad i de schablonbelopp som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa om traktamente utgått eller inte berör endast tjänsteresor när de pågått i minst tre månader. Någon skillnad i schablonbeloppen finns inte för de första tre månaderna av tjänsteresan.

Avdrag för tjänsteresor görs i inkomstdeklarationen om arbetsgivaren inte lämnat ersättning eller om ersättningen understiger schablonbeloppen. Som anges ovan görs avdrag för ökade levnadskostnader och reskostnader vid tjänsteresor samlat i inkomstdeklarationen. Det går därför inte att beräkna antalet avdrag och vilket underlag som kan beröras av förslaget. Sannolikt rör det sig dock om ett begränsat underlag eftersom avdrag görs i liten utsträckning (se avsnitt 7.1.1). Troligen utgörs en större andel av det totala avdragsbeloppet av de delar av avdragen som inte berörs av förslaget, dvs. resekostnader och logi samt ökade levnadskostnader för tjänsteresor kortare än tre månader. Förslaget om att det inte ska finnas någon skillnad i de schablonbelopp som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa om traktamente utgått eller inte bedöms därför ha en mycket begränsad offentligfinansiell effekt.

Sammantagen offentligfinansiell effekt av förslag om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

De offentligfinansiella effekter av de föreslagna ändringarna av avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som anges ovan innebär sammantaget en varaktig offentligfinansiell nettoeffekt med cirka – 29 miljoner kronor per år (se tabell 11.3). För en skattskyldig som påbörjat en tjänsteresa eller resa i närings-

verksamhet innan lagförslagen träder i kraft föreslås, i avsnitt 10.1, att beräkningen av avdragsperioder ska börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande, dvs. den 1 januari 2027. Detta påverkar den offentligfinansiella effekten av förslagen om ändrade schablonbelopp för måltider och småutgifter 2027. Ökningen av schablonbeloppets nivå för fjärde till sjätte månaden av en pågående tjänsteresa får full effekt under 2027 men inte den sänkta nivån på schablonbeloppet för perioden efter sex månader. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas därför totalt uppgå till cirka –50 miljoner kronor 2027.

Tabell 11.3 Förslag avseende ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Hemresor under pågående tjänsteresa	–0,03	–0,03	–0,03	–0,03	–0,03
Avdrag för måltider och småutgifter	–0,02	–0,02	0,00	0,00	0,00
Sammantagen offentligfinansiell effekt	–0,06	–0,05	–0,03	–0,03	–0,03

Anm.: Den sammantagna offentligfinansiella effekten skiljer sig från summan av de ovanstående raderna i vissa kolumner på grund av avrundningar.

Källa: Egna beräkningar.

11.3.3 Effekter för enskilda

Resor till bostaden under pågående tjänsteresa

Förslaget om att även de resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan berör framför allt enskilda som gör tjänsteresor som pågår under perioder på två veckor eller mer. Förslaget innebär en förenkling för dessa enskilda. Avdragsrätt för en hemresa i veckan finns redan för skattskyldig som på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där den skattskyldige eller dennes familj bor. En konsekvens som uppstår för enskilda är därmed att den som får kostnadsersättning

för eller förmån i form av sådan resa av arbets- eller uppdragsgivaren inte ska göra avdrag för den i inkomstdeklarationen. Den enskilde behöver då inte heller vänta på den skattelättnad som avdraget ger.

Att denna kostnadsersättning blir skattefri kan dock också påverka den enskildes pensionsgrundande inkomst. För skattskyldiga med en årsinkomst under 8,07 inkomstbasbelopp (för 2024 cirka 614 900 kronor, dvs. cirka 51 200 kronor per månad) innebär minskad skattepliktig kostnadsersättning med exempelvis 10 000 kronor minskad intjäning av pensionsrätter till den allmänna pensionen med cirka 1 700 kronor.

Avdrag för måltider och småutgifter

Förslaget om att avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning innebär en försämring för de enskilda som annars hade gjort avdrag i inkomstdeklarationen för faktiska utgifter. I dag är det under vissa förutsättningar möjligt att göra avdrag för den faktiska utgiftsökningen. Dessa förutsättningar skiljer sig åt mellan inrikes och utrikes tjänsteresa samt när en tjänsteresa pågått i tre månader. Som beskrivs i avsnitt 11.3.2. är möjligheten till avdrag för den faktiska utgiftsökningen vid inrikes tjänsteresor också relativt begränsad i dag. Det är också troligtvis svårt för skattskyldiga att avgöra vilka merkostnader som är avdragsgilla. Sannolikt är det därför mycket få enskilda som gör dessa avdrag i dag. År 2023 gjorde drygt 38 000 skattskyldiga avdrag för tjänsteresa i inkomstdeklarationen. Troligen utgjorde avdrag för reskostnader, logi och schablonbelopp för måltider och småutgifter en större del än avdragen för faktisk utgiftsökning för måltider och småutgifter. För den som ändå gjorde avdrag för faktisk utgiftsökning för måltider och småutgifter rör det sig sannolikt om mindre belopp.

De justeringar som föreslås av schablonbeloppen för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa berör enskilda som gör tjänsteresor som pågår under mer än tre månader. Både de som får och inte får traktamente av arbetsgivaren berörs. Även de som bedriver näringsverksamhet och gör sådana resor i näringsverksamheten som

pågår under mer än tre månader berörs. Antalet enskilda som berörs av förslaget uppskattas uppgå till cirka 5 000.

Förslaget om höjt schablonbelopp för måltider och småutgifter efter tre månaders vistelse på annan ort innebär att det skattefria beloppet uppgår till 290 kronor per hel dag vid tjänsteresa i Sverige 2024 under resans första sex månader. För den som fått traktamente är detta belopp 203 kronor under resans fjärde till sjätte månad i dag och för den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet är avdragsbeloppet 87 kronor per hel dag (nivåer i procent av maximi/normalbeloppet framgår i tabell 11.4).

Förslaget om sänkt schablonbelopp för måltider och småutgifter efter sex månaders vistelse på annan ort innebär att det skattefria beloppet uppgår till 145 kronor per hel dag vid tjänsteresa i Sverige 2024. För den som fått traktamente är detta belopp 203 kronor i dag och för den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet är avdragsbeloppet 87 kronor per hel dag.

Förslaget innebär ingen förändring av schablonbeloppet efter två års vistelse på annan ort för skattskyldig som fått traktamente. För den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet reduceras inte beloppet efter två år enligt nuvarande regler.

Tabell 11.4 Nuvarande schablonnivåer och föreslagna nivåer för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter i olika tidsperioder av en tjänsteresa

Del av tjänsteresan	Nuvarande schablonnivå, vid traktamente	Nuvarande schablonnivå, ej traktamente	Föreslagen schablonnivå
0–3 månader	100 %	100 %	100 %
4–6 månader	70 %	30 %	100 %
7–24 månader	70 %	30 %	50 %
Efter 2 år	50 %	30 %	50 %

Anm.: I procent av maximi/normalbelopp vid inrikes respektive utrikes tjänsteresa. Begreppen maximi- och normalbelopp föreslås ersättas av begreppen inrikes- och utrikesbelopp men fortsatt ha samma innebörd.

För att ge en bild av hur det skattefria beloppet sammantaget påverkas av de föreslagna förändringarna av schablonbeloppen vid längre tjänsteresor, ges i tabell 11.5 några exempel.

För den som är på en tjänsteresa i upp till 10,5 månader innebär förslaget en ökning av det sammantagna möjliga skattefria schablon-

beloppet för måltider och småutgifter. För den vars tjänsteresa pågår längre tid än så innebär förslaget en minskning av det sammantagna skattefria schablonbeloppet. Vid genomsnittlig marginals katt kan den ökade inkomstskatten på utbetalt traktamente, vid tjänsteresa i Sverige, som mest uppgå till drygt 8 300 kronor. Detta gäller den som är på tjänsteresa i två år eller mer och får traktamente som uppgår till 100 procent av maximibeloppet under hela tjänsteresans längd.

I likhet med vad som beskrivs ovan, avseende kostnadsersättning för resor till bostaden under pågående tjänsteresa, kan den pensionsgrundande inkomsten minska om ytterligare kostnadsersättning som utges blir skattefri. På motsatt vis kan den öka om ytterligare kostnadsersättning som utges blir skattepliktig.

Tabell 11.5 Sammantagen effekt av de förändrade schablonnivåerna vid exempel på olika längder på tjänsteresa i Sverige för den som får traktamente

Tjänsteresans längd	Ökning av skattefritt belopp 4–6 månader	Minskning av skattefritt belopp 7–24 månader	Förändring av skattefritt belopp för hela tjänsteresan	Effekt på inkomstskatt om kostnadsersättning utges med 100 procent av maximibeloppet hela tjänsteresan
6 månader	7 830	–	7 830	–2 834
1 år	7 830	10 260	–2 430	880
18 månader	7 830	20 520	–12 690	4 594
2 år	7 830	30 780	–22 950	8 308

Anm.: Traktamente antas utges för 30 hela dagar per månad både före och efter förändringen. Marginals katten antas vara 36,20 procent (genomsnittlig marginals katt på inkomst av tjänst enligt Finansdepartementet [2024]).

Källa: Egna beräkningar.

11.3.4 Effekter för kollektivavtalen

Förslagen kan innebära att arbetsmarknadens parter behöver göra justeringar i kollektivavtalen. Det kan handla om att se över hänvisningar, belopp och begrepp. Förslagen kan också föranleda omförhandling av vissa villkor med anledning av att de föreslagna förändringarna av avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa innebär ändrade ekonomiska konsekvenser av tidigare gjorda överenskommelser.

11.3.5 Effekter för företag och andra arbetsgivare

Förslagen om att reglerna som rör avdragsrätt för ökade levnads-kostnader delas upp i skilda lagrum och att en definition av tjänsteresa införs i inkomstskattelagen samt att samma förutsättningar ska gälla under hela tjänsteresans längd bedöms innebära att regelverket blir mer överskådligt för arbets- och uppdragsgivare vars anställda eller uppdragstagare gör tjänsteresor. Två förslag kan också innebära ekonomiska konsekvenser för företag och andra arbetsgivare som beskrivs nedan. Förslagen bedöms inte ha några effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Kommuner och regioner, liksom statliga myndigheter, påverkas i sin arbetsgivarroll på motsvarande sätt som arbetsgivare i privat sektor.

Resor till bostaden under pågående tjänsteresa

Förslaget om att även de resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan berör arbets- och uppdragsgivare som utger kostnadsersättning vid sådana resor. Förslaget innebär att de kan ersätta anställda och uppdragstagare för hemresor under pågående tjänsteresa utan att behöva betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag för ersättningen. Sådana resor är i dag också förknippade med viss gränsdragningsproblematik och det kan ibland vara problematiskt att avgöra vad som är en hemresa respektive en tjänsteresa. Genom att hemresor under pågående tjänsteresa ses som en del av tjänsteresan förenklas därmed hanteringen av kostnadsersättningen för resor för arbets- och uppdragsgivare.

De arbets- och uppdragsgivare som kan antas beröras av detta är framför allt de vars anställda i högre grad gör långvariga tjänsteresor. Enligt uppgifter från tidigare arbetsgivardeklarationer är det framför allt i branschen byggverksamhet och inom offentlig förvaltning som sådana tjänsteresor är överrepresenterade.

Ändrade schablonbelopp för tjänsteresor efter tre månaders vistelse på annan ort

Förslaget om höjt schablonbelopp för skattefritt traktamente efter tre månaders vistelse på annan ort innebär att arbetsgivare kan utge ett högre belopp i traktamente för måltider och småutgifter utan att de anställda beskattas för detta och utan att arbetsgivaren behöver betala arbetsgivaravgifter för ersättningen.

Förslaget om sänkt schablonbelopp för skattefritt traktamente efter sex månaders vistelse på annan ort innebär på motsatt sätt att arbetsgivare kan utge ett lägre schablonbelopp som ersättning för måltider och småutgifter utan att de anställda beskattas för detta och utan att arbetsgivaren behöver betala arbetsgivaravgifter för ersättningen. För arbetsgivare som betalar ett högre traktamente innebär förslaget ökade arbetsgivaravgifter. Vid tjänsteresa i Sverige skulle de ökade arbetsgivaravgifterna för 2024 motsvara cirka 18 kronor per hel dag och motsvarande för en månad cirka 565 kronor. Efter 2 års vistelse på annan ort föreslås ingen ändring av nivån på schablonbeloppet för skattefritt traktamente.

Förslaget om ändrade schablonbelopp för måltider och småutgifter vid tjänsteresa bedöms sammantaget bli offentligfinansiellt neutralt. De arbetsgivare som berörs av de sänkta schablonbeloppen berörs också av de höjda schablonbeloppen. För arbetsgivare där riktigt långa tjänsteresor (längre än 10,5 månader enligt ovan) är mer vanligt förekommande bland de anställda, kan de två förändringarna sammantaget innebära minskade möjligheter att skattefritt kompensera anställda med traktamente. Det saknas statistik som kan belysa antalet företag som berörs, vilka branscher företagen är verksamma i samt storleken på berörda företag. Mot bakgrund av att uppgifter från äldre arbetsgivardeklarationer visar att tjänsteresor längre än tre månader är klart överrepresenterade i branschen byggverksamhet är det också troligt att det i hög utsträckning är i byggverksamhet som dessa långa tjänsteresor i högre utsträckning förekommer. De ekonomiska konsekvenserna är av begränsad storlek, någon effekt av betydelse på företags konkurrensförhållanden bedöms därför inte uppstå till följd av förslaget.

11.3.6 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket bedömer att förslagen avseende avdrag för ökade levnadskostnader för tjänsteresor förenklar myndighetens hantering. Initialt kan möjligen antalet omprövningar och överklaganden av Skatteverkets beslut öka under en period. På längre sikt bedöms dock antalet sådana frågor kunna minska till följd av de förenklingar som föreslås. Den varaktiga effekten för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms därför bli positiv.

Ändringen medför att Skatteverket måste ändra i befintliga deklarationsblanketter och e-tjänster för löntagare och näringsidkare. Förslaget medför också att Skatteverket inför lagändringen måste informera om detta på hemsidan. Ny och ändrad information måste också lämnas till arbetsgivare som ska följa de nya reglerna. Dessa engångskostnader ryms inom ramen för Skatteverkets ordinarie verksamhet.

11.3.7 Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Män är överrepresenterade bland dem som berörs av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa. Personer med högre inkomster är också överrepresenterade bland dem som berörs av reglerna. Förslagen innebär också sammantaget en kostnadsminskning för företagen. Det innebär att även vissa individer som är ägare av företag gynnas av förslagen. Generellt är män också överrepresenterade som ägare av företag.

De förändringar som föreslås av avdragsreglerna bedöms innebära en relativt liten offentligfinansiell effekt. De föreslagna förändringarna av avdragsreglerna för tjänsteresa bedöms därför ha försumbara effekter på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och på inkomstfördelningen mellan individer i övrigt.

11.3.8 Övriga effekter

De föreslagna förändringarna bedöms sammantaget innebära vissa förbättringar vad gäller att underlätta kompetensförsörjningen till tjänsteresor på annan ort. De föreslagna förändringarna är dock av begränsad omfattning varför inga betydande effekter kan antas uppstå.

Att arbetsgivare kan utge kostnadsersättning för hemresor utan skattekonsekvens skulle kunna innebära att sådana resor görs i större utsträckning. Den eventuella ökningen av sådana resor är dock sannolikt av ytterst begränsad omfattning och eventuella effekter på miljön bedöms därför vara försumbara.

11.4 Förslag om förändrad avdragsrätt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

11.4.1 Syfte och alternativa åtgärder

Av problembeskrivningen i avsnitt 7.2 framgår att det nuvarande regelverket upplevs som komplicerat och svårtillämpat. Skattskyldiga har också svårt att skilja på de två avdragen – avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och avdrag vid dubbel bosättning. Att dagens avdragsregler är komplicerade kan göra det svårt för den enskilde att på ett enkelt sätt förutsäga och bedöma i vilken utsträckning avdrag för ökade levnadskostnader kan komma att medges eller inte, vilket kan ha stor betydelse för den skattskyldige vid beslut om att ta ett arbete eller uppdrag på en annan plats än bostadsorten. Att reglerna är komplicerade kan också vara en bakomliggande orsak till att avdragen är förknippade med en hög andel skattefel.

Syftet med förslaget om ett nytt avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort som ska ersätta avdragen vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning är att förenkla regelverket och öka förutsägbarheten för den som överväger ett arbete på annan ort. Ökad förutsägbarhet om de ekonomiska konsekvenserna kan underlätta beslut om att ta arbete på annan ort och därigenom bidra till att stärka kompetensförsörjningen, förbättra matchningen och öka rörligheten på arbetsmarknaden.

Om ingen förändring kommer till stånd bedöms avdrag fortsatt göras i ungefär samma utsträckning som under senare år. Det bedöms fortsatt göras en hög andel fel i de skattskyldigas avdragsyrkanden.

För det nya avdraget föreslås följande gälla:

- Avdragsrätt ska föreligga om den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Den skattskyldige ska övernatta på arbetsorten och avståndet mellan boendeorten och arbetsorten ska vara längre än 100 kilometer.
- Ökade levnadskostnader i form av logi får dras av under längst fem år, oavsett familjesituation eller om anställningstiden är begränsad eller inte. Tidsgränsen ska inte gälla vid uppdrag som statsråd.
- Ökade levnadskostnader i form av logi ska dras av med ett belopp som motsvarar faktisk utgift. Om faktisk utgift inte kan visas ska avdrag göras med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till 50 procent av inrikes- eller utrikesbeloppet per natt beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands. Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.
- Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter får dras av för den första månaden med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till 50 procent av inrikes- eller utrikesbeloppet per hel dag beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands.

De överväganden som har gjorts avseende alternativa förslag diskuteras i kapitel 9. De offentligfinansiella effekterna av olika delar av utformningen av det nya avdraget framgår nedan.

11.4.2 Offentligfinansiella effekter

Underlag och antaganden för beräkningarna

Det nya avdraget vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort föreslås ersätta de nuvarande avdragen vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Det nya avdraget kommer att dela många förutsättningar med de nuvarande avdragen. För att bedöma konsekvenserna av förslaget tas därför utgångspunkt i omfattningen av gjorda avdrag enligt de nuvarande reglerna.

Inkomståret 2023 gjorde cirka 57 600 skattskyldiga avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor. Avdrag för dubbel bosättning, tillfälligt arbete på annan ort och hemresor (i vilket även avdrag för hemresor under tjänsteresa ingår) görs i samma ruta i inkomstdeklarationen och några uppgifter utöver det totala beloppet lämnas inte. Det totala avdragsbeloppet 2023 uppgick till cirka 2,2 miljarder kronor. Det genomsnittliga avdragsbeloppet var cirka 38 300 kronor bland dem som yrkat avdrag. Avdraget minskar den beskattningsbara inkomsten. Det totala avdragsbeloppet beräknas, med den genomsnittliga marginalskatten för inkomst av tjänst, cirka 36 procent, ha inneburit minskade skatteintäkter med cirka 0,8 miljarder kronor 2023.

För att göra beräkningar av den offentligfinansiella effekten av förslaget behöver omfattningen på respektive del av de nuvarande avdragen, dvs. tillfälligt arbete på annan ort, dubbel bosättning och hemresor samt andel som avser logi respektive måltider och småutgifter, uppskattas. Något underlag om omfattningen på de olika delarna av avdragen har dock inte funnits att tillgå. Antaganden om omfattningen har därför baserats på vad som framgått i tidigare utredningar. I betänkandet från Utredningen om dubbel bosättning (SOU 2005:28) gjordes en uppskattning av andelen av avdragen som hänför sig till de olika delarna baserat på särskilda granskningar som några skattemyndigheter och Riksskatteverket hade gjort samt utredningens sammanställning baserat på deklARATIONER som Riksskatteverket granskat särskilt. Utredningens förslag har därefter lett till att reglerna för avdragen ändrats (bl.a. har tidsgränserna för dubbel bosättning förlängts och avdrag för ökade levnadskostnader i form av måltider och småutgifter för både dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort begränsats från hela perioden till en månad).²⁰ Jämfört med vad som gällde vid tiden för den dåvarande utredningen kan således en större andel av avdragsbeloppet antas avse logi i dag och en större andel av det totala avdraget avse dubbel bosättning. Om avdragsbeloppet vid dubbel bosättning antas ha ökat i enlighet med beräkningarna i betänkandet skulle andelen av det totala avdragsbeloppet som avser avdrag för dubbel bosättning ha ökat till knappt 30 procent (varav cirka 75 procent är logi, 20 procent hemresor, och 5 procent måltider).

²⁰ Prop. 2007/08:24, bet. 2007/08:SkU12, rskr. 2007/08:62.

Bedömning av offentligfinansiell effekt av olika delar av det nya avdragets utformning

De föreslagna förutsättningarna för att avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska kunna medges innebär att de situationer som omfattas av nuvarande avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning i stort bedöms komma att omfattas av det nya avdraget. Två undantag är dock att avdragsrätt inte ska föreligga vid boende i föräldrahushållet eller vid boende på arbetsorten i bostad som man har sedan tidigare för exempelvis semester- eller fritidsändamål. Jämfört med nuvarande avdragsregler krävs också ett längre avstånd mellan bostadsorterna för att avdragsrätt ska föreligga.

Avseende förslagen om hur länge ökade levnadskostnader för logi får dras av, när en ny avdragsperiod ska anses inledas, vilken logikostnad som är avdragsgill och avdragsgilla kostnader för måltider och småutgifter finns skillnader mot dagens avdrag.

De offentligfinansiella effekterna av respektive skillnad diskuteras nedan och därefter görs en samlad bedömning.

Föräldrahushåll och boende på arbetsorten sedan tidigare

Boende i föräldrahushållet ska i normalfallet inte kunna vara ett av de boenden som omfattas av det nya avdraget. Mot bakgrund av att Skatteverket får många frågor om boende i föräldrahushåll vid tillfälligt arbete på annan ort är det sannolikt en förhållandevis vanlig situation där avdrag görs enligt nuvarande regler. Enligt uppgifter om gjorda avdrag som redovisas i avsnitt 7.1.2 uppgick avdrag för tillfälligt arbete på annan ort, dubbel bosättning och hemresor gjorda av skattskyldiga under 25 år till cirka 128 miljoner kronor 2023. En uppskattning av effekten av den föreslagna begränsningen skulle kunna vara att det totala avdragsbeloppet minskar med motsvarande hälften av de avdrag som gjordes av skattskyldiga yngre än 25 år. Med detta antagande skulle begränsningen innebära ökade skatteintäkter med cirka 23 miljoner kronor (36 procents marginalskatt på beloppet 64 miljoner kronor). I ikraftträdandeårets priser motsvarar det 25 miljoner kronor.

Enligt nuvarande tillämpning av avdragsreglerna kan avdrag medges vid boende i en bostad på arbetsorten som den skattskyldige har

sedan tidigare. Denna situation ska dock inte omfattas av de föreslagna avdragsreglerna. Vid sådant boende medges i dag bara avdrag för merkostnader som beror på att bostaden utnyttjas mer på grund av arbetet. Det kan vara merkostnader för t.ex. el, värme och vatten.²¹ Denna situation är troligen inte särskilt vanligt förekommande och de merkostnader som avdrag kan medges för är begränsade. Begränsningen bedöms därför inte ha någon offentligfinansiell effekt av betydelse.

Ökat avståndskrav

Förslaget innebär att det kommer krävas ett avstånd mellan bostadsort och arbetsort på mer än 100 kilometer för att avdrag för dubbelt boende ska få göras. I dag krävs att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer för att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning ska kunna göras. Förslaget om ökat avstånd mellan orterna har sannolikt liten betydelse i praktiken eftersom de flesta som har detta avstånd mellan bostads- och arbetsort har möjlighet att dagpendla. Förslaget kan dock minska antalet avdrag i viss utsträckning och därigenom innebära något ökade skatteintäkter.

Avdragsperioden för logi

Ökade levnadskostnader i form av logi föreslås få dras av under sammanlagt längst fem år oavsett familjesituation eller om anställningstiden är begränsad eller inte.

I förhållande till nuvarande avdragsregler innebär den föreslagna tidsgränsen för avdrag för logi en förlängd avdragsrätt för många skattskyldiga.

Tidsperioderna som gäller för nuvarande avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort är inte formulerade såsom tydligt uttryckta och avgränsade tidsperioder. De situationer som omfattas av reglerna om tillfälligt arbete på annan ort bedöms i praktiken i liten utsträckning beröras av att tidsgränsen för det nya avdraget föreslås vara fem år. Detta eftersom avdraget vid tillfälligt arbete på annan ort gäller arbeten som oftast avser kortare tid.

²¹ Skatteverket (2024b).

Undantag är främst om arbetet ska bedrivas på flera olika platser, om arbetet är tidsbegränsat till sin natur eller för den som av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas bör flytta till arbetsorten. Vissa kan dock tänkas ha flera kortvariga perioder på samma arbetsort eller när situationen blir mer permanent övergå till att göra avdrag för dubbel bosättning. I dessa fall, liksom i fall där arbete ska bedrivas på flera olika platser, skulle införandet av en tidsgräns kunna innebära en begränsning i förhållande till dagens regler. Antalet som kan beröras i detta avseende bedöms dock vara mycket litet.

I nuvarande regler om avdrag vid dubbel bosättning finns två angivna tidsgränser. För alla skattskyldiga med dubbelt boende med anledning av att han eller hon på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort, gäller en tidsgräns för avdrag om två år medan tidsperioden för gifta och samboende, i de fall en bostad behålls på den gamla bostadsorten på grund av makens eller sambons förvärvsarbete, är fem år.²² Den föreslagna tidsgränsen i det nya avdraget motsvarar således den som i dag gäller för vissa samboende eller gifta. Tidsgränsen i det nya avdraget bedöms därför i praktiken främst beröra dem som enligt gällande regler endast skulle ha möjlighet att göra avdrag för dubbel bosättning i två år, dvs. för dem där den dubbla bosättningen inte föranleds av sambons förvärvsarbete.

För att uppskatta den ökning av avdragsbeloppen som den föreslagna tidsgränsen kan innebära krävs ett antal antaganden. Enligt uppgifter i tidigare utredningar är merparten av dem som gör avdrag för dubbel bosättning makar eller samboende. I beräkningarna antas därför en mindre andel av dem som har dubbel bosättning, och gör avdrag enligt nuvarande regler, beröras av en förlängd tidsgräns. Eftersom dubbelt boende för många skattskyldiga innebär en påfrestning ekonomiskt, försöker de flesta sannolikt lösa arbets- och boendesituationen inom fem år. Avdragstiden ökar därför sannolikt i många fall inte med hela den möjliga tidsperioden.

Med anledning av förslaget om att avdrag för logi ska kunna medges för upp till fem år bedöms avdragsbeloppet öka med cirka 80 miljoner kronor per år.²³ Den offentligfinansiella effekten består

²² Om det finns synnerliga skäl finns också en möjlighet till hänsynstagande i det enskilda fallet genom en förlängning av tidsperioderna (12 kap. 20 § IL).

²³ Andelen av avdragsbeloppet 2023 på 2,2 miljarder kronor som avser dubbel bosättning antas vara 30 procent, dvs cirka 660 miljoner kronor per år. Av detta antas 25 procent avse dubbel bosättning för ensamstående och andra personer där den dubbla bosättningen inte föranleds

av inkomstskatt (marginalskatt på inkomst av tjänst cirka 36,20 procent enligt Finansdepartementets Beräkningskonventioner för 2025). De minskade skatteintäkterna till följd av ökade avdrag beräknas uppgå till cirka 30 miljoner kronor per år ($0,362 \times 80$ miljoner kronor). I ikraftträdandeårets priser motsvarar detta 32 miljoner kronor.

I det nya avdraget föreslås att en ny period ska anses ha påbörjats när den skattskyldige flyttar från en arbetsort till en annan arbetsort om övriga förutsättningar är uppfyllda. Detta skulle vara en skillnad mot tillämpningen av nuvarande regler för avdrag för dubbel bosättning där byte av bostadsort på grund av att arbetet flyttas till en annan arbetsort under en pågående tidsperiod inte innebär att en ny avdragsperiod kan påbörjas. Vid avdrag för tillfälligt arbete på annan ort kan däremot en kortvarig anställning på ny ort innebära att en ny avdragsperiod påbörjas. Detta förslag innebär därmed ökade avdragsmöjligheter för den som annars hade omfattats av avdragsreglerna vid dubbel bosättning. Antalet berörda är dock sannolikt få i praktiken och den offentligfinansiella kostnaden för förslaget bedöms vara mycket begränsad.

För den som hade omfattats av nuvarande regler om tillfälligt arbete på annan ort innebär förslaget viss begränsning av möjligheten att göra avdrag för måltider och småautgifter. Detta eftersom ett nytt kortvarigt arbete på samma arbetsort under vissa förutsättningar skulle kunna innebära att avdrag för måltider och småautgifter återigen medges under en månad med nuvarande avdragsregler. Det handlar dock om mindre belopp varför den offentligfinansiella besparingen bedöms vara mycket begränsad.

Avdragsbegränsning för logikostnader

Avdrag för logi föreslås få uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

av makes eller samboendes förvärvsarbete, dvs. cirka 165 miljoner kronor ($0,25 \times 660$ miljoner kronor). Av 2023 års totala avdragsbelopp skulle således cirka 165 miljoner kronor avse avdrag gjorda i den grupp som främst berörs av den utvidgade avdragsperioden för logikostnader. Om avdragsperioden i den berörda gruppen i dag antas uppgå till två år och i genomsnitt öka med ett år till följd av förslaget, skulle denna del av avdragsbeloppet öka med 50 procent. Detta skulle innebära att det totala avdragsbeloppet ökar med drygt 80 miljoner kronor per år ($0,5 \times 165$ miljoner kronor).

Hur många som skulle beröras av denna avdragsbegränsning är osäkert eftersom logikostnaderna inte särredovisas i de yrkade avdragen. Enligt de antaganden som beskrivs ovan antas 75 procent av det totala avdragsbeloppet vid dubbel bosättning utgöras av logi. Om så även skulle vara fallet på individnivå är det, med 2024 års prisbasbelopp, avdragsbelopp som överstiger 152 800 kronor som kan antas beröras av avdragsbegränsningen.

Enligt uppgifter från Skatteverket gjordes avdrag som översteg motsvarande nivå 2023 (140 000 kronor med 2023 års prisbasbelopp) av cirka 1 600 skattskyldiga. Överstigande avdragsbelopp uppgick i genomsnitt till cirka 61 000 kronor per person. Om 75 procent av detta antas utgöras av logikostnader skulle det avdragsbelopp som berörs av den föreslagna avdragsbegränsningen totalt uppskattas till cirka 73 miljoner kronor ($0,75 \times 61\,000 \times 1\,600$).

Att logikostnader överstigande två prisbasbelopp per år inte skulle vara avdragsgilla skulle med ovanstående antaganden innebära ökade skatteintäkter med cirka 26 miljoner kronor ($0,362 \times 73$ miljoner kronor). I ikraftträdandeårets priser motsvarar detta 28 miljoner kronor.

Logikostnad på arbetsorten

Beräkningen av den avdragsgilla logikostnaden föreslås utgå från logikostnaden på arbetsorten, oavsett om flytt till arbetsorten skett eller inte. Detta är en skillnad mot tillämpningen av avdrag för dubbel bosättning i dag i situationer då familjebostaden flyttas till arbetsorten. Denna förändring skulle kunna innebära både ökade och minskade avdragsbelopp. Den föreslagna avdragsbegränsningen för logikostnaden begränsar dock i viss utsträckning de eventuellt ökade avdragsmöjligheterna. Den offentligfinansiella effekten i denna del bedöms därför vara begränsad.

Avdrag med schablonbelopp för logi

Avdrag för logi ska kunna medges med ett belopp som beräknas enligt schablon om den faktiska utgiften inte kan visas. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till 50 procent av inrikes- eller utrikesbeloppet per natt beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands (begreppen inrikes- och utrikesbelopp

föreslås ersätta de nuvarande begreppen maximi- och normalbelopp, men fortsatt ha samma innebörd). Detta motsvarar, om arbetsorten ligger i Sverige, ett avdragsbelopp på 145 kronor per natt 2024. Motsvarande avdrag kan i dag göras vid tillfälligt arbete på annan ort. Vid dubbel bosättning är avdrag med schablonbelopp däremot inte möjligt i dag.

Förslaget kan innebära ett ökat antal avdrag, effekten bedöms dock vara begränsad eftersom de situationer då det är svårt att visa faktisk utgift främst kan antas uppstå vid tillfälligt arbete på annan ort (och att dessa avdrag därmed görs även i dag) eller under en begränsad del av vistelsen innan den skattskyldige inrättat sig på mer stadigvarande sätt. Det kommer också fortsatt krävas att man kan visa att övernattnings skett.

Avdrag föreslås medges med schablonbelopp för måltider och småutgifter med 50 procent av inrikes/utrikes belopp

Vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort får ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten bara dras av för den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Schablonbeloppen skiljer sig åt mellan de båda avdragen. Vid tillfälligt arbete på annan ort medges avdrag med 50 procent av maximi- eller normalbeloppet medan det vid dubbel bosättning bara medges avdrag med 30 procent av beloppen.

I det nya avdraget föreslås att avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter ska kunna göras under en månads tid med den högre schablonnivån, dvs. 50 procent. Avdrag ska inte medges för faktiska utgifter.

Den offentligfinansiella effekten av justerade schablonbelopp för första månaden av vistelsen på annan ort bedöms vara av begränsad storlek. Andelen av avdragsbeloppet som avser måltider och småutgifter är sannolikt mycket liten eftersom sådana avdrag bara kan göras avseende en månad. Den justerade nivån från 30 till 50 procent, skulle vid en vistelse i Sverige innebära att avdragsbeloppet ökar med 58 kronor per dag och för en hel månad med 1 740 kronor, enligt 2024 års prisbasbelopp. Vid tillfälligt arbete gäller

den högre schablonnivån redan i dag. Ökningen berör därmed en mindre andel av dem som gör avdrag i dag. Att avdrag inte ska kunna medges för faktisk utgiftsökning bedöms ha en mycket begränsad offentligfinansiell effekt eftersom det rör sig om små belopp och det sannolikt är svårt att avgöra vilka merkostnader som är avdragsgilla i dag.

Den offentligfinansiella kostnaden för förslaget beräknas uppgå till cirka 6 miljoner kronor i ikraftträdandeårets priser.

Sammantagen offentligfinansiell effekt av förslag om förändrad avdragsrätt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

De offentligfinansiella effekter som anges ovan innebär sammantaget en offentligfinansiell besparing med knappt 15 miljoner kronor, i ikraftträdandeårets priser. Den sammantagna offentligfinansiella effekten av att införa ett nytt avdrag för dubbelt boende som ersätter nuvarande avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning bedöms därmed ha en begränsad offentligfinansiell effekt (tabell 11.6).

Tabell 11.6 Förslag om nytt avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort som ersätter avdrag för tillfälligt arbete på annan ort och avdrag för dubbel bosättning

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Offentligfinansiell effekt	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

Källa: Egna beräkningar.

11.4.3 Effekter för enskilda

Förslaget om ett nytt avdrag vid dubbelt boende som ersätter nuvarande avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning påverkar framför allt de enskilda som skulle göra avdrag enligt nuvarande regelverk.

Som beskrivs i avsnitt 11.4.2 skiljer sig det nya avdraget från de nuvarande på ett flertal olika sätt. Vissa enskilda som kan göra avdrag enligt nuvarande regler kommer inte att ha möjlighet att göra avdrag

för dubbelt boende enligt de föreslagna reglerna. Detta gäller den som har något av boendena i föräldrahushållet samt den som övernattar i ett boende hen sedan tidigare har på arbetsorten. Det höjda avståndskravet innebär också att enskilda som har ett avstånd på 50–100 kilometer mellan bostads- och arbetsort inte längre kommer att ha möjlighet att göra avdrag.

Antalet skattskyldiga som berörs av att boende i föräldrahushållet inte ska vara ett sådant boende som omfattas av avdraget för dubbelt boende är osäkert men uppskattas vara ungefär 3 000 per år (hälften av de skattskyldiga yngre än 25 år som gjorde avdrag 2023). Det genomsnittliga avdragsbeloppet för skattskyldiga under 25 år uppskattas uppgå till cirka 22 800 kronor 2024. Avdraget minskar den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst. Den skattelättnad som avdraget leder till för den enskilde motsvarar det avdragna beloppet multiplicerat med marginals-katten. Vid genomsnittlig marginals-katt och genomsnittligt avdragsbelopp skulle begränsningen innebära minskad inkomst efter skatt med cirka 8 300 kronor ($0,362 \times 22\,800$ kronor) för de berörda. I den berörda gruppen är dock sannolikt inkomsterna förhållandevis låga vilket ofta innebär att marginals-katten är lägre. Detta skulle innebära att effekten på inkomst efter skatt av begränsningen är mindre än beräknat.

I förhållande till nuvarande avdragsregler innebär den föreslagna tidsgränsen för avdrag för logi en förlängd avdragsrätt för många enskilda. Detta gäller framför allt dem som enligt gällande regler endast skulle ha möjlighet att göra avdrag för dubbel bosättning i två år, dvs. för dem där den dubbla bosättningen inte föranleds av sambo eller makes förvärvsarbete. Det kommer också vara möjligt att inleda en ny avdragsperiod vid byte av arbetsort vilket kan öka avdragsmöjligheten för vissa enskilda.

Enskilda som omfattas av reglerna om tillfälligt arbete på annan ort bedöms i liten utsträckning beröras av tidsgränsen för det nya avdraget. Detta eftersom avdraget för tillfälligt arbete på annan ort oftast gäller arbeten som avser kortare tid. I vissa fall, exempelvis om arbetet ska bedrivas på flera olika platser, om arbetet är tidsbegränsat till sin natur, eller för den som har flera arbetsperioder på samma ort skulle tidsgränsen kunna innebära en begränsning i förhållande till dagens regler. Antalet enskilda som kan beröras i detta avseende bedöms dock vara mycket litet.

Vad gäller de avdragsgilla utgifterna berörs vissa enskilda. Att avdrag för logi föreslås få uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår innebär att avdragsmöjligheten begränsas för vissa enskilda. I avsnitt 11.4.2 uppskattas att det skulle kunna beröra cirka 1 600 skattskyldiga per år. Den minskade avdragsmöjligheten bedöms uppgå till i genomsnitt cirka 50 000 kronor per år bland berörda (i 2024 års priser). Vid genomsnittlig marginalskatt skulle begränsningen innebära minskad inkomst efter skatt med i genomsnitt cirka 18 100 kronor ($0,362 \times 50\,000$ kronor) per år för de berörda.

Schablonavdraget för måltider och småutgifter ökar något i förhållande till det schablonavdrag som kan göras i avdraget för dubbel bosättning i dag. Den justerade nivån från 30 till 50 procent, skulle vid en vistelse i Sverige innebära att avdragsbeloppet ökar med 58 kronor per dag och för en hel månad 1 740 kronor, med 2024-års prisbasbelopp. Vid genomsnittlig marginalskatt skulle detta innebära ökad inkomst efter skatt med cirka 630 kronor ($0,362 \times 1\,740$ kronor) för de berörda.

För den som hade omfattats av nuvarande regler om tillfälligt arbete på annan ort innebär förslaget om när en ny avdragsperiod ska anses påbörjas en viss begränsning av möjligheten att göra avdrag för måltider och småutgifter. Detta eftersom ett nytt kortvarigt arbete på samma arbetsort under vissa förutsättningar skulle kunna innebära att avdrag för måltider och småutgifter återigen medges under en månad med nuvarande avdragsregler. Enligt de föreslagna reglerna behöver arbete ha varit förlagt till en annan ort under minst ett år för att en ny avdragsperiod ska föreligga på samma arbetsort som tidigare. Den som återkommer till samma arbetsort för ytterligare en arbetsperiod utan att uppfylla detta villkor kan således gå miste om en månads avdrag för måltider och småutgifter till följd av förslaget. Möjligheten att göra avdrag för logi påverkas däremot inte på motsvarande sätt. Avdrag för måltider och småutgifter enligt schablon i nuvarande avdrag för tillfälligt arbete på annan ort kan vid arbete i Sverige 2024 uppgå till knappt 4 500 för en månad. Skattelättnaden som det avdragsbeloppet ger, vid genomsnittlig marginalskatt, är cirka 1 600 kronor.

11.4.4 Effekter för företag och andra arbetsgivare

Förslaget berör enskildas avdragsmöjligheter vid arbete på annan ort. Företag och andra arbetsgivare berörs därmed inte direkt. Förslaget bedöms därför inte ha några effekter för företagens konkurrensförhållanden eller verksamhet i övrigt.

11.4.5 Effekter för kompetensförsörjningen, matchningen och rörligheten på arbetsmarknaden

Utifrån ekonomisk teori kan en skattelättnad för ökade levnads-kostnader vid dubbelt boende vid arbete på annan ort förväntas påverka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden positivt. Skattelättnaden medför ett ökat ekonomiskt utbyte av arbete på en annan ort än den ursprungliga bostadsorten under en övergångs-period. Skattelättnaden kan därmed bidra till ökad rörlighet och därigenom en förbättrad matchning och kompetensförsörjning på arbetsmarknaden.

De föreslagna avdragsreglerna bedöms vara enklare och mer förutsägbara än nuvarande regelverk, vilket underlättar vid överväganden om arbete på annan ort. Förslagen kan därmed bidra till ökad geografisk rörlighet på arbetsmarknaden och att avdrag i högre utsträckning görs. Mot bakgrund av att avdrag, även fortsättningsvis, uppskattas göras av en relativt liten andel skattskyldiga bedöms de positiva effekterna på den geografiska rörligheten vara begränsade.

11.4.6 Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Män är överrepresenterade bland skattskyldiga som gör avdrag för dubbel bosättning, tillfälligt arbete på annan ort och hemresor i dag (se avsnitt 7.1.2). Personer med högre inkomster är också överrepresenterade bland dem som gör avdrag i dag.

Antalet personer som gör avdrag och det totala avdragsbeloppet är förhållandevis litet. De förändringar som görs av avdragsreglerna bedöms också sammantaget innebära liknande omfattning på de totala avdragsbeloppen som enligt nuvarande regler. Förslaget om ett nytt avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

som ersätter nuvarande avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning bedöms därför ha försumbara effekter på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och på inkomstfördelningen mellan individer i övrigt.

11.4.7 Förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

11.4.8 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Syftet med förslaget om ett nytt avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort som ersätter avdragen vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning, är att förenkla regelverket och öka förutsägbarheten för den som överväger ett arbete på annan ort. Skatteverket bedömer att förslaget också förenklar myndighetens hantering och att antalet felaktiga avdrag sannolikt kan minska.

Initialt kan möjligen antalet omprövningar och överklaganden av Skatteverkets beslut öka under en period. På längre sikt bedöms dock antalet sådana frågor kunna minska till följd av de förenklningar som föreslås. Den varaktiga effekten för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms därför bli positiv.

Förslaget medför att Skatteverket måste ändra i befintliga deklarationsblanketter och e-tjänster för löntagare och näringsidkare. Denna engångskostnad ryms inom ramen för Skatteverkets ordinarie verksamhet.

11.4.9 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha några effekter av betydelse för miljön.

11.5 Finansieringsförslag

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) ska kommittén föreslå en finansiering av de kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller regioner som förslagen i betänkandet medför.

Förslagen som lämnas i betänkandet beräknas sammantaget minska skatteintäkterna varaktigt med cirka 430 miljoner kronor per år.

Förslagen i betänkandet föreslås finansieras genom en justering av det nedsatta förmånsvärdet för miljöanpassade förmånsbilar. Vid beräkningen av förmånsvärdet ska nybilspriset för vissa miljöanpassade bilar sättas ned med ett fast schabloniserat belopp som utgår från bilens miljöteknik (61 kap. 8 a § IL). Nedsättningen innebär att förmånsvärdet understiger marknadsvärdet på förmånen. Den s.k. skatteutgiften för det nedsatta förmånsvärdet har ökat kraftigt över tid till följd av ett ökat antal miljöanpassade förmånsbilar. År 2018 beräknades skatteutgiften uppgå till cirka 0,57 miljarder kronor. För år 2024 beräknas den uppgå till 4,25 miljarder kronor och den bedöms öka ytterligare 2025 och 2026.²⁴ Mot bakgrund av den kraftigt ökade skatteutgiften kan reglerna behöva justeras. Vilken justering som är mest lämplig får avgöras i den fortsatta beredningen av förslagen.

²⁴ Se Skr. 2023/24:98.

12 Författningskommentar

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

6 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för

1. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare
a) för kostnad för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut,

b) för kostnad för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige, och

c) för ökade levnadskostnader och för andra kostnader i tjänsten till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) och som betalats
– för någon som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

– vid sådant arbete hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund som anges i 12 kap. 3 d § 3 inkomstskattelagen, eller

– vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 6 b § inkomstskattelagen,

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

a) för resa till respektive från förrättningen, och

b) för logi i samband med förrättningen,

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt för utomlands bosatta personer för vissa ersättningar.

I *första punkten c andra och tredje strecksatsen* har hänvisningarna ändrats till 12 kap. 3 d § 3 respektive 12 kap. 6 b §. Ändringarna är föranledda av förändringar i 12 kap.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1.

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

12 kap.

2 §

Utgifter som avses i följande paragrafer ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

- vid tjänsteresor enligt 4 a–17 §§,
- vid *dubbelt boende på grund av arbete på annan ort* enligt 18–20, 21 a, 22 och 31 §§,
- för hemresor enligt 24 och 31 §§,
- för egenavgifter enligt 36 §,
- för arbetsgivaravgifter enligt 36 a §, och
- i hobbyverksamhet enligt 37 §.

Första stycket gäller också i fråga om utgifter för resor i tjänsten som företas med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 11 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

I paragrafen anges vilka utgifter i 12 kap. som ska dras av utan beloppsmässig begränsning.

I *första stycket första strecksatsen* har hänvisningarna ändrats. Ändringen är föranledd av att det införs en definition av tjänsteresa i 12 kap.

I *första stycket andra strecksatsen* har hänvisningarna samt benämningen på avdraget ändrats. Ändringarna är föranledd av att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort

och dubbel bosättning har ersatts med avdraget för ökade levnads-kostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Vid strecksatsen räknas inte 21 § upp eftersom det finns en belopps-mässig begränsning i den paragrafen.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1, 8.1.2, 8.5.2, 8.6.2, 9.3, 9.4.4 och 9.4.5.

3 a §

Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig.

Fastställandet av tjänsteställets placering enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Vid fastställandet enligt 3 b och 3 c §§ ska hänsyn inte tas till om den skattskyldige kan välja att utföra arbetet på distans från annan plats.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om fastställelse av tjänsteställe för skattskyldiga arbetstagare och uppdragstagare.

Av *första stycket* framgår att endast ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig. Bestämmelsen utgör en kodifiering av rättsfallet HFD 2013 ref. 19 I. Med ”uppdrag” avses sådant arbete som utförs utom ramen för en anställning och där ersättningen för utfört arbete ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Av *andra stycket* framgår den avsiktsregel som ska ligga till grund vid arbetsgivarens och uppdragsgivarens fastställande av skattskyldigas tjänsteställe. Med ”uppdragsgivare” avses den som utger ersättning för uppdragets utförande till en skattskyldig som ska tas upp av den skattskyldige i inkomstslaget tjänst.

Vilken plats som ska anses vara tjänsteställe ska bestämmas i enlighet med 3 b och 3 c §§. Fastställandet enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Arbetsgivaren eller uppdragsgivaren ska alltså göra en bedömning av hur det är tänkt att den skattskyldige ska utföra arbetet. Utifrån avsikten bestäms sedan var tjänstestället ska anses vara placerat.

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt är i detta hänseende en framåtsyftande plan om hur den anställda eller uppdragstagaren ska utföra arbetet. Den framåtsyftande avsikten ska baseras på

objektivt konstaterbara omständigheter som föreligger vid anställningens eller uppdragets början. Objektivt sett ska alltså arbetsgivarens avsikt framstå som sannolik utifrån hur verksamheten bedrivs. Det ska t.ex. inte vara möjligt att påstå att arbetet ska utföras i bostaden när det är uppenbart utifrån omständigheterna att huvuddelen av arbetet i praktiken kommer att utföras på annan fast plats. Exempel på omständighet som kan ges betydelse vid bedömningen är om arbetsgivaren eller uppdragsgivaren har erfarenhet av hur liknande arbete tidigare har utförts.

När det gäller hur lång tidsperiod avsikten ska sträcka sig över måste ett övervägande av de individuella förhållandena göras. Generellt kan sägas att om det initialt finns en osäkerhet om den framtida arbetssituationen, såsom vid arbeten med skiftande arbetsplatser, bör avsikten omfatta en längre period, i normalfallet cirka två år. På så sätt uppnås en tillräcklig förutsägbarhet för både arbetsgivare och den skattskyldige. Vid kortare, tidsbegränsade anställningar eller uppdrag bör avsikten avse hela anställnings- eller uppdragstiden. En inledande provanställning som har påbörjats med avsikt att övergå i en tillsvidareanställning bör inte ses som en tidsbegränsad anställning vid bedömningen av var en anställd har sitt tjänsteställe.

Det avgörande är alltså arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början. Om omständigheterna, som avsikten grundats på, ändras ska en ny bedömning göras. Tjänsteställets placering ska då inte ändras med retroaktiv verkan. Placeringen ska inte heller ändras så fort avsikten ändras utan när det ändrade arbetsmönstret börjar gälla, t.ex. vid omplaceringens start.

En arbetsgivare eller uppdragsgivare ska göra denna nya bedömning när nya omständigheter om hur arbetet ska utföras uppkommit på ett sådant sätt att den ursprungliga avsikten ändrats i grunden. Exempel på sådana omständigheter är stadigvarande förändring av arbetsmönster eller byte av arbetslokaler såsom vid omplaceringar eller när en arbetstagare ska börja arbeta heltid på distans utan någon arbetsplats hos arbetsgivaren. Fall då en skattskyldig inom exempelvis bemanningsbranschen blir tilldelad en ny uppgift hos en ny kund på en ny arbetsplats, ska i detta sammanhang inte anses som en omplacering eller liknande om denna placering inte är långvarig. Att skattskyldiga inom dessa branscher får

nya uppgifter är en naturlig del av hur deras arbete utförs och är en del i dennes arbetsmönster.

Tillfälliga förändringar, såsom att den skattskyldige temporärt får nya arbetsuppgifter, bör normalt inte anses påverka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt angående hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Om en arbetsgivare efter tre månader kan bedöma att den tillfälliga arbetssituationen kommer att gälla i mer än två år ska däremot den anställdes tjänsteställe ändras vid den tidpunkten då denna bedömning kan göras. Ett stöd till hur en arbetsgivare eller uppdragsgivare bör agera kan följande tumregel anses vara. Om de nya omständigheterna hade förelegat vid anställningens eller uppdragets början, och tjänstestället därför skulle ha fastställts till viss plats – en plats som alltså inte är nuvarande tjänsteställe – ska arbetsgivaren eller uppdragsgivaren ändra placeringen på tjänstestället.

För arbetsgivare som haft svårigheter vid anställningens början att fastställa en arbetstagares tjänsteställe, kan arbetstagarens arbetsmönster bli mer tydligt över tid. Ett sådant exempel är när en arbetsgivare bedömt, vid anställningens början, att en anställds tjänsteställe ska vara bostaden på grund av att det inte gått att på förhand fastställa ett visst tjänsteställe. Så fort det går, t.ex. efter några månader, att bedöma ett tjänsteställe utifrån hur arbete ska utföras under de kommande två åren ska den anställdes tjänsteställe ändras vid den tidpunkten då denna bedömning kan göras.

I en situation där den anställda har utfört arbetet på en och samma arbetsplats, som alltså inte är dennes tjänsteställe, en längre period ska tjänstestället efter en tid övergå till att vara den arbetsplats där arbetet utförts. Tjänstestället bör övergå efter att arbetet utförts på en och samma arbetsplats i cirka två år. Det kan vid denna tidpunkt fortsatt vara osäkert var arbete kommer utföras under de kommande två åren men hänsyn ska inte tas till den osäkerheten. Om det däremot står klart att arbetet inte ska fortsätta utföras på samma arbetsplats ska tjänstestället inte övergå dit.

Av *tredje stycket* framgår vilken betydelse distansarbete ska ha vid fastställande av tjänstestället. Om den skattskyldige *får* eller *ska* arbeta på distans spelar i detta avseende en avgörande roll.

Endast den del av arbete som en skattskyldig *ska* utföra på distans, ska beaktas vid fastställandet av tjänsteställe. Detta framgår motsatsvis av lagtexten. Oförutsebara, tillfälliga avbrott i överens-

kommelsen bör dock inte påverka, såsom när tekniska problem omöjliggör arbetets utförande på distans. Grundavsikten ska alltså vara att arbetet ska utföras på annan plats än den ordinarie arbetsplatsen och att den skattskyldige strikt sett inte är välkommen till denna arbetsplats under den tid som arbetet ska utföras på distans.

Den del av arbetet som en skattskyldig själv kan välja att arbeta helt eller delvis på distans, ska däremot inte beaktas vid fastställandet av tjänsteställe. Den tid som arbetet *får* utföras på distans ska alltså anses som att den utförs på den ordinarie arbetsplatsen. Att det finns restriktioner i en överenskommelse om distansarbete, t.ex. att distansarbete inte ska ske en viss dag i veckan på grund av möten eller att distansarbete tillfälligt kan komma att bli otillåtet på grund av särskilt uppkomna behov i arbetsgivarens eller uppdragsgivarens verksamhet, saknar betydelse i detta hänseende.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.2.

3 b §

Tjänstestället ska anses vara den arbetsplats där den skattskyldige ska utföra arbetet.

Om arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, är tjänstestället i första hand den plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet och i andra hand arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen.

Om tjänstestället inte går att fastställa enligt första eller andra styckena ska bostaden anses vara tjänstestället.

Paragrafen, som är ny, är den allmänna bestämmelsen som reglerar vilken plats som ska anses som den skattskyldiges tjänsteställe. Särregler för var tjänstestället ska anses placerat finns dels vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats i 3 c §, dels för vissa skattskyldiga inom det offentliga i 3 d och 3 e §§.

Fastställandet av tjänsteställets placering enligt denna paragraf ska enligt 3 a § grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Se kommentaren till 3 a §.

I *första stycket* regleras situationen när arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats. I bestämmelsen anges att tjänstestället

i dessa fall ska anses vara den arbetsplats där den skattskyldige ska utföra arbetet. Utrymme till viss flexibilitet är nödvändigt. Att det kan komma ske kortvariga avbrott i form av arbete på annan plats ska därför inte påverka bedömningen.

I *andra stycket* regleras situationen då arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning. För dessa skattskyldiga ska tjänstestället fastställas enligt en viss ordning.

I första hand ska den plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet fastställas som tjänsteställe.

I andra hand ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen. Med ”i regel dagligen” avses att den skattskyldige kan förväntas behöva besöka lokalen på grund av arbetet nästan varje dag. Besöken behöver inte förväntas bli lika många varje vecka utan utrymme till viss flexibilitet är nödvändigt även i detta fall. Om den skattskyldige t.ex. besöker lokalen alla dagar under en vecka men endast tre dagar en annan vecka, ska den skattskyldige anses besöka lokalen i regel dagligen. Hur lång tid besöken varar saknar betydelse.

Med formuleringen ”på grund av arbetet ska besöka lokalen” avses inte besök för att fika, äta lunch, gå på toaletten eller liknande. Besöket ska ha ett samband med arbetets utförande, t.ex. när en undersköterska inom hemtjänsten åker till arbetsgivarens lokaler för att byta om eller för att hämta och lämna nycklar till brukares bostäder. När skattskyldiga hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter, deltar på informationsmöten, tar emot eller ger arbetsledning är andra exempel på när besöket har ett samband med arbetets utförande.

Med ”arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal” avses sådan plats som traditionellt exemplifieras med fasta inrättningar som butik, fabrik, verkstad, garage, kontor och vårdinrättning. Arbetsbodar eller liknande ska inte anses vara en sådan fast inrättning. Det gäller även mer permanenta lösningar som kan förekomma vid långvariga projekt. Att dessa lokaler anges i lagtexten innebär vidare att tjänstestället inte kan anses vara i någon utomståendes lokal. Om den skattskyldige är anställd syftar uttrycket tillbaka till dennes arbetsgivares lokal. Är den skattskyldige i stället uppdragstagare syftar uttrycket tillbaka till dennes uppdragsgivares lokal.

I *tredje stycket* anges vad som gäller när den skattskyldiges tjänsteställe inte går att fastställa enligt första eller andra stycket. I ett sådant fall ska bostaden anses vara den skattskyldiges tjänsteställe.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.3.

3 c §

Om arbetet till mer än 50 procent ska pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe.

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats.

Bestämmelsen är en särregel från den allmänna bestämmelsen i 3 b §. Särregeln omfattar skattskyldiga som ska utföra arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats i enlighet med vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. En skattskyldig som omfattas av denna särregel ska alltså inte tillämpa den allmänna bestämmelsen om tjänsteställets placering som framgår av 3 b §. Fastställandet av tjänsteställets placering enligt denna särregel ska enligt 3 a § grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Se kommentaren till 3 a §.

Arbeten som omfattas av särregeln förekommer främst inom byggnads- och anläggningsbranschen. Det kan röra sig om många olika typer av arbeten, men gemensamt är att arbetet en dag kommer vara slutfört på arbetsplatsen. Det kan visserligen ibland ta många år, såsom vid stora infrastrukturprojekt, men det utmärkande är att arbetet på platsen någon gång kommer vara färdigställt. Det kan exempelvis vara arbeten i samband med ny-, till- eller ombyggnationer av byggnader och industrianläggningar. Det kan också vara arbeten vid infrastrukturprojekt såsom brobyggen eller väganläggningsarbeten. Även mindre arbeten kan förekomma inom branscherna såsom renoveringar i privatbostäder.

Vad som avses med formuleringen ”och liknande branscher” syftar tillbaka till hela uttrycket ”pågå en begränsad tid på varje

plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen”. Det räcker alltså inte att arbetet pågår en begränsad tid på varje plats. Särregeln omfattar således inte skattskyldiga som har tidsbegränsade anställningar eller korta uppdrag och av den anledningen arbetar på en begränsad tid på varje plats, såtillvida det inte rör sig om ett arbete inom bygg- eller anläggningsbranschen. Anställda inom exempelvis bemanningsbranschen ska alltså inte per automatik omfattas av särregeln, utan endast om det rör sig om bemanning inom t.ex. byggsektorn. Ett exempel på en liknande bransch är skogsbruksbranschen där arbete med t.ex. avverkning, plantering och röjning kan pågå en begränsad tid på varje plats för att sedan vara slutfört på respektive plats.

Bestämmelsen är tillämplig om arbetet till mer än 50 procent pågår en begränsad tid på varje plats. Detta villkor syftar till att lösa en gränsdragningsproblematik som annars kan uppstå när en skattskyldig har ett arbete som kan omfattas både av den allmänna bestämmelsen om tjänsteställets placering i 3 b § och denna särregel. Sådana situationer kan uppstå på olika sätt, t.ex. när en skattskyldig bygger moduler i arbetsgivarens lokaler och därefter monterar dessa på en byggarbetsplats. Om avsikten i exemplet är att den skattskyldige ska arbeta mer än 50 procent på byggarbetsplatser, omfattas denne alltså av särregeln.

Tjänstestället ska enligt särregeln fastställas enligt en viss ordning.

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal ska anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. Det är en likalydande regel som den som anges i 3 b § andra stycket andra ledet. Vad som anges i kommentaren till 3 b § i denna del samt i den allmänna motiveringen i avsnitt 6.5.3 gäller också vid tillämpning av denna särregel. I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe. Bostaden ska anses vara tjänsteställe även att arbetet kan förväntas pågå på en och samma bygg- eller anläggningsarbetsplats under en längre tid än två år. Skattskyldiga som omfattas av särregeln kan alltså endast antingen ha arbetsgivarens/uppdragsgivarens lokal eller bostaden som tjänsteställe. En skattskyldigs arbetsmönster kan förändras på så sätt att tjänstestället ska ändras från att vara bostaden till att vara arbetsgivarens/uppdragsgivarens lokal eller tvärtom.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.4.

3 d §

Bostaden ska alltid anses som tjänsteställe för

- 1. reservofficerare,*
- 2. nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd, och*
- 3. personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation.*

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe för vissa skattskyldiga inom det offentliga. Paragrafen motsvarar den regel som tidigare framgick av 8 § tredje stycket. Av tydlighetsskäl framgår nu att bostaden alltid ska anses som tjänsteställe för de skattskyldiga som räknas upp i paragrafen.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.5.

3 e §

En riksdagsledamot har sitt tjänsteställe där han eller hon är folkbokförd enligt folkbokföringslagen (1991:481) under förutsättning att det där finns en bostad som är inrättad för permanent boende för ledamoten och hans eller hennes familj och som även disponeras av ledamoten.

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe för riksdagsledamöter. Paragrafen motsvarar den regel som tidigare framgick av 8 § fjärde stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.5.

4 a §

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa är tidsbegränsad.

En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattningsreser hem över arbetsfria dagar ska resan fram och tillbaka till bostaden ses som en del av tjänsteresan.

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet tjänsteresa. Definitionens främsta syfte är att göra regelsystemet överskådligt och lättare att förstå.

Första stycket innehåller en beskrivning av de mest grundläggande förutsättningarna för vad som ska anses utgöra en tjänsteresa. Enligt *första stycket första meningen* ska den skattskyldige i tjänsten befinna sig på annan plats än tjänstestället för att resan ska anses vara en tjänsteresa. Vid bedömning av om den skattskyldige ”i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället” bör de i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.1.2) beskrivna omständigheterna vara vägledande. Dessa omständigheter utgör dock endast en del av de omständigheter som kan vara avgörande vid bedömningen. Det samma gäller de beskrivna omständigheterna för tjänsteresors början och slut samt betydelsen av privata inslag i samma avsnitt.

Av det *första stycket andra meningen* framgår att en tjänsteresa är en tidsbegränsad resa. En tjänsteresa kan vara kortvarig eller pågå under en längre tid. Det som tidsmässigt kännetecknar en tjänsteresa är att det i normalfallet finns en avsikt att den skattskyldige efter en tid ska återkomma till tjänstestället.

Andra stycket motsvarar den regel som tidigare framgick av 6 § andra stycket tredje meningen.

I *tredje stycket* anges vad som gäller om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattningsreser hem över arbetsfria dagar. Sådana resor fram och tillbaka till bostaden ska ses som en del av tjänsteresan. Skattefritt traktamente ska dock inte kunna betalas ut under tid som den skattskyldige vistas i bostaden.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.1.2.

6 §

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av *tjänsteresa* ska dras av bara vid resor som är förenade med övernattningsreser utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

I paragrafen regleras de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa.

Bestämmelsen har kortats ned och motsvarar nu de regler som tidigare framgick av 6 § första stycket. Innehållet har anpassats redaktionellt till att det införs en definition av tjänsteresa i 4 a §.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.2.

6 a §

När en riksdagsledamot befinner sig på tjänsteresa i Stockholm som ett led i utövandet av sitt uppdrag gäller inte bestämmelserna i 14 och 18–22 §§. I stället ska avdrag för ökade levnadskostnader göras enligt följande.

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter (stockholmstraktamente) för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 50 procent av ett *inrikesbelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan. Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

Om riksdagsledamoten inte fått stockholmstraktamente ska avdrag inte göras för ökade levnadskostnader i Stockholm.

Paragrafen riktar sig till riksdagsledamöter och innehåller bestämmelser om grund för beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i samband med vistelse i Stockholm för att utöva uppdraget som riksdagsledamot.

I *första stycket* har hänvisningen till den upphävda 16 § tagits bort.

I *andra stycket* har begreppet maximibelopp ersatts med begreppet inrikesbelopp. Vad som avses med inrikesbelopp framgår av 10 och 11 §§.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2, 8.6.2 och 9.3.

6 b §

Avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden ska göras på samma sätt som 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.*

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska minskas på grund av kostförmåner. Paragrafen motsvarar innehållet i den upphävda 9 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1.

10 §

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett *inrikesbelopp* och för tjänsteresa utomlands ett *utrikesbelopp*. Avdraget beräknas för hel eller halv dag.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningsbelopp som ska tillämpas vid tjänsteresor.

Ändringen i *första stycket* innebär att begreppen maximibelopp och normalbelopp ersatts med begreppen inrikesbelopp respektive utrikesbelopp.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2.

11 §

Inrikesbeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får *utrikesbeloppet* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

Av paragrafen framgår hur inrikesbeloppet och utrikesbeloppet ska beräknas.

Ändringen i *första stycket* innebär att begreppet maximibeloppet ersatts med begreppet inrikesbeloppet.

Ändringarna i *andra stycket* innebär att begreppet normalbeloppet på två ställen ersatts med begreppet utrikesbeloppet.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2.

13 §

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han *eller hon* har haft, ska ett halvt *inrikesbelopp* per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt *utrikesbelopp* vid tjänsteresa utomlands.

Av paragrafen framgår vad som gäller för avdrag för ökade levnads-kostnader i form av logi vid tjänsteresa.

Ändringarna innebär att orden ”eller hon” har lagts av moderniserings-skäl samt att begreppen *maximibelopp* och *normalbelopp* ersatts med begreppen *inrikesbelopp* och *utrikesbelopp*. Vad som avses med *inrikesbelopp* respektive *utrikesbelopp* framgår av 10 och 11 §§.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2.

14 §

Ökade utgifter för måltider och småutgifter ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas

1. under de sex första månaderna av tjänsteresan med ett inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp, och

2. för tiden därefter med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med 25 procent av inrikesbeloppet eller utrikesbeloppet.

I paragrafen regleras vad som gäller för avdrag för ökade levnads-kostnader i form av måltider och småutgifter vid tjänsteresa.

Av bestämmelsen framgår att ökade utgifter för måltider och småutgifter ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den skattskyldige behöver inte visa eller göra sannolikt att han eller hon har haft utgifter för måltider och småutgifter. Det räcker att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattat på arbetsorten. Om övernattnings har skett kan det presumeras att den skattskyldige har haft utgifter för måltider och småutgifter. Avdrag för faktiskt utgiftsökning medges inte.

Det schablonmässiga beloppet beräknas med utgångspunkt i två tidsintervaller. Den första tidsintervallet avser tiden för tjänsteresans första sex månader. Den andra tidsintervallet avser tiden därefter.

I *första punkten* anges hur det schablonmässiga beloppet ska beräknas under de sex första månaderna av tjänsteresan. Beloppet

beräknas med ett inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp.

Hur det schablonmässiga beloppet beräknas vid tjänsteresa som pågår längre än sex månader framgår av den *andra punkten*. Beloppet ska då beräknas med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med 25 procent av inrikesbeloppet eller utrikesbeloppet.

Vad som avses med inrikesbelopp och utrikesbelopp framgår av 10 och 11 §§. Vad som avses med hel respektive halv dag framgår av 10 § andra stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.6.2.

17 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 6, 6 b, 7, 10–14 och 16 §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter enligt 6 a § ska inte minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska minskas på grund av kostförmåner.

I *första stycket* har hänvisningarna ändrats. Det hänvisas nu till 6, 6 b, 7, 10–14 och 16 §§.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1.

18 §

Ökade levnadskostnader *vid dubbelt boende* på grund av arbete på annan ort ska dras av bara om

- den skattskyldige övernattar på arbetsorten,
- avståndet mellan nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer, och
- inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrabushåll.

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Av paragrafen framgår de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av

arbete på annan ort. Avdraget har ersatt avdragen för ökade levnads-kostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se avsnitt 9.3).

Av *första stycket* framgår inledningsvis att avdragsrätt för ökade levnadskostnader föreligger om den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Förutsättningen att det dubbla boendet finns på grund av arbete är av grundläggande vikt eftersom merkostnaden egentligen är en privat levnadskostnad. Dubbelt boende av privata skäl är alltså inte grund för avdrag.

Två boenden måste kunna identifieras för att denna förutsättning för avdrag ska anses som uppfylld. Den skattskyldige ska vara bosatt i ett av boendena. Vid bedömningen av var en person ska anses vara bosatt i detta sammanhang kan den faktiska folkbokföringsadressen ha betydelse vid boende i Sverige och liknande nationella regler ha betydelse vid boende i utlandet.

Det första boendet ska vara det boende som är beläget på den gamla eller den alltjämt nuvarande bostadsorten. Själva boendet kan alltså vara den skattskyldiges nuvarande boende om flytt till arbetsorten inte sker, eller det gamla boendet om flytt till arbetsorten sker. Detta boende behöver inte vara detsamma under avdragsperioden, byte av boende inom denna bostadsort kan alltså ske. Detta boende ska dock vara ett stadigvarande boende, dvs. det kan inte vara ett boende på exempelvis hotell, vandrarhem eller boende som inneboende utan skriftligt kontrakt.

Det andra boendet ska vara det boende som är beläget på arbetsorten, dvs. antingen extraboendet eller det boende man flyttar till. Den skattskyldige ska anses ha ett boende på arbetsorten om den skattskyldige skaffat en bostad på ett avstånd från arbetsorten inom vilket bosättning och daglig pendling till arbetsplatsen framstår som rimlig. Detta boende behöver inte vara ett stadigvarande boende eftersom det är rimligt att den skattskyldige ska kunna anpassa boendet till vilken typ av arbete som är för handen. Den skattskyldige kan t.ex. köpa eller hyra en lägenhet, hyra ett möblerat rum, bo på hotell, vandrarhem eller i husvagn. Även detta boende kan bytas under avdragsperioden.

Av *första stycket första och andra strecksatsen* framgår att rätt till avdrag också förutsätter att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan den nuvarande eller den gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer. Uttrycket

”den nuvarande eller den gamla bostadsorten” avser att omfatta både den situation då den skattskyldige bor kvar på bostadsorten, dvs. det är den nuvarande bostadsorten, och då den skattskyldige har flyttat till arbetsorten och boendet på den ursprungliga bostadsorten därför utgör det gamla boendet. Avståndet bör avse närmaste färdväg.

Av *första stycket tredje strecksatsen* framgår att inget av de dubbla bostäderna kan utgöras av den skattskyldiges föräldrahushåll. Undantaget syftar till att undanta unga vuxna från avdragsrätt när ett av boendena är föräldrahemmet. Undantaget gäller även när föräldrarna har skilda boenden. Avdrag ska heller inte medges vid boende i bostad som den skattskyldiges föräldrar har för exempelvis semester- eller fritidsändamål.

I *andra stycket* anges vad som räknas som ökade levnadskostnader. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Det är den skattskyldige som på grund av arbete övernattar i boendet på arbetsorten som har rätt till avdrag. Avdragsrätt ska också föreligga för båda makar, samboende eller registrerade partners om de har varsitt dubbelt boende på grund av arbete på skilda arbetsorter. Om dessa i stället har gemensamma dubbla boenden på grund av att båda har arbete på samma arbetsort, har båda visserligen avdragsrätt men avdrag får endast göras till högst 50 procent av det avdragsgilla beloppet per skattskyldig.

Förslaget behandlas i avsnitt 9.4.1.

19 §

Utgift för logi får dras av under längst fem år.

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.

Vid uppdrag som statsråd ska tidsgränsen i första stycket inte gälla.

I paragrafen regleras de tidsgränser som gäller för avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget har ersatt avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se avsnitt 9.3).

Enligt *första stycket* får ökade levnadskostnader i form av logi dras av under längst fem år.

Av *andra stycket* framgår att ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten bara får dras av för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.

Vid beräkning av tidsperioderna i första och andra styckena ska lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas. Det innebär att som slutdag avses den dag som har motsvarande tal i månaden som den dag från vilken tidsräkningen påbörjas. Tidsperioderna bör räknas från den första övernattningen. Om övernattningarna t.ex. påbörjas den 1 mars 2027 löper tidsperioden för avdrag för logi, om förutsättningarna för avdrag fortsatt är uppfyllda, till och med den 1 mars 2032. Perioderna förlängs inte om avdrag under en tid inte utnyttjas.

En ny period ska inte anses påbörjad vid byte av arbetsgivare eller uppdragsgivare på den nya arbetsorten. En ny period ska inte heller anses påbörjad när det är fråga om flera på varandra tillfälliga anställningar hos samma arbetsgivare på arbetsorten. Om övriga förutsättningar för avdrag fortfarande är uppfyllda efter sådana förändringar, ska avdrag för logi göras inom samma femårsperiod som gällde innan förändringarna inträffade.

En ny period ska anses påbörjad när den skattskyldige flyttar från en arbetsort till en annan arbetsort om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda.

Om den skattskyldige efter en tid återvänder för arbete på en arbetsort och tidigare har medgetts avdrag för dubbelt boende för arbete på denna ort, kan också en ny period påbörjas om arbete varit förlagt till annan ort under minst ett år. I denna situation finns alltså en karenperiod på ett år.

Av *tredje stycket* framgår att statsråd är undantagna den femårsgräns som framgår av paragrafens första stycket avseende avdrag för logi.

Förslaget behandlas i avsnitt 9.4.2 och 9.4.3.

20 §

Vid beräkningen av avdrag används för boende på arbetsort i Sverige ett inrikesbelopp och för boende på arbetsort utomlands ett utrikesbelopp. Hur beloppen beräknas framgår av 11 §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om det beräkningsbelopp som ska tillämpas vid avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget har ersatt avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se avsnitt 9.3).

För boende i Sverige ska ett inrikesbelopp tillämpas. För boende utomlands ska ett utrikesbelopp tillämpas. Hur beloppen ska beräknas framgår av 11 §. Av den paragrafen framgår att inrikesbeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Det framgår också att utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får utrikesbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2.

21 §

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han eller hon har haft, ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands.

Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

I paragrafen regleras beräkningen av utgift för logi vid avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget har ersatt avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se avsnitt 9.3).

Enligt *första stycket* ska utgift för logi dras av. Avdrag för utgift för logi ska göras med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Vad som avses med den faktiska utgiften ska alltid utgå från logiutgiften på arbetsorten, detta gäller oavsett om flytt till denna ort skett eller inte. Vissa omständigheter knutna till bostaden på den nuvarande (om flytt till arbetsorten inte sker) eller den gamla bostadsorten (om flytt till arbetsorten sker) ska påverka vad som anses vara den faktiska utgiften och därmed även påverka storleken på det avdragsgilla beloppet. Det gäller situationer då det visserligen objektivt föreligger ett dubbelt boende men där det vore oskäligt att avdrag eller fullt avdrag medges. Uthyrningar och byten av en

bostad till en annan bostad med lägre kostnad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten är exempel på sådana omständigheter. Om en skattskyldig hyr ut sin bostad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten under den tid den skattskyldige arbetar på annan ort är ett annat exempel. I sistnämnda fall ska avdrag inte medges under den tid som uthyrningen pågår. Om bostaden däremot hyrs ut till viss del, ska denna uthyrning påverka avdragsbeloppet. Avdrag ska då göras med logiutgiften för bostaden på arbetsorten minus hyresintäkten för bostaden på den nuvarande eller gamla bostadsorten. På motsvarande sätt ska avdragsbeloppet minskas vid byte av bostad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten till en bostad med lägre kostnad. Avdrag ska då göras med logiutgiften för bostaden på arbetsorten minus mellanskillnaden mellan utgiften för det första boendet på den nuvarande eller den gamla bostadsorten och det nya.

Till den faktiska logikostnaden räknas den hyra eller avgift som en person betalar för en bostad som den skattskyldige hyr eller äger. Utgift för hemförsäkring ska anses ingå i den faktiska logikostnaden. Detsamma gäller för utgift för el, uppvärmning, vatten och sophämtning om sådana utgifter tillkommer utöver hyra eller avgift. Däremot ingår inte utgift för bredbandsabonnemang, garageplats, ränteutgifter för bolån, amorteringar, fastighetsavgift eller fastighetsskatt i den faktiska logiutgiften. Samfällighetsavgift som betalas för den aktuella bostaden ska i normalfallet inte anses vara en logikostnad. Vid boende i husbil eller husvagn kan som faktiskt logikostnad räknas värdeminskning av husvagnen, uppställningsplats och andra kostnader som har ett direkt samband med husvagnens användning för boende kopplat till arbetet. Vid boende på exempelvis hotell eller vandrarhem är det övernattningskostnaden exklusive eventuella måltider som är avdragsgill som logikostnad.

Avdrag kan också göras för en schablonmässig beräknad kostnadsökning. Det gäller alla situationer där den skattskyldige inte kan visa den faktiska kostnaden. Det räcker att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattat i ett boende på arbetsorten som omfattas av avdragsregeln. Om övernattning har skett kan det presumeras att den skattskyldige har haft utgifter för måltider och småutgifter.

Avdrag enligt schablon ska göras med ett halvt inrikesbelopp per natt om arbetsorten är i Sverige och med ett halvt utrikesbelopp

per natt om arbetsorten är utomlands. Vad som avses med inrikesbelopp respektive utrikesbelopp framgår av 20 §, se denna paragrafs kommentar. Schablonbeloppet för logi beräknas utifrån hur många övernattningar den skattskyldige har på arbetsorten.

Av *andra stycket* framgår en begränsning i avdragsrätten. Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

Förslaget behandlas i avsnitt 9.4.4.

21 a §

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är utomlands.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och returreседagen om resan avslutas efter kl. 19.00.

I paragrafen, som är ny, regleras beräkningen av ökade utgifter för måltider och småutgifter vid avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget har ersatt avdragen för ökade levnads-kostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning (se avsnitt 9.3).

Ökade levnads-kostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är utomlands. Vad som avses med inrikesbelopp respektive utrikesbelopp framgår av 20 §, se denna paragrafs kommentar.

Avdrag för måltider och småutgifter ska beräknas utifrån hur många övernattningar den skattskyldige har under den första månaden på arbetsorten. Om den skattskyldige övernattar hela den första månaden på arbetsorten, t.ex. från den 1 mars 2027 till och med den 31 mars 2027, beräknas avdraget för 31 dagar.

Av *andra stycket* framgår att med hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och returreседagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Eftersom avdrag för måltider och småutgifter beräknas utifrån hur många övernattningar den skattskyldige har på arbetsorten, är det resor från respektive till arbetsorten som avses.

Förslaget behandlas i avsnitt 9.4.5.

22 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 18–21 a §§ ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte ska tas upp.

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende ska minskas på grund av kostförmåner.

I *första meningen* har hänvisningarna ändrats till 18–21 a §§. Förändringen är föranledd av att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning har ersatts med avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Minskning av avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av kostförmån ska ske på samma sätt som för de två ersatta avdragen.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1 och 9.3.

31 §

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § ska göra avdrag enligt 26–30 §§ för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för *dubbelt boende på grund av arbete på annan ort* enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i 21 och 21 a §§.

Har den skattskyldiges anställning upphört på grund av uppsägning får avdrag inte göras för tid efter första året efter uppsägningstidens utgång.

Paragrafen innehåller bestämmelser om avdragsrätt för utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

Ändringen i *andra stycket* är en följdändring till att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort har ersatts med avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på

grund av arbete på annan ort. Om skattskyldig som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader, ska avdrag för ökade levnadskostnader nu göras enligt de regler som gäller för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §.

Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i 21 och 21 a §.

Förslaget behandlas i avsnitt 9.4.1, 9.4.2, 9.4.4 och 9.4.5.

16 kap.

28 a §

För en enskild näringsidkare ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet, med undantag för sådan verksamhet som omfattas av 28 c §.

För en fysisk person som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för varje sådan verksamhet som enligt 14 kap. 13 § första stycket ska räknas som en egen näringsverksamhet.

I paragrafen, som är ny, regleras vad som gäller för näringsidkare vid fastställelse av tjänsteställe.

Bestämmelsen i *första stycket* är tillämplig för enskilda näringsidkare. Av *första ledet* i stycket framgår att ett tjänsteställe ska fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet. Enligt 14 kap. 12 § ska all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Enligt *första stycket andra ledet* gäller detta med undantag för sådan verksamhet som omfattas av 28 c §. Bestämmelsen i 28 c § omfattar verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Tjänsteställe för sådan verksamhet ska alltså fastställas på ett särskilt sätt, se författningskommentaren för 28 c §, och denna verksamhet ska i detta sammanhang alltså inte ingå i den näringsverksamhet för vilken ett tjänsteställe ska fastställas enligt första stycket första ledet.

I *andra stycket* regleras vad som gäller vid fastställelse av tjänsteställe för delägare i handelsbolag vid fastställelse av tjänsteställe. För en fysisk person som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för varje sådan verksamhet som enligt 14 kap. 13 § första stycket ska räknas som en egen näringsverksamhet. Av 14 kap. 13 § första stycket framgår att för en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.6.1.

28 b §

Vid fastställande av tjänsteställets placering av ett sådant tjänsteställe som omfattas av 28 a § tillämpas bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. 5 och 6 §§.

Fastställandet enligt första stycket ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Av paragrafen, som är ny, framgår att bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. 5 och 6 §§ ska tillämpas vid fastställandet av tjänsteställets placering avseende sådant tjänsteställe som omfattas av 28 a §, se kommentaren till den paragrafen. Var ett tjänsteställe ska anses vara placerat för verksamhet som räknas som en enda eller en egen näringsverksamhet, bestäms alltså i enlighet med de regler som är tillämpliga för att fastställa tjänsteställets placering i inkomstlagen tjänst. Se kommentarerna till 12 kap. 5 och 6 §§.

Av *andra stycket* framgår den avsiktsregel som ska ligga till grund vid fastställande av tjänsteställe enligt paragrafens första stycke. Avsiktsregeln är tillämplig både för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Fastställandet av tjänsteställets placering ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur denne ska utföra arbetet. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras. Denna bestämmelse motsvarar den avsiktsregel som gäller för arbetsgivare och uppdragsgivare vid bestämmande av anställdas och uppdragstagares tjänsteställe. Vad som anges i kommentaren för 12 kap. 3 a § andra

stycket är därför i huvudsak också tillämpligt för näringsidkare. I stället för arbetsgivarens och uppdragsgivarens avsikt om hur en skattskyldig ska utföra arbetet, är det i stället näringsidkarens avsikt om hur arbetet inom dennes verksamhet ska utföras som ska ges grundläggande betydelse.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.6.1.

28 c §

För enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, ska ett tjänsteställe fastställas för varje fastighet eller bostadsrätt.

Tjänstestället ska anses vara den plats där fastigheten eller bostadsrätten är belägen.

Paragrafen, som är ny, innehåller en särregel riktad till enskilda näringsidkare om hur tjänsteställe ska fastställas vid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt.

Av första stycket framgår att för enskild näringsverksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, ska ett tjänsteställe fastställas för varje fastighet eller bostadsrätt. Bestämmelsen är tillämplig oavsett om näringsidkaren bedriver aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Vad som avses med näringsfastighet framgår av 2 kap. 14 § och vad som avses med näringsbostadsrätt framgår av 2 kap. 19 §.

Med begreppet ”innehav” avses att den enskilde näringsidkaren är ägare till fastigheten eller bostadsrätten. Bedömningen av om en näringsidkare är att anses som ägare eller inte, ska göras i enlighet med 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Enligt andra stycket ska tjänstestället anses vara den plats där näringsfastigheten eller näringsbostadsrätten är belägen.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.6.1.

28 d §

Utgifter för resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som avses i 28 c § ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten.

Utgifter för andra resor än de som anges i första stycket mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som avses i 28 c § ska dras enligt bestämmelserna i 28 §.

Utgifter för resor mellan sådana tjänsteställen som avses i 28 c § ska dras av om resorna utförs i näringsverksamheten. Om sådana resor görs med näringsidkarens egen bil ska utgifterna dras av enligt bestämmelsen i 27 § första stycket.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om hur vissa resor i näringsverksamhet vid verksamhet som utgörs av innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt ska dras av.

Av första stycket framgår att utgifter för resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som avses i 28 c § ska dras av. I 28 c § regleras hur tjänsteställe ska fastställas vid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt, se kommentaren till denna paragraf. Utgift för sådan resa ska alltså dras av enligt sedvanliga regler för resa i näringsverksamhet. Det kan t.ex. handla om att åka traktor till tjänsteställe för att utföra arbete där. Transport av maskiner eller redskap i bil ska inte anses vara en sådan resa.

Enligt andra stycket ska utgift för andra resor – än resor med arbetsmaskiner och tyngre arbetsredskap – mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe dras av enligt bestämmelserna i 28 §. I nämnda paragraf regleras hur arbetsresor ska dras av för näringsidkare. Enligt paragrafen ska i fråga om utgifter för resor till och från arbetsplatsen och begränsning i avdragsrätten för sådana utgifter bestämmelserna i 12 kap. 2 och 30–34 §§ tillämpas. Om den skattskyldige har utgifter för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet, ska begränsningen avse de sammanlagda utgifterna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst.

För att avdrag enligt andra stycket ska komma i fråga måste det finnas ett behov av resan, t.ex. för underhållsarbete eller skogsskötsel. Det saknar betydelse om vissa redskap som ska användas i arbetet förvaras i hemmet eller inte.

I tredje stycket anges att utgifter för resor mellan sådana tjänsteställen som avses i 28 c § ska dras av om resan utförs i näringsverksamheten, se också kommentaren vid 28 c §. Resor mellan tjänsteställena som kan utgöra resa i näringsverksamheten kan t.ex. vara resor mellan skogsskiften inom ramen för skogsskötsel, resor

från en jordbruksfastighet till en annan närliggande jordbruksfastighet.

Om näringsidkaren gör resor mellan två sådana tjänsteställen som avses i 28 c § med egen bil, ska utgifterna dras av enligt bestämmelsen i 27 § första stycket. Enligt 27 § första stycket ska utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten dras av med 2 kronor och 50 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.6.2.

28 e §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

En resa i näringsverksamheten anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

I paragrafen regleras de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten. Paragrafen motsvarar den tidigare 28 a §.

I *första stycket* har hänvisningarna ändrats till 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Ändringarna är föranledda av ändringar i 12 kap. Hänvisningarna innebär att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa också ska vara tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet vid resa i näringsverksamhet. Detta gäller om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Vad som avses med vanlig verksamhetsort framgår av 12 kap. 7 §.

Vad som sägs i dessa bestämmelser i 12 kap. om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten. I 12 kap. 4 a § finns den nya definitionen av tjänsteresa, se kommentaren till denna paragraf. Definitionen har också betydelse för vad som är att anse som resa i näringsverksamhet. Ett tvåpartsförhållande kan emellertid saknas i enskild näringsverksamhet. En resa kan då inte vara en beordrad

resa i näringsverksamheten. Bedömningen av om en resa utgör en resa i näringsverksamhet måste då i stället göras utifrån om det är fråga om utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 1 § eller en privat levnadskostnad enligt 9 kap. 2 §.

Vid sådan resa i näringsverksamhet som anges i 28 d § tredje stycket, ska avdrag för ökade levnadskostnader inte medges efter- som resan inte sker utanför den vanliga verksamhetsorten.

Ändringarna i *andra stycket* är en följd av att samma förutsättningar för rätt till avdrag nu ska gälla under hela resans längd.

Förslagen behandlas i avsnitt 8.1.2, 8.2.2, 8.5.2 och 8.6.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

3. Vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket och 16 kap. 28 b § andra stycket arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid lagens ikraftträdande som avses.

4. Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan de nya bestämmelserna eller ändringarna i 12 kap. 4 a, 6–6 b, 10, 11, 13 och 14 §§ och 16 kap. 28 d första och tredje styckena och 28 e §§ träder i kraft, ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

5. Om en skattskyldig påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § före ikraftträdandet ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

Punkterna 1 och 2 föreskriver att lagen träder i kraft den 1 januari 2027 och att lagen tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Av *punkten 3* framgår att vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket och 16 kap. 28 b § andra stycket arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid lagens ikraftträdande som avses.

I *punkten 4* regleras situationen när en skattskyldig har påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan de nya bestämmelserna eller ändringarna i 12 kap. 4 a, 6–6 b, 10, 11, 13 och 14 §§ och 16 kap. 28 d första och tredje styckena och 28 e §§ har trätt i

kraft. Beräkningen av avdragsperioder ska i denna situation börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande, dvs. den 1 januari 2027.

I *punkten 5* regleras situationen när en skattskyldig har påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § före lagens ikraftträdande. Beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § ska i denna situation börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande, dvs. den 1 januari 2027. Detta gäller även om avdrag tidigare har medgetts för samma boenden i enlighet med avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning.

12.3 Förslaget till skatteförfarandelagen (2011:1244)

10 kap.

3 §

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, ackord eller företagsrekonstruktion,
8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, eller vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 6 b § samma lag, till den del ersättningen överstiger
 - a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–14, 17 och 20–21 a §§ 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatteavdrag som ska göras från ersättning av arbete.

I *andra stycket åttonde punkten* har en hänvisning ändrats till 12 kap. 6 b §. I *andra stycket åttonde punkten a)* har vissa hänvisningar ändrats. Nu hänvisas det till 12 kap. 6 a, 10–14, 17 och 20–21 a §§. Ändringarna är föranledda av förändringar i 12 kap.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.1.

Referenser

Offentligt tryck

Propositioner, regeringens skrivelser och direktiv

Kommittédirektiv 1997:83. *Regleringen av distansarbete.*

Prop. 1928:213. *Kungl. Maj:ts proposition Nr 213.*

Prop. 1963:120. *Kungl. Maj:ts proposition nr 120 år 1963.*

Prop. 1989/90:110. *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1993/94:90. *Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.*

Prop. 1995/96:152. *Beskattning av förmån av utbildning och andra åtgärder vid personalutveckling, m.m.*

Prop. 1996/97:133. *Domstols sammansättning m.m.*

Prop. 1998/99:83. *Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete.*

Prop. 1999/2000:100. *2000 års ekonomiska vårproposition.*

Prop. 2007/08:24. *Vissa personbeskattningsfrågor.*

Prop. 2008/09:62. *F-skatt åt fler.*

Prop. 2021/22:16. *Förenklade regler om tjänsteställe och skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag.*

Prop. 2021/22:228. *Skattelättnad för arbetsresor – ett enklare och färdmedelsneutralt regelverk.*

Prop. 2024/25:1. *Budgetpropositionen för 2025.*

Skr. 2023/24:98. *Redovisning av skattentgifter för 2024.*

Utredningsbetänkanden och departementspromemorior

- SOU 1962:47. *Beskattning av traktamenten m.m.*
Lönebeskattningsutredningens betänkande 1.
- SOU 1989:33. *Reformerad inkomstbeskattning*. Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning, Del III
Inkomst av tjänst.
- SOU 2003:37. *Ökad rörlighet för sysselsättning och tillväxt*.
Betänkande av Utredningen om rörlighetsstimulanser.
- SOU 2005:28. *Dubbel bosättning för ökad rörlighet*. Betänkande av Utredningen om dubbel bosättning.
- SOU 2007:35. *Flyttning och pendling i Sverige*. Bilaga 3 till
Långtidsutredningen 2008.
- SOU 2017:24. *Ett arbetsliv i förändring – hur påverkas ansvaret för arbetsmiljön?* Betänkande av Utredningen om arbetsmiljöregler för ett modernt arbetsliv.
- SOU 2019:31. *F-skattesystemet – en översyn*. Slutbetänkandet av F-skatteutredningen.
- SOU 2022:45. *Steg framåt, med arbetsmiljön i fokus*. Betänkande av Utredningen om utökade möjligheter att upprätthålla en god arbetsmiljö.
- Fi2000/627. *Promemoria om vissa skattefrågor för småföretagare*.

Riksdagsskrivelser och utskottsbetänkanden

- Rskr. 1999/2000:261.
- Rskr. 2005/06:380.
- Rskr. 2007/08:62.
- Rskr. 2021/22:46.
- BevU 1963:43. *Bevillningsutskottets betänkande nr 43 år 1963*.
- Bet. 1999/2000:FiU20. *Riktlinjer för den ekonomiska politiken, utgiftstak, skattefrågor, m.m.*
- Bet. 2005/06:KU33. *Ändringar av ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter*.
- Bet. 2005/06:SkU38. *Vissa skattefrågor rörande statsråden*.

- Bet. 2007/08:SkU12. *Vissa personbeskattningsfrågor.*
- Bet. 2021/22:FiU1. *Statens budget 2022 – Rambeslutet.*
- Framst. 2005/06:RS4. *Ändringar av ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter.*

Publikationer och beslut m.m. från statliga myndigheter

- Arbetsförmedlingen (2023). *Regionala utsikter hösten 2023 – Utvecklingen på arbetsmarknaden 2023–2025.*
- Arbetsförmedlingen (2024). *Regionala utsikter – Utvecklingen på arbetsmarknaden 2024–2025, Uppdatering våren 2024.*
- Arbetsmiljöverket (2022). *Återrapportering – regeringsuppdrag om tillsynsinsats med inriktning på nya sätt att organisera arbete.*
- Arbetsmiljöverket (2024). *Helårsrapport 2023 – Register för företag som utstationerar arbetstagare i Sverige.*
- Finansdepartementet (2002). *Remissammanställning – Betänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94).*
Dnr. Fi1999:3012.
- Finansdepartementet (2022). *Beräkningskonventioner 2023 – En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.*
- Finansdepartementet (2024). *Beräkningskonventioner 2025 – En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.*
- Finanspolitiska rådet (2024). *Svensk finanspolitik – Finanspolitiska rådets rapport 2024.*
- Konjunkturinstitutet (2017). *Lönebildningsrapporten 2017.*
- Pensionsmyndigheten (2021). *Påverkar gig-ekonomin pensionerna?*
- Skatteverket (2013). *Rapport om effekterna av den ändrade ordalydelsen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229).*
- Skatteverket (2015). *Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2016.*
Skatteverkets meddelande SKV M 2015:16.
- Skatteverket (2021). *Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad.* Promemoria från Skatteverket 8 februari 2021.

- Skatteverket (2022). *Tjänsteställets placering vid inkomstbeskattningen – hemställan om tillsättande av utredning*. Hemställan inlämnad till regeringen 19 december 2022. SKV dnr. 8-2058127 och Fi2022/03428.
- Skatteverket (2023). *Skattefelsrapport 2022*.
- Skatteverket (2024). *Traktamenten mm i byggbranschen – Från inkomståret 2024*. Broschyr SKV 353 utgåva 13, februari 2024.
- Skatteverkets ställningstagande den 7 juni 2005. *Resor i näring eller till arbetsplatsen*. Dnr. 130 331754-05/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 14 april 2009. *Ökade levnadskostnader i näring efter mer än tre månader*. Dnr. 131 352291-09/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 16 juni 2009. *Vad krävs för att man ska anses ha flyttat till arbetsorten vid dubbel bosättning*. Dnr. 131 496562-09/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 10 augusti 2011. *Avdrag för ökade levnadskostnader och hemresor vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning*. Dnr. 131 94075-11/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 20 mars 2015. *Bosättningsbegreppet vid tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor samt vissa avdragsfrågor i samband med tillfälligt arbete*. Dnr. 131 199289-13/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 3 november 2015. *Tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser*. Dnr. 131 436185-15/111.
- Skatteverkets ställningstagande den 6 december 2021. *Tjänsteställe för anställd som själv kan välja att arbeta på andra platser än sin arbetsplats*. Dnr. 8-1283049.
- Skatteverket (2024a). *Rättslig vägledning – Näringsidkarens kostnader 2024*.
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.6/332097.html> [2024-10-23].
- Skatteverket (2024b). *Rättslig vägledning – Tillfälligt arbete och dubbel bosättning 2024*.
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.6/326324.html> [2024-10-23].

- Statistiska centralbyrån (2021). *Begrepp och definitioner AKU*.
<https://www.scb.se/contentassets/8ab23deb3310477a9dad083750ec0355/begrepp-och-definitioner-aku-2021-02-22.pdf>
- Statistiska centralbyrån (2022). *Hemarbete under coronapandemin*.
Temarapport 2022:1.
- Statistiska centralbyrån (2023). *Skillnader mellan RAMS och BAS årsregister*.
- Tillväxtanalys (2010). *Veckopendling – En översiktsstudie*.
PM 2010:11.
- Trafikanalys (2020). *Förvärvsarbetande och deras arbetsresor*.
PM 2020:6.

Litteratur

- Agrawal, D., Jahn, E. J. och Janeba, E. (2024). *Do Commuting Subsidies Drive Workers to Better Firms?* Cesifo Working Paper No. 10981.
- Andersson, F. och Håkansson, M. (2020). *Stanna eller flytta – hur viktigt är ett jobb?* Ekonomisk Debatt, nr 2 årgång 48.
- Andersson Joona, P. och Wadensjö, E. (2010). *Bemanningsbranschen 1998–2005: en bransch i förändring?* Working Paper 2010:6, Swedish Institute for Social Research, Stockholms universitet.
- Eliasson, K. (2023). *Work from home and big city out-migration before and after the pandemic*. Tillväxtanalys WP 2023:05.
- Engdahl, M. och Sjödin, E. (2024). *Arbetskraftsinvandring till Sverige från tredje land*. Delegationen för migrationsstudier rapport 2024:6.
- Fredriksson, P., Graetz, G., Hensvik, L. och Seim, D. (2023). *Struktururomvandling på svensk arbetsmarknad - konsekvenser och policyåtgärder*. Konjunkturrådets rapport 2023, SNS.
- Giertz, E., Hjorth, M., Lindhagen, M., Engwall, M. och Genz, M. (2016). *Svensk konsultsektor i ny belysning – Utvecklingstrender och dynamik*. Vinnova Analys 2016:07.
- Grafström, J. (2023). *Vem vill jobba hemifrån? En demografisk undersökning av inställningar till distansarbete*. Ratio rapport nr 27.

- Häkkinen Skans, I. (2019). *Teknologisk utveckling och förändringar på arbetsmarknaden*. Sveriges riksbank, Ekonomiska kommentarer nr 7 2019.
- Industrins Ekonomiska Råd (2017). *Den svenska industrin, industriavtalet och framtida utmaningar*.
- Kompetensföretagen (2024). *Årsrapport 2023*.
- Kreicbergs, J. och Ohlin, A. (2024). *Distansarbetesrevolutionen – En rapport om det ökade avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen och samhällsförändringarna som följer*. Sveriges Ingenjörer, april 2024.
- Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. och Persson Österman, R. (2023). *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 och 2*. Nittonde upplagan. Studentlitteratur.
- Molinder, J. (2022). *How effective are mobility subsidies in targeting the unemployed? Lessons from the Swedish Model, 1965–1975*. Economic and Industrial Democracy Vol. 43(4).
- Nordin, M. och Hammarlund, C. (2024). *Arbetskraftsbrist – ett problem eller möjlighet? Agrifood-rapport 2024:1*.
- Paetzold, J. (2019). *Do Commuting Subsidies Increase Commuting Distances? Evidence from a Regression Kink Design*. Regional Science and Urban Economics, 75 s. 136–147.
- Palmhoej Nielsen, L. (2016). *Subsidizing rural life: Commuter subsidies and labor market behavior*. Diss. Århus Universitet.
- Region Skåne (2024). *Pendlingen över Öresund*. Skåneanalysen 2024:02.
- Svenskt Näringsliv, Almega Tjänsteförbunden, Visita, Svensk Handel, Transportföretagen, Medieföretagen, Bemanningsföretagen, Vårdföretagarna, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Managementkonsulter, Glasbranschföreningen, Installatörsföretagen, TMF Trä- och Möbelföretagen, PLR/Entreprenadföretagen, Almega Tjänsteföretagen, IT & Telekomföretagen, Språkföretagen, Svenska Teknik & Designföretagen (2016). *Hemställan om tillsättande av utredning*. Hemställan inlämnad till regeringen 3 november 2016. Dnr. Fi2016/03964.
- Sveriges kommuner och regioner (2024). *Kostnader för inhyrd personal i hälso- och sjukvården 2023*.

TCO (2023). *Så distansarbetar tjänstemännen våren 2023*.

Unionen (2022). *Det nya arbetslivet – Om distansarbetets utbredning och effekter*.

Statistik

Statistiska centralbyrån. *Kortperiodisk sysselsättningsstatistik*. Andra kvartalet 2015 till fjärde kvartalet 2023. Statistik hämtad 2024-10-10.

Statistiska centralbyrån. *Arbetskraftsundersökningarna (AKU)*. 1990–2023. Statistik hämtad 2024-10-10.

Statistiska centralbyrån. *Hyrer i bostadslägenheter 2023*.

Statistiska centralbyrån. *Registerbaserad arbetsmarknadsstatistik (RAMS)*. 2008–2021. Statistik hämtad 2024-10-15.

Statistiska centralbyrån. *Yrkesregistret 2022*. Statistik hämtad 2024-10-10.

Skatteverkets statistikportal. Statistik hämtad vid olika datum (datum anges vid respektive hänvisning).

Västra götalandregionens statistikdatabas. *Gränsregional statistik Norge-Sverige*. Statistik hämtad 2024-11-15.

Nordiska ministerrådets statistikdatabas. Statistik hämtad 2024-11-15.

Övrigt

European Trade Union Confederation (2002). *Framework agreement on telework*. <https://www.etuc.org/en/framework-agreement-telework> [2024-11-22].

Skat (2024). *Juridisk vägledning*. <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=124> [2024-10-25].

Skatteetaten (2024). *Skatte-ABC 2024*. <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/> [2024-10-25].

Tillväxtverket (u.å.). *Regelräknaren*. <https://regelraknaren.tillvaxtverket.se/regelraknaren> [2024-11-10].

Vero Skatt (u.å.). *Detaljerade skatteinvisningar*. https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteinvisningar/ [2024-10-25].

Kommittédirektiv 2023:75

Moderniserade skatteregler för ett flexibelt arbetsliv – tjänsteställets placering och avdrag för ökade levnadskostnader

Beslut vid regeringssammanträde den 1 juni 2023

Sammanfattning

Var en person har sitt tjänsteställe är bl.a. avgörande för bedömningen av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten och i näringsverksamheten samt för rätten till avdrag för resor till och från arbetet. De senaste åren har det blivit vanligare att arbete i allt större utsträckning utförs på distans, dvs. på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. Reglerna är dock utformade utifrån att merparten av dem som utför ett arbete gör det i arbetsgivarens lokaler. En särskild utredare ska därför analysera om begreppet tjänsteställe och reglerna om tjänsteställets placering kan moderniseras på ett sätt som leder till ökad förutsägbarhet för arbetsgivare, anställda och företagare. I uppdraget ingår även att granska reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning för att säkerställa att reglerna är ändamålsenligt utformade.

Utredaren ska bl.a.

- analysera hur bestämmelserna för fastställande av tjänsteställets placering i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet kan ändras för att göras mer tydliga och förutsägbara,

- analysera om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är ändamålsenligt utformade,
- särskilt bedöma om de tidsgränser och beloppsnivåer som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader bör ändras för att bli tydligare och mer förutsägbara, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

Vikten av en väl fungerande arbetsmarknad

Arbetsmarknaden förändras ständigt, och det kan ibland bli nödvändigt för den enskilde att byta jobb för att anpassa sig till nya krav och möjligheter, eller för att öka chanserna till karriärutveckling och högre lön. En väl fungerande rörlighet på arbetsmarknaden förutsätter att det inte råder osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att ta ett arbete eller uppdrag på annan ort. Tydliga och förutsägbara regler underlättar för företag att hitta rätt kompetens och personal. Det blir även enklare för personer att hitta jobb som matchar deras kompetenser och erfarenheter. En utgångspunkt för utredarens arbete bör därför vara att de författningsförslag som lämnas ska bidra till att stärka kompetensförsörjningen, förbättra matchningen och öka rörligheten på arbetsmarknaden.

Uppdraget att förtydliga och modernisera reglerna om tjänsteställets placering

Enligt huvudregeln är tjänstestället den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Till denna huvudregel finns det ett antal undantag. Särskilda bestämmelser gäller bl.a. för dem som arbetar inom byggnads- och anläggningsbranschen, och när arbetet utförs under förflyttning. För vissa särskilt uppräknade yrkeskategorier utgör bostaden eller platsen för folkbokföring tjänstestället. Bestämmelser om tjänsteställe finns i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Tjänsteställets placering påverkar bl.a. rätten till avdrag för resor till och från arbetet (arbetsresor) och rätten till avdrag för resor i tjänsten och i näringsverksamheten (tjänsteresor). Reglerna om tjänsteställe är också, i relation till den skattskyldiges vanliga verksamhetsort, av central betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten eller i näringsverksamheten. Med vanlig verksamhetsort avses enligt 12 kap. 7 § IL ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

Reglerna om tjänsteställets placering fick sin nuvarande utformning i samband med skattereformen 1991. Sedan dess har mycket hänt på den svenska arbetsmarknaden. I takt med den digitala utvecklingen har det blivit möjligt för fler anställda att utföra sitt arbete på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. Reglerna är dock utformade utifrån att merparten av dem som utför ett arbete gör det på ett och samma ställe.

Skatteverket har begärt att det bör tillsättas en utredning av tjänsteställets placering vid inkomstbeskattningen (Fi2022/03428). Enligt Skatteverket har förändringar på arbetsmarknaden medfört nya frågeställningar gällande tjänsteställets placering i de fall huvuddelen av arbetet inte utförs i arbetsgivarens lokaler och inte heller på en annan avtalad plats. Om nuvarande ordning ändras bör det enligt Skatteverket övervägas om tjänstestället ska avgöras i samband med att en anställning ingås, dvs. som en avsiktsregel. En modernisering av begreppet skulle enligt Skatteverket leda till en ökad förutsägbarhet för arbetsgivare, anställda och företagare vad gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader samt för tjänste- och näringsresor och rätten till avdrag för arbetsresor.

Även Svenskt Näringsliv m.fl. har begärt att begreppet tjänsteställe ska bli föremål för översyn (Fi2016/03964). Det förs fram att reglerna är svåra att tolka, särskilt för personal med växlande arbetsplatser, och att även arbetsgivare kan ha svårt att avgöra om arbete på annan plats utgör en tjänsteresa, vilket har inverkan på om traktements- eller reseersättning ska redovisas som lön eller inte.

Eftersom tjänsteställets placering är avgörande bl.a. för bedömningen av rätten till avdrag för arbetsresor och för resor i tjänsten och i näringsverksamheten, liksom för möjligheten att få avdrag för ökade levnadskostnader i samband med resor i tjänsten eller närings-

verksamheten, är det av stor vikt att reglerna är förutsägbara och enkla att tillämpa. Det finns alltså anledning att se över frågan om hur tjänstestället ska fastställas framöver både i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.

Utredaren ska därför

- analysera hur de nuvarande bestämmelserna för fastställande av tjänsteställets placering i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet kan ändras för att göras mer tydliga och förutsägbara,
- särskilt bedöma om dagens regler bör ersättas med en avsiktsregel, dvs. att det redan i samband med anställningens ingående avgörs på vilken eller vilka platser tjänstestället ska placeras, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att förtydliga och modernisera reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

En skattskyldig har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader vid resor i tjänsten eller näringsverksamheten. Avdrag för ökade levnadskostnader ska dock bara göras vid sådana resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten (12 kap. 6 § och 16 kap. 28 a § IL). Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

En anställd kan även medges avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och vid dubbel bosättning. Med tillfälligt arbete på annan ort avses i normalfallet att den skattskyldige har tagit ett tillfälligt eller tidsbegränsat arbete på annan ort än där bostaden finns. Med dubbel bosättning menas att den skattskyldige har fått en anställning och därför flyttat till en ny bostadsort, samtidigt som bostaden på den gamla orten finns kvar.

En förutsättning för att få avdrag för ökade levnadskostnader både vid tillfälligt arbete på annan ort och vid dubbel bosättning är att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Utöver dessa krav måste de speciella förutsättningarna för tillfälligt arbete på annan

ort respektive dubbel bosättning vara uppfyllda (se 12 kap. 18 och 19 §§ IL). Sedan den 1 januari 2022 gäller att avdrag för ökade utgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort ska göras på samma sätt som för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget avses pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer (12 kap. 9 § IL).

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader ser olika ut beroende på om det rör sig om en tjänsteresa, ett tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning. Bestämmelserna kan upplevas som komplicerade och svårtillämpade eftersom förutsättningarna för avdrag ser olika ut, bl.a. i form av olika tidsgränser och beloppsnivåer. Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader kan dock ha stor betydelse för den skattskyldiges beslut om att ta ett arbete eller uppdrag på en annan plats än den egentliga bostadsorten.

Även redovisning av eventuell kostnadsersättning från arbetsgivaren görs på olika sätt beroende på om det rör sig om en tjänsteresa, ett tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning. Sådan ersättning är i regel skattepliktig som inkomst av tjänst. Om kostnadsersättningen ges enligt schablon och i samband med tjänsteresa är den dock undantagen från beskattning hos arbetstagaren eftersom denne har rätt till avdrag med motsvarande belopp. Sådan kostnadsersättning kan därför betalas ut av arbetsgivaren utan skatteavdrag enligt systemet med s.k. tyst kvittning (10 kap. 3 § andra stycket 8 skatteförfarandelagen [2011:1244]). Ersättningen undantas även från arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

Svenskt Näringsliv m.fl. har i sin hemställan anfört att regelverket kring avdrag för ökade levnadskostnader och kostnadsersättningar bör ses över och framhållit att lagstiftningen inte har följt med i näringslivets utveckling med dess ökade krav på arbetskraftsrörlighet och att det därmed finns en påtaglig risk att reglerna medför att såväl företagandet som arbetsmarknaden påverkas negativt.

Regeringen anser att det är av vikt att den enskilde på ett enkelt sätt kan förutsäga och bedöma i vilken utsträckning avdrag för ökade levnadskostnader kan komma att medges eller inte. Det gäller inte minst mot bakgrund av att frågan kan ha stor betydelse för den skattskyldige vid beslut om att ta ett arbete eller uppdrag på en annan plats än den egentliga bostadsorten. Reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel

bosättning bör alltså ses över i syfte att öka förutsägbarheten och förenkla tillämpningen av lagstiftningen.

Utredaren ska därför

- analysera om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är ändamålsenligt utformade,
- särskilt bedöma om de tidsgränser och beloppsnivåer som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader bör ändras för att bli tydligare och mer förutsägbara, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredarens förslag i denna del får inte leda till att arbetsgivarens möjlighet att tillämpa s.k. tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning utvidgas till att gälla även andra typer av kostnadsersättningar än sådana som omfattas av reglerna i dag.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver det som anges i kommittéförordningen (1998:1474) ska utredaren beskriva konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Vid utförandet av uppdraget ska utredaren i den utsträckning som det behövs och bedöms lämpligt inhämta synpunkter från arbetsmarknadens parter. Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2025.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2025

Kronologisk förteckning

1. Skärpta krav för svenskt medborgarskap. Ju.
2. Några frågor om grundläggande fri- och rättigheter. Ju.
3. Skatteincitament för forskning och utveckling. En översyn av FoU-avdraget och expertskattereglerna. Fi.
4. Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet. Fi.

Statens offentliga utredningar 2025

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Skatteincitament för forskning
och utveckling. En översyn av
FoU-avdraget och expertskatte-
reglerna. [3]

Moderna och enklare skatteregler
för arbetslivet. [4]

Justitiedepartementet

Skärpta krav för svenskt medborgarskap.
[1]

Några frågor om grundläggande
fri- och rättigheter. [2]