

Lagrådsremiss

Förenklade regler om tjänsteställe och skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 2 september 2021

Magdalena Andersson

Ingrid Björnsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås 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. Förslaget innebär 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 är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Förslaget medför att ersättning för ökade utgifter undantas från beskattning hos arbetstagaren och från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

I lagrådsremissen föreslås även att den som är tillfälligt anställd hos en statlig myndighet, region, kommun eller kommunalförbund för att delta i en insats vid en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige ska anses ha tjänstestället i bostaden. Arbetsgivaren ska därmed inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på kostnadsersättning som betalas ut och den tillfälliga arbetstagaren ska heller inte ta upp erhållen ersättning och yrka avdrag för ökade levnadskostnader i sin inkomstdeklaration.

Vidare föreslås att kostnadsersättningar normalt ska bli skattefria även för begränsat skattskyldiga personer vid tillfällig anställning eller uppdrag i högst en månad och vid tillfälligt arbete under vissa samhällsinsatser.

Förslagen medför ändringar i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagförslag	5
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	9
3	Ärendet och dess beredning	11
4	Bakgrund och gällande rätt	11
4.1	Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av vissa inkomster.....	11
4.2	Tillämpningen i praktiken vid olika anställningsformer och vid särskilda situationer	12
4.3	Begreppen tjänsteställe och vanlig verksamhetsort.....	13
4.4	Vilka kostnader ska dras av?	13
4.5	Avdragsbegränsningar och schablonbelopp	14
4.6	Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	18
4.7	Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare	19
5	Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad	20
5.1	Avdrag vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad ska medges på samma sätt som för tjänsteresa	20
5.2	Kostnadsersättning till begränsat skattskyldiga ska i vissa fall undantas från skatteplikt	26
5.3	Underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.....	27
5.4	Beräkning av pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst.....	28
6	Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser	29
6.1	Personer som tillfälligt anställs av offentlig sektor för arbete vid vissa samhällsinsatser ska anses ha tjänstestället i bostaden.....	29
6.2	Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare	33
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	35
8	Konsekvensanalys.....	35
8.1	Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad	36
8.2	Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser.....	41
9	Författningskommentar.....	44
9.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	44

9.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	45
9.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	47
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad	48
Bilaga 2	Lagförslag i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad	49
Bilaga 3	Sammanfattning av promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser	55
Bilaga 4	Lagförslag i promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser	56
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna	59

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 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 *för kostnad*

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

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

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

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

– *för sådant arbete hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund som anges i 12 kap. 8 § tredje stycket 4 inkomstskattelagen, eller*

– *vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 9 § 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

¹ Senaste lydelse 2020:951.

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 (1999:1229),

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 (lokanställd), och

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

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

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021.

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

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

dels att 12 kap. 8 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 12 kap. 9 §, och närmast före 12 kap. 9 § en ny rubrik, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

8 §²

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe.

Bostaden anses som tjänsteställe för

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

Med bostad anses för riksdagsledamöter bostaden på hemorten.

Tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad

9§³

Avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och små-

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:3.

³ Tidigare 9 § upphävd genom 2001:908.

utgifter 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.

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

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021.

3. Om en skattskyldig påbörjat en sådan tillfällig anställning eller ett sådant uppdrag som anges i 12 kap. 9 § före ikraftträdandet ska beräkningen av anställningstiden eller uppdragets längd utgå från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

2.3 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 eller ackord,
 8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger
- a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ inkomstskattelagen, eller
- b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
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. 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
- 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 2022.

¹ Senaste lydelse 2018:1164.

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2021.

3 Ärendet och dess beredning

Skatteverket inkom den 8 februari 2021 till Finansdepartementet med en hemställan om förslag till ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244). Till hemställan bifogades promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad (Fi2021/00556), nedan kallad huvudpromemorian. I promemorian föreslås att vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan plats än bostaden i högst en månad ska avdrag medges på samma sätt som för tjänsteresa för ökade levnadskostnader, om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Samma dag inkom Skatteverket till Finansdepartementet även med en hemställan om förslag till ytterligare ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och inkomstskattelagen. Till hemställan bifogades promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser (Fi2021/00559), nedan kallad tilläggspromemorian. I promemorian föreslås att den som är tillfälligt anställd hos en statlig myndighet, en region eller en kommun för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige ska anses ha tjänstestället i bostaden. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 3*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 4*.

Promemoriorna har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2021/00735).

I denna lagrådsremiss behandlas promemoriornas förslag.

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av vissa inkomster

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). Ett undantag är sådana merkostnader som en person får när han eller hon har skilda bostads- och arbetsorter. Det innebär att avdrag får göras för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 6–22 §§ IL).

Redovisning av kostnadsersättning görs på olika sätt beroende på om mottagaren är på tjänsteresa eller om det är fråga om en tillfällig anställning på annan ort. 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.

4.2 Tillämpningen i praktiken vid olika anställningsformer och vid särskilda situationer

Bedömningen av var en arbetstagare eller uppdragstagare har sitt tjänsteställe är som framgår av central betydelse för hur kostnadsersättning ska beskattas och redovisas. Det gäller inte minst vid utbetalning av sådan ersättning till tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare. Det kan samtidigt konstateras att förekomsten av tillfälliga anställningar och uppdrag blir mer vanligt förekommande på arbetsmarknaden. Det gäller bl.a. i bemanningsbranschen, men även för egenanställda, frilansare och andra uppdragstagare som tar tillfälliga uppdrag. Att bestämmelserna tillämpas på olika sätt vid olika anställningsformer och vid olika långa anställningar och uppdrag kan många gånger uppfattas som orättvist och ologiskt. Skatteverket har påtalat att myndigheten ofta får synpunkter från branschorganisationer och företag avseende de konsekvenser som bestämmelserna om tjänsteställe för med sig vid utbetalning av kostnadsersättning till tillfälligt anställda.

En annan fråga som lyfts under senare tid är vad bestämmelserna om tjänsteställe får för konsekvenser för utbetalning av kostnadsersättning till tillfälligt inlånade arbetstagare och uppdragstagare i vissa krissituationer. Det kan t.ex. röra sig om specifika olyckor eller pågående skogsbränder. Även här påtalar Skatteverket att kritiska synpunkter ofta framförs från såväl arbetstagare som arbetsgivare om att reglerna är orättvisa och skapar onödig administration.

4.3 Begreppen tjänsteställe och vanlig verksamhetsort

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. För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe.

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.

Ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig, oavsett hur kort eller lång tid arbetet pågår. Detta för med sig att tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare normalt inte kan använda platsen för upphämtning och avlämning av arbetsmaterial (alternativt förberedelse och avslut av arbetsuppgifter) som tjänsteställe, även om uppdragen utförs på platser som växlar sett över en längre tid. Såvida det inte rör sig om tillfälligt arbete inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher är det heller inte möjligt att ha bostaden som tjänsteställe. För tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare gäller därför i de allra flesta fall att tjänstestället är den plats där de utför huvuddelen av sitt arbete, dvs. platsen för varje enskilt uppdrag.

4.4 Vilka kostnader ska dras av?

I 12 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska dras i inkomstslaget tjänst. Här finns bl.a. de regler som anger när och under vilka förutsättningar avdrag för ökade levnadskostnader ska göras. Som nämnts ovan utgår dessa från att de ökade levnadskostnaderna har sin grund i att den skattskyldige arbetar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten, dvs. på annan plats än där tjänstestället är. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Tjänsteresa

En anställd har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader vid tjänsteresor. Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av begreppet tjänsteresa. Skatteverket definierar tjänsteresa på följande sätt: ”Med tjänsteresa avses när arbetsgivaren har beordrat den anställda att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats” (Skatteverkets meddelande SKV M 2015:16).

Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattnin-
g 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.

Tillfälligt arbete och dubbel bosättning

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel
bosättning ska göras om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och
avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.
Utöver dessa krav måste de speciella förutsättningarna för tillfälligt arbete
respektive dubbel bosättning vara uppfyllda.

Ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete 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 skatt-
skyldige bör flytta till arbetsorten (12 kap. 18 § IL). Ökade levnads-
kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för
den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § första och
andra stycket 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 §
första och 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).

4.5 Avdragsbegränsningar och schablonbelopp

I 12 kap. IL finns även bestämmelser om hur avdrag för ökade levnads-
kostnader 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.

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- eller utbildningsplatsen ska dras av bara till den del kostnaderna sammanlagt överstiger 11 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret 2021 sammanlagt överstiger 5 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket IL).

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 240 kronor för år 2021.

Normalbeloppet för avdrag vid tjänsteresa i utlandet motsvarar för varje land den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag på en restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard (12 kap. 11 § andra stycket 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 maximibeloppet, t.ex. 30 eller 50 procent.

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 1 krona och 85 öre för varje kilometer. Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för diesel dras av med 65 öre för varje kilometer

och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer (12 kap. 5 § 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 färd sättet. Skäliga utgifter för flygresa 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). 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).

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.

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.

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).

Tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning

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

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

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

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 12 kap. 6 och 7–16 §§ samt 18–21 §§ IL ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transport-

medel som enligt 11 kap. 2 § IL inte ska tas upp (12 kap. 17 § och 12 kap. 22 § IL).

4.6 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

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).

Tyst kvittning

Vid beskattning och redovisning av kostnadsersättningar 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). 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 traktamentsersättning som högst uppgår till avdragsgillt belopp i inkomstdeklarationen, och ska inte heller göra avdrag för den kostnad som motsvaras av sådant traktamente. Om arbetstagarens eller uppdragstagarens kostnader överstiger den mottagna ersättningen har denne som regel rätt att göra avdrag för den överskjutande delen av kostnaderna enligt reglerna för tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning.

4.7 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare

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

Lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region är skattepliktig inkomst oavsett var arbetet har utförts (5 § första stycket 1 SINK). Om sådan inkomst har utgått på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region är inkomsten skattepliktig i den utsträckning inkomsten har förvärvats genom verksamhet i Sverige (5 § första stycket 2 SINK). Enligt den s.k. 183-dagarsregeln kan inkomst under vissa förutsättningar undantas från skatteplikt även om den förvärvats genom verksamhet i Sverige. Det gäller vid annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region när ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, eller belastar ett fast driftställe här, och mottagaren av ersättningen vistas i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod (6 a § första stycket SINK).

Från och med den 1 januari 2021 har ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp införts vid beskattning av utomlands bosatta personer som arbetar tillfälligt i Sverige (prop. 2019/20:190, bet. 2020/21:SkU5, SFS 2020:951). Det ekonomiska arbetsgivarbegreppet innebär att den som arbetar tillfälligt i Sverige i vissa fall ska beskattas här även om arbetstagarens formella arbetsgivare saknar hemvist eller fast driftställe i Sverige. Det gäller om arbetstagaren av arbetsgivaren eller med dennes medverkan hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och arbetet utförs under dennes kontroll och ledning (6 a § andra stycket SINK). Innebörden är således att den s.k. 183-dagarsregeln inte kan tillämpas när det är fråga om uthyrning av arbetskraft. Vissa kortare arbetstillfällen anses inte utgöra uthyrning av arbetskraft i detta avseende. Det gäller arbete i Sverige som utförs under högst 15 arbetsdagar i följd till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår (6 b § SINK). Tillämpningen av det ekonomiska arbetsgivarbegreppet förväntas leda till en ökning av antalet arbetstagare som beskattas enligt SINK från och med år 2021 (prop. 2019/20:190 s. 130).

Lön eller därmed jämförliga förmåner på grund av anställning eller uppdrag är normalt skattepliktig inkomst enligt SINK (5 § första stycket 1 och 2 SINK). Endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig person enligt inkomstskattelagen kan dock vara skattepliktig inkomst (5 § fjärde stycket SINK). Av RÅ 2010 ref. 122 följer att kostnadsersättningar är skattepliktiga enligt SINK, även om reglerna om tyst kvittning medför att ersättningarna hos en obegränsat skattskyldig inte skulle ha blivit föremål för någon faktisk beskattning. Det innebär att kostnadsersättningar är skattepliktiga, såvida de inte är undantagna enligt särskilda bestämmelser i lagen. Ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och för logi för den tid

under vilken arbetet utförts i Sverige är undantagen från skatteplikt (6 § 1 SINK).

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

5.1 Avdrag vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad ska medges på samma sätt som för tjänsteresa

Regeringens förslag: 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.

Huvudpromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot att förslaget genomförs. Bland dessa kan nämnas *Domstolsverket*, *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB)*, *Region Stockholm*, *Sveriges Läkarförbund* och *Malmö Stad*.

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) och *Småföretagarnas Riksförbund (Småföretagarna)* ställer sig positiva till att lagstiftningen ses över, men anser att den föreslagna tidsperioden bör vara längre än en månad. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* avråder från att införa den mindre justering som föreslås och anser att en utredning ska tillsättas inom kommittéväsendet med ett uppdrag att göra en grundlig översyn för att anpassa reglerna till den förändrade arbetsmarknaden och förenkla dem. Även *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vilka *Företagarna* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, anser att en statlig utredning i stället bör tillsättas för att se över reglerna om avdrag för ökande levnadskostnader och närliggande lagregleringar i ett större perspektiv. För det fall förslaget genomförs anser NSD att den föreslagna tidsperioden bör förlängas, alternativt att reglerna utformas så att avdrag alltid medges såsom för tjänsteresa under den tidsperiod som omfattas av förslaget. *Riksidrottsförbundet* anser att det är bra att regelverket ses över och att förenklingar och förbättringar genomförs i syfte att underlätta och minska administrationen. Förbundet anser att förslaget underlättar för flertalet idrottsföreningar och ställer sig därför positiva till det.

Skälen för regeringens förslag

Förenklade regler vid tillfälliga anställningar och uppdrag

Nuvarande bestämmelser om tjänsteställe innebär att arbetstagare med olika anställningsformer men samma arbetsmönster behandlas olika vid

utbetalning av kostnadsersättning. För två arbetstagare som tillfälligt arbetar på samma ort men med olika anställningsformer kan reglerna innebära att en tillfälligt anställd arbetstagare anses ha sitt tjänsteställe på den tillfälliga arbetsorten, medan den tillsvidareanställda arbetstagaren anses vara på tjänsteresa. Effekten blir att tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare missgynnas eftersom de inte genom tillämpning av tyst kvittning kan få ”skattefri” kostnadsersättning i samma utsträckning som tillsvidareanställda arbetstagare. Bestämmelserna uppfattas vidare som svåra att tillämpa, särskilt i situationer där arbetet utförs på flera olika platser eller delvis i den anställdes bostad. I många fall medför det också extra administration för både arbetsgivare och arbetstagare. En arbetsgivare ska redan när kostnadsersättning betalas ut kunna slå fast var tjänstestället är eftersom detta är en avgörande faktor för bedömningen av om ersättningen är underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. En arbetstagare som får kostnadsersättning som lön får yrka avdrag för resor, logi och ökade levnadskostnader i inkomstdeklarationen. Det kan också konstateras att Skatteverket får många frågor om tillämpning av reglerna om tjänsteställe och att myndigheten lägger stora resurser på informations- och kontrollinsatser.

Enligt regeringens mening finns det skäl att förenkla reglerna vid tillfälliga anställningar och uppdrag. Tillfälligt arbete vid anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden bör jämföras med tjänsteresa när de faktiska omständigheterna är likartade och kravet på avstånd är uppfyllt. Förutom skattemässig neutralitet skulle detta medföra förenklad administration både för arbetsgivare och uppdragsgivare som tillfälligt anställer eller anlitar personal och för den person som tillfälligt anställs eller anlitas som uppdragstagare.

Vad bör anses som tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag?

Syftet med att jämföra tillfälliga anställningar och uppdrag med tjänsteresor är bl.a. att förenkla administrationen för arbetsgivare och arbetstagare men också att uppnå skattemässig neutralitet vid utbetalning av kostnadsersättning när de faktiska omständigheterna vid en tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag är likartade med en tjänsteresa. En inledande fråga är därför hur lång tid sådana tillfälliga anställningar eller uppdrag får pågå för att omfattas av de förenklade reglerna.

Idrottsdomare och tolkar har normalt korta uppdrag på en viss plats under en dag eller del av dag. Av uppgifter som Skatteverket har inhämtat från Egenanställningsföretagens Branschorganisation avseende s.k. egenanställda framgår att 70 procent av uppdragen är kortare än 40 timmar (se huvudpromemorian, avsnitt 2). Ett rimligt antagande är att andra tillfälliga anställningar och uppdrag pågår längre än så. Med utgångspunkt i att anställningen eller uppdraget på annan ort ska kunna liknas vid en tjänsteresa bedömer regeringen dock att en bortre tidsgräns på en månad är rimlig. En längre tidsperiod än så kan, vilket också lyfts fram i promemorian, ge upphov till beteendeförändringar och öppna för större möjligheter till missbruk av reglerna, bl.a. att risken ökar att lön byts ut mot skattefria ersättningar. Regeringen instämmer således i Skatteverkets förslag, att med tillfällig anställning eller uppdrag bör avses sådant arbete som är avsett att pågå under högst en månad. Merparten av de tillfälliga

anställningarna och uppdragen kommer därmed att omfattas av det förenklade regelverket. Enligt regeringens bedömning torde en sådan bestämmelse bli lätt att tillämpa för arbetsgivare och uppdragsgivare eftersom de kan betala ut traktamentsersättning enligt samma regler som för tillsvidareanställda vid anställningar och uppdrag som är avsedda att pågå i högst en månad.

NSD anser att den föreslagna tidsperioden på en månad bör förlängas och påpekar att uppdragets längd i många fall överstiger en månad, vilket innebär att förslaget varken medför någon förbättring eller förenkling. Enligt NSD medför den korta tidsperioden även, i de fall uppdragen förlängs, att utbetalda kostnadsersättningar skattemässigt behandlas olika beroende på när beslut om förlängning fattas. För att uppnå en verklig förenkling och dessutom i större utsträckning uppnå neutralitet mellan olika anställningsformer bör man enligt NSD överväga att tidsperioden förlängs till åtminstone tre månader. Det bör även övervägas att reglerna utformas så att avdrag alltid medges såsom för tjänsteresa under den första månaden (alternativt tre månader). Detta för att öka förutsebarheten och enkelheten i systemet och minska risken för framtida rättsprocesser. SKR instämmer i promemorians bedömning att en längre tidsperiod kan ge upphov till beteendeförändringar och öppnar för större möjligheter till missbruk av reglerna. SKR ser en viss sådan risk, men anser att fördelarna med en längre tidsperiod överväger nackdelarna. Bland annat skulle det innebära avlastning administrativt för samtliga parter och troligtvis färre korrigeringar i arbetsgivardeklarationen på individnivå. Vidare skulle det leda till en något ökad bemanningsmöjlighet inom viktiga samhällsfunktioner. *Småföretagarna* påpekar att den befintliga tidsgränsen innan traktamente reduceras är tre månader och framför att denna tidsgräns, för enkelhet och tydlighets skull, även borde användas vid detta förslag. *Fackförbundet Scen & Film* ifrågasätter att förslaget begränsas till högst en månad och påpekar att majoriteten av de tillfälliga anställningar och uppdrag som Scen & Films medlemmar innehar är längre. Scen & Film påtalar också att det i promemorian anförs att sannolikheten ökar vid en längre tidsperiod för att ordinarie lön ska omvandlas till kostnadsersättningar. Det framgår dock inte varför denna problematik skulle uppstå i högre grad vid en tidsperiod på tre månader än vid högst en månad.

Regeringen kan konstatera, vilket flera remissinstanser också framför, att en förlängning av den föreslagna tidsperioden skulle medföra att ännu fler tillfälliga anställningar och uppdrag omfattas. Vidare skulle regelverket bli tydligare och mer konsekvent i förhållande till den borte gränsen för att reducera traktamente. Som anges i promemorian riskerar dock en längre tidsperiod i högre utsträckning att leda till beteendeförändringar, exempelvis genom att arbetsgivare flyttar anställningar mellan olika företag i samma intressegemenskap. Vid en längre period skulle även arbetsrättsliga frågor få större betydelse, t.ex. om arbetsgivare väljer att betala ut skattefria traktamenten och betala boendet under hela perioden. Sannolikt kommer ordinarie lön i sådana fall att i högre grad omvandlas till kostnadsersättningar, som varken är underlag för beskattning eller socialavgifter. Kostnadsersättning som undantas vid beräkning av skatteavdrag är inte pensionsgrundande och utgör heller inte sjukpenninggrundande inkomst för mottagaren (se nedan, avsnitt 5.4). En längre period kan således få konsekvenser som inte är helt lätta att

överblicka. Den kan också antas ha en större budgetpåverkan. Eftersom effekterna av att förlänga den föreslagna tidsperioden är svårbedömda anser regeringen i likhet med Skatteverket att en tidsperiod på en månad får anses väl avvägd. Det kan dock finnas anledning att följa upp i vilken utsträckning de föreslagna bestämmelserna leder till förändrade beteenden och att vid en senare tidpunkt utvärdera om tidsperioden bör förlängas.

NSD har även föreslagit att det bör övervägas att utforma reglerna så att avdrag alltid ska medges såsom för tjänsteresa under den första månaden. Enligt regeringens bedömning uppnås dock med promemorians förslag en förenkling för många arbetsgivare och arbetstagare med kortare anställningar och uppdrag. Det är mot den bakgrunden inte motiverat att införa en bestämmelse som träffar samtliga anställningar där avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

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

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

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

Hur ska tidsperioden beräknas?

Vid beräkning av tidsperioden bör lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas. Det innebär att som slutdag avses den dag som har motsvarande tal i månaden som den dag från vilken tidräkningen påbörjas. Om motsvarande dag i slutmånaden inte finns anses månadens sista dag som slutdag. Tidsperioden en månad bör räknas från första arbetsdagen. Om anställningen t.ex. påbörjas den 1 januari bör avsikten följaktligen vara att den ska avslutas senast den 1 februari. Om anställningen däremot påbörjas den 31 januari bör avsikten vara att den, för att anses som tillfällig, ska avslutas senast nästkommande månads sista dag, i detta exempel vanligtvis den 28 februari. Perioden bör, i likhet med vad som gäller enligt bestämmelserna i övrigt om traktamente, inte förlängas med normalt arbetsfria dagar. Det kan vara t.ex. lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag–fredag. En månadsperioden bör inte heller förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställda arbetar deltid.

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

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

Ett praktiskt problem är att de flesta arbetsgivare stänger sin löne-redovisning för en månad runt den 10 i nästkommande månad. Det innebär att de flesta arbetsgivare och uppdragsgivare kommer att ha svårt att ta hänsyn till förändringar som inträffar senare än den kalendermånad som ersättningen tjänades in. Även detta talar för att en ny reglering bör utgå från avsikten när anställningen eller uppdraget påbörjas.

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

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

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

Särskilda regler gäller i dag när en tjänsteresa pågått i en följd längre tid än tre månader på en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten. Utbetalning av traktamente till arbetstagare på tjänsteresa kan fortsätta att betalas skattefritt efter tremånadersperioden om uppehållet i tjänsteresan beror på att anställda har arbetat på en annan ort. Om uppehållet i tjänsteresan däremot har gjorts av personliga skäl får inte traktamente ha betalats ut till den anställda om tremånadersperioden bör kunna förlängas (prop. 1989/90:110 s. 355). Vid enstaka och tidsbegränsade anställningar

och uppdrag saknas anledning att ha motsvarande bestämmelse om förlängning så att skattefria traktamenten kan fortsätta att utbetalas efter enmånadsperiodens slut. Uppehåll i den tillfälliga anställningen eller det tillfälliga uppdraget som innebär att tidsperioden förlängs till mer än en månad bör därför inte innebära att skattefria traktamenten kan betalas ut. I stället bör förlängningen anses som en sådan förlängning som innebär att det inte längre är fråga om tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag. Bedömningen av om ersättningen är skattefri eller skattepliktig bör därför göras enligt tillämpliga bestämmelser i 12 kap. inkomstskattelagen.

Bör tidigare anställningar och uppdrag beaktas?

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

Det är vanligt förekommande att uppdragstagare eller arbetstagare återkommande anlitas eller anställs för flera uppdrag på samma plats under en viss period eller återkommande under flera år. Om dessa uppdrag och anställningar är separata – dvs. de är inte en fortsättning på en tidigare anställning eller ett tidigare uppdrag och det finns inte något organisatoriskt samband mellan olika företag – bör varje anställning eller uppdrag anses som en ny anställning eller ett nytt uppdrag och därför bedömas för sig. Tolkare och idrottsdomare som återkommer till samma plats för nya uppdrag bör därför normalt omfattas. Det bör inte spela någon roll hur lång tid som förflyter mellan uppdragen, och det bör därför inte finnas något hinder mot flera separata korta anställningar eller uppdrag under ett kalenderår eller en viss period.

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

Beräkning av avdragen

Syftet med förslaget är att de skattemässiga skillnader som i dag föreligger vid betalning av kostnadsersättningar till arbetstagare med olika anställningsformer ska försvinna. För att åstadkomma likabehandling bör avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag på annan ort i högst en månad medges på samma sätt som för tjänsteresa. Beräkningen av avdragen för

sådana kostnader bör därför följa bestämmelserna i 12 kap. 5 § IL när det gäller avdrag för resor med egen bil respektive 12 kap. 10–17 och 24 §§ IL när det gäller avdrag för logi, resor, måltider och småutgifter.

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

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

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

Näringsverksamhet

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

Lagförslag

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

5.2 Kostnadsersättning till begränsat skattskyldiga ska i vissa fall undantas från skatteplikt

Regeringens förslag: Kostnadsersättning till begränsat skattskyldiga personer som betalas i samband med tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad, och som inte utgör underlag för skatteavdrag, ska vara undantagen från skatteplikt.

Huvudpromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kostnadsersättning som betalas till obegränsat och begränsat skattskyldiga behandlas inte på samma sätt, se avsnitt 4.5 och 4.7. Den skillnad som finns avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och vid beskattningen av traktamente och resekostnadsersättningar har undanröjts i rättspraxis avseende EU/EES-medborgare och medborgare i Schweiz eftersom olikbehandlingen ansetts

strida mot den fria rörligheten för arbetstagare, jfr RÅ 2010 ref. 122 och HFD 2014 ref. 29. Skillnaden kvarstår dock avseende beskattningen av traktamente och resekostnadsersättning till medborgare från tredjeland. För att åstadkomma likabehandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga arbetstagare krävs att undantaget i 6 § 1 SINK utvidgas till att omfatta kostnadsersättningar generellt. Sådan kostnadsersättning som betalas i samband med tillfälliga anställningar och uppdrag som avses i 12 kap. 9 § IL och inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL, bör därför vara undantagen från skatteplikt enligt SINK. För att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt krävs dels att den tillfälliga anställningen eller uppdraget i Sverige pågår i högst en månad, dels att avståndskravet på 50 kilometer är uppfyllt. Bestämmelsen bör tillämpas för alla begränsat skattskyldiga arbetstagare oavsett om de är bosatta i ett EES-land eller Schweiz, eller i tredjeland.

Vidare innebär Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010 ref. 122 att även ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas till en skattskyldig bosatt i en stat inom EES eller Schweiz i samband med tjänsteresa inte är underlag för skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter. Undantaget i 6 § 1 SINK bör därför utvidgas till att även omfatta ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för ökade levnadskostnader som inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL och som betalas till en skattskyldig som är bosatt i en stat inom EES för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § IL. Vid tillämpningen av bestämmelsen ska även personer som är bosatta i Schweiz omfattas. En ersättning är avgiftsfri om den undantas från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 2 SINK (2 kap. 12 § 2 SAL). Eftersom den föreslagna ändringen innebär ändring i 6 § 1 SINK kommer sådan ersättning som omfattas av bestämmelsen i SINK även att vara avgiftsfri enligt SAL. Någon ändring av 2 kap. 12 § SAL krävs därför inte.

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 6 § SINK.

5.3 Underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Regeringens förslag: Ersättning för resa, logi eller andra ökade levnadskostnader som betalas ut vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad ska omfattas av bestämmelserna om s.k. tyst kvittning. Sådan ersättning undantas därmed från underlaget för skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter till den del ersättningen inte överstiger de schablonbelopp som tillämpas för tjänsteresa eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi.

Huvudpromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med att avdrag vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad ska medges på

samma sätt som för tjänsteresa är att de skattemässiga skillnader som i dag föreligger vid betalning av kostnadsersättningar till arbetstagare med olika anställningsformer ska försvinna. För att åstadkomma likabehandling bör kostnadsersättning som utbetalas enligt den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § IL omfattas av bestämmelserna om s.k. tyst kvittning. Kostnadsersättning som motsvarar sådana kostnader som den tillfälligt anställda arbetstagaren eller uppdragstagaren har rätt att få avdrag för vid beskattningen bör därför inte vara underlag för skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter hos utbetalaren, och inte heller underlag för beskattning hos mottagaren.

Skatteavdrag ska göras för sådana ersättningar för kostnader i tjänsten som arbetstagaren inte har avdragsrätt för vid beskattningen (10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL). Ersättning som överstiger schablonbelopp eller den faktiska utgiften för logi, eller som avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen, är således underlag för skatteavdrag. Den del av ersättningen som är underlag för skatteavdrag är även underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 11 § SAL. För att bestämmelserna om tyst kvittning ska kunna tillämpas även avseende kostnadsersättning som utbetalas till arbetstagare och uppdragstagare som omfattas av regleringen i 12 kap. 9 § IL bör bestämmelsen i 10 kap. 3 § andra stycket 8 SFL utvidgas till att även avse sådan kostnadsersättning som omfattas av den föreslagna bestämmelsen.

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 10 kap. 3 § SFL.

5.4 Beräkning av pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst

Regeringens bedömning: Kostnadsersättning som undantas vid beräkning av skatteavdrag är inte pensionsgrundande eller sjukpenninggrundande inkomst.

Huvudpromemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

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

Skattepliktiga förmåner och kostnadsersättningar ingår sedan 1997 inte i den sjukpenninggrundande inkomsten (prop. 1995/96:209).

6 Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser

6.1 Personer som tillfälligt anställs av offentlig sektor för arbete vid vissa samhällsinsatser ska anses ha tjänstestället i bostaden

Regeringens förslag: Personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige ska anses ha bostaden som tjänsteställe.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorians förslag omfattas inte personer som tillfälligt anställs hos kommunalförbund. Vidare används i promemorian begreppet andra extraordinära händelser för att beskriva vid vilka tillfällen som arbetstagare hos kommuner och regioner ska omfattas av de föreslagna bestämmelserna.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot att förslaget genomförs. *Malmö stad* anser att förslaget om att bostaden bestäms som tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser är till gagn för det allmänna och för samhället i stort. *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB)* framhåller att förslaget innebär en mer kostnadseffektiv hantering av resurser samt att det blir enklare att kommunicera gällande skatteregler och anställningsvillkor till insatspersonalen. Även *Region Stockholm* ser positivt på det förenklade regelverket men vill, med instämmande av bl.a. MSB, understryka vikten av att det inte ska finnas någon fastslagen tidsgräns för regelverket avseende lån och tillfällig anställning av personal vid vissa samhällsinsatser. *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)* välkomnar förslaget men lämnar synpunkter på utformningen. Enligt SKR bör det förtydligas att kommunalförbund och kommunala bolag inom samhällskritisk verksamhet ska räknas som offentlig verksamhet och är inkluderade i förslaget. Vidare har begreppet ”tillfälligt anställd” vanligtvis en snävare innebörd än vad som är avsett i förslaget. SKR rekommenderar därför ett förtydligande även i denna del.

Skälen för regeringens förslag

Tillfälligt anställd personal hos statliga myndigheter, regioner, kommuner och kommunalförbund

MSB har ansvar för frågor om skydd mot olyckor, krisberedskap och civilt försvar, i den utsträckning inte någon annan myndighet har ansvaret. Ansvaret avser åtgärder före, under och efter en olycka, kris, krig eller krigsfara. Myndigheten har en resursbas med personer som kan kallas in vid olyckor, kriser eller andra händelser då den ansvariga kommunens eller regionens resurser inte räcker till. MSB stöttar även andra statliga myndigheter med personal vid vissa komplexa händelser såsom flyktingströmmarna 2015 eller utbrottet och spridningen av covid-19. Antalet personer som kallas in varierar från år till år, beroende på vilka insatser som behövs. Insatserna är normalt inte i insatspersonalens närområde, och de måste därför resa till platsen där de ska utföra det tillfälliga uppdraget. En del av insatspersonalen är tillsvidareanställda av MSB. Tillsvidareanställd personal som deltar i specifika insatser utför arbetet som en tjänsteresa inom ramen för den ordinarie anställningen. Majoriteten av insatspersonalen anställs dock tillfälligt av MSB för ett specifikt uppdrag och är under denna period tjänstlediga från sina ordinarie arbeten.

Även regioner och kommuner kan i egenskap av arbetsgivare behöva vidta olika proaktiva åtgärder för att tillfälligt säkra bemanningen i vissa situationer, t.ex. åtgärder inom ramen för kollektivavtalet, rekrytering av personal, användande av bemanningspooler och eventuellt inlåning av personal från andra regioner eller kommuner. Vid händelser som innebär allvarliga samhällsstörningar och som medför omfattande eller avgörande påverkan på personalförsörjningen i en kommuns eller regions verksamhet kan sektorns Krislägesavtal aktiveras. Avtalet omfattar över en miljon anställda i kommuner och regioner. Syftet med avtalet är att aktivera andra arbetstidsregler som möjliggör ett större uttag av arbetstid. Avtalet möjliggör också in- och utlåning av personal mellan drabbade kommuner eller regioner. Medarbetaren är då normalt fortsatt anställd hos den utlånande arbetsgivaren, bl.a. till följd av bestämmelserna om arbetsmiljöansvar. Lönen betalas normalt av den ordinarie arbetsgivaren som lånar ut arbetstagaren. Den part som lånar in arbetstagaren betalar normalt kostnaderna som uppkommer på grund av att arbetstagaren tillfälligt arbetar på annan ort, t.ex. kostnaderna för resor och logi.

I Skatteverkets promemoria föreslås en särskild reglering av vad som utgör tjänsteställe för personer som tillfälligt anställs hos en statlig myndighet, region eller kommun för arbete under vissa samhällsinsatser. SKR påpekar att många inom räddningstjänsten i Sverige inte är anställda inom själva kommunens verksamhet, utan av kommunalförbund, och att det därför bör förtydligas att även kommunalförbund ska omfattas av förslaget. Regeringen konstaterar att kommunalförbund är en offentlig verksamhetsform som även i andra sammanhang i inkomstskattelagen behandlas på motsvarande sätt som staten, regioner och kommuner (se t.ex. 7 kap. 2 § IL). Då kommunal räddningstjänst i förekommande fall organiseras som räddningstjänstförbund där flera kommuner ingår, anser regeringen i likhet med SKR att tillfälligt anställda personer hos ett

kommunalförbund på samma villkor som för statliga myndigheter, regioner och kommuner ska omfattas av det förenklade regelverket.

SKR påpekar vidare att många kommuner valt att bolagisera kritiska samhällsfunktioner såsom vatten och avlopp, energiförsörjning, avfalls- hantering och ibland vård- och omsorg. Medarbetarna inom dessa bolag är inte heller anställda inom själva kommunen. Vid tolkning och tillämpning av förslaget menar SKR att det finns en risk för uteslutande av sådana anställningar. Regeringen anser dock att det inte finns tillräckliga skäl för att utvidga förslaget även till kommunala bolag. Enligt regeringens uppfattning innebär förslaget heller inte någon uteslutning av anställda vid kommunala bolag, eftersom även dessa kommer att omfattas av de generella regler som föreslås införas för tillfälliga anställningar på annan ort i högst en månad, se avsnitt 5.1.

Bostaden ska anses som tjänsteställe vid tillfälliga anställningar för att hantera en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation

Tillsvidareanställda arbetstagare har normalt sitt tjänsteställe på den plats där de utför sitt vanliga arbete. Det innebär att arbetsgivaren redan enligt nuvarande bestämmelser kan tillämpa bestämmelserna om tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning om en sådan arbetstagare tillfälligt arbetar på annan ort för att hantera en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation.

Personer som tillfälligt anställs för motsvarande syften på annan ort kan som regel inte tillämpa bestämmelsen i 12 kap. 8 § andra stycket IL om att bostaden anses som tjänsteställe, trots att uppdragen pågår en begränsad tid på varje plats. De omfattas inte heller av undantaget i 12 kap. 8 § tredje stycket IL, som anger att bostaden är tjänsteställe för vissa kategorier arbetstagare och uppdragstagare. Personer som tillfälligt anställs vid sådana samhällsinsatser som anges ovan anses därför regelmässigt ha sitt tjänsteställe på den plats där de utför det tillfälliga arbetet. Ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter i samband med det tillfälliga arbetet beskattas därmed som lön.

Enligt regeringens uppfattning bör personer som tillfälligt anställs hos MSB och övriga statliga myndigheter, regioner, kommuner och kommunalförbund, för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige omfattas av den särskilda undantagsregeln i 12 kap. 8 § tredje stycket IL, i likhet med vad som gäller för reservofficerare samt nämndemän, juryledamöter och uppdragstagare i domstolar. Genom att tillåta bostaden som tjänsteställe för sådan tillfälligt anställd personal skapas bättre förutsättningar för kompetensförsörjningen till samhällskritiska uppdrag och en enklare och mer kostnadseffektiv hantering av anställningarna. Det blir också enklare att kommunicera villkoren för uppdraget till insatspersonalen eftersom alla uppdrag kan hanteras likartat. Då längden på olika samhällsinsatser kan variera bör ingen tidsgräns gälla för vad som ska anses som tillfällig anställning.

Eftersom syftet med bestämmelsen är att förenkla för arbetsgivare och arbetstagare bör det inte krävas någon närmare bedömning av vad som ska anses utgöra exempelvis en sådan olycka eller kris som omfattas av

bestämmelsen. Det ska dock vara fråga om en specifik händelse som går utöver den tillfälliga arbetsgivarens vanliga verksamhet, även om denna normalt inkluderar exempelvis hanterandet av olyckor. Den specifika händelsen ska även medföra ett behov av arbetskraft som inte kan tillgodoses internt. MSB:s särskilda uppdrag inom krishanteringen bör alltid utgöra tillräcklig grund för att arbetstagare som tillfälligt anställs för att delta i sådana samhällsinsatser ska omfattas av den föreslagna undantagsregeln.

I vissa fall kan det uppstå situationer som inte per definition utgör en olycka, krig, kris eller krigsfara enligt den terminologi som i dag används av berörda aktörer, men som ändå bör kunna omfattas av bestämmelsen. I promemorians förslag inkluderades även sådana extraordinära händelser som definieras i 1 kap. 4 § lagen (2006:544) om kommuners och regioners åtgärder inför och vid extraordinära händelser i fredstid och höjd beredskap. Med extraordinär händelse avses i den lagen en sådan händelse som avviker från det normala, innebär en allvarlig störning eller överhängande risk för en allvarlig störning i viktiga samhällsfunktioner och kräver skyndsamma insatser av en kommun eller en region. Regeringen har under beredningen av ärendet uppmärksammat att användandet av begreppet extraordinär händelse i det här sammanhanget kan leda till uppfattningen att även de andra händelser som omfattas, bl.a. i form av olyckor och kriser, måste nå upp till en sådan grad av allvar som krävs för en extraordinär händelse. Enligt regeringens uppfattning bör i stället begreppet annan liknande situation användas för att markera att även händelser som är av samma karaktär som i lagen angivna olyckor, kriser, krig och krigsfara, men som är svårare att förutse och definiera, ska omfattas av bestämmelsen. Ett aktuellt exempel på en sådan situation kan vara en allvarlig smittsam sjukdom som brutit ut i en eller flera kommuner och som kräver att personal tillfälligt lånas ifrån andra kommuner eller regioner.

Frivillig personal

Frivillig personal från olika organisationer har en viktig roll att stötta statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund vid vissa samhällsinsatser. I de fall en sådan arbetsgivare betalar kostnaden för t.ex. resor och logi till en person som deltar frivilligt i en insats för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik olycka, kris, krig, krigsfara eller andra liknande situationer i Sverige bör personen anses som en sådan person som tillfälligt anställts hos utbetalaren i den mening som avses i 12 kap. 8 § tredje stycket.

MSB ser det som positivt att även frivilliga som inte anställs, men som får kostnadsersättningar, föreslås omfattas av förslaget då även de har en viktig roll inom krisberedskapen och det civila försvaret och det därför är bra att kunna tillämpa samma regler för dem. SKR riktar invändningar mot att i detta sammanhang använda begreppet tillfälligt anställd med hänvisning till att det är ett väl grundat begrepp inom arbetsrätten och där innebär en anställning som inte gäller tillsvidare. Att man i förslaget, och bara just i detta avseende, utökar ett väl förankrat begrepp kan leda till oreda och därigenom försvårande av den praktiska tillämpningen.

Regeringen instämmer i att förslaget medför en viss risk för sammanblandning av begrepp. Denna risk bör dock inte överdrivas, då det kan konstateras att tillfälligt anställd inte är en juridisk term för att beskriva ett anställningsförhållande. För att tydliggöra vilka anställningar och uppdrag som kan komma i fråga föreslår dock regeringen att förslaget om tjänsteställe i bostaden uttrycks på så sätt att det ska omfatta personer som tillfälligt anställs av berörda aktörer, dvs. statliga myndigheter, regioner, kommuner och kommunalförbund, för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation. Förslaget omfattar således personer som tillfälligt anställs eller lånas in samt personer som arbetar frivilligt utan annan ersättning än ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter när personen tillfälligt deltar i insatser vid sådana situationer när detta sker på annan ort än den där personen normalt arbetar.

Avdrag i inkomstdeklarationen

Bestämmelserna om tyst kvittning innebär att arbetsgivaren inte redovisar ersättningen i arbetsgivardeklarationen, och att arbetstagaren därför inte heller tar upp ersättningen i sin inkomstdeklaration. I normalfallet behöver arbetstagaren därför varken redovisa ersättningen eller göra avdrag för motsvarande kostnader i sin deklaration. Om den skattskyldige kan visa att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst har varit större än den ersättning som den skattskyldige har fått för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av (12 kap. 14 § andra stycket IL).

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 12 kap. 8 § IL.

6.2 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare

Regeringens förslag: Kostnadsersättning som betalas till begränsat skattskyldiga arbetstagare som deltar i vissa samhällsinsatser i Sverige ska vara undantagen från skatteplikt.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB)* ser det som positivt att utländska medborgare som deltar i krisinsatser i Sverige också kan erhålla kostnadsersättningar som undantas från beskattning.

Skälen för regeringens förslag: Lön eller därmed jämförlig förmån till begränsat skattskyldiga arbetstagare på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region är skattepliktig inkomst (5 § första stycket 1 SINK). En förutsättning för beskattning enligt SINK är att inkomsten skulle ha beskattats hos en

obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (5 § fjärde stycket SINK).

Kostnadsersättningar för ökade levnadskostnader, kostnad för logi, samt andra ersättningar för kostnader i tjänsten som utges i samband med tjänsteresor är skattepliktig inkomst för mottagaren. Som ersättning för arbete som ska beskattas enligt SINK räknas dock endast den del av ersättningen som det är uppenbart att en mottagare inte skulle få dra av vid beskattning enligt inkomstskattelagen, dvs. så kallad tyst kvittning.

För att en svensk statlig myndighet, region, kommun eller kommunalförbund ska kunna betala ut kostnadsersättning som motsvarar det belopp som en obegränsat skattskyldig arbetstagare har rätt att dra av även till en begränsat skattskyldig arbetstagare, bör ett undantag införas i SINK. Regeringen föreslår därför att sådan kostnadsersättning som betalas till personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige och som inte är underlag för skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen ska vara undantagen från skatteplikt enligt SINK. Som framgår av avsnitt 6.1 är det vanligt förekommande att anställda som lånas mellan kommuner och regioner erhåller lönen från den ordinarie arbetsgivaren medan den tillfälliga arbetsgivaren betalar kostnadsersättning för logi, resor, måltider och småutgifter. Utländska arbetstagare som tillfälligt deltar i samhällsinsatser i Sverige kan på motsvarande sätt erhålla lön från en utbetalare och kostnadsersättning från en annan utbetalare. Detta gäller oavsett om det är fråga om svenska eller utländska utbetalare av lön respektive kostnadsersättning under den period som arbetstagaren deltar i en samhällsinsats i Sverige. Det innebär att ersättningarna vid den tillfälliga anställningen är skattepliktiga enligt dagens regler i SINK oavsett vem som är utbetalare. Ersättningar som gäller logi och resor till och från Sverige vid anställningens början och slut undantas dock från beskattning enligt dagens reglering i SINK. För att även andra kostnadsersättningar som betalas ut i samband med nu aktuella uppdrag ska vara undantagna från beskattning och skatteavdrag ska det införas en reglering i SINK som innebär att kostnadsersättningarna undantas från beskattning oavsett om de betalas av svensk eller utländsk arbetsgivare.

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 6 § SINK.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021.

Om den tillfälliga anställningen eller uppdraget påbörjats före den 1 januari 2022 ska beräkningen av anställningstiden eller uppdragets längd utgå från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

Huvudpromemorians och tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Bestämmelserna bör tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021. Det innebär att de nya bestämmelserna blir tillämpliga också på den som redan har påbörjat en tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort, om arbetet beräknas pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. I dessa fall ska beräkningen av anställningstiden eller uppdragets längd utgå från den tidpunkt när det tillfälliga arbetet påbörjades.

Exempel: Om arbetet har påbörjats den 15 december 2021 och beräknas pågå till den 14 januari 2022 kan bestämmelserna tillämpas på ersättning som avser arbete som utförs under perioden från den 1 januari till den 14 januari 2022.

8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. *Regelrådet* finner att konsekvensutredningen av förslaget om skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Vad gäller förslaget om tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser medför förslaget endast begränsade effekter för företaget, varför *Regelrådet* inte yttrar sig över konsekvensutredningen för detta förslag.

De offentliga finansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat

beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

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

I lagrådsremissen föreslås 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. Förslaget innebär att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort 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. Förslaget medför att ersättning för ökade utgifter undantas från beskattning hos arbetstagaren och från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

Syfte och alternativa lösningar

Bestämmelserna om tjänsteställe innebär att arbetstagare med olika anställningsformer men samma arbetsmönster behandlas olika vid utbetalning av kostnadsersättning. Tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare missgynnas av detta eftersom de inte genom s.k. tyst kvittning kan få skattefri kostnadsersättning i samma utsträckning som tillsvidareanställda arbetstagare. Förslaget syftar till att förbättra den skattemässiga neutraliteten mellan olika anställningsformer. Förslaget syftar också till att förenkla administrationen både för arbetsgivare och uppdragsgivare som tillfälligt anställer eller anlitar personal och för den person som tillfälligt anställs eller anlitas som uppdragstagare. Genom att förbättra den skattemässiga neutraliteten och förenkla administrationen kan förslaget också verka för att öka förtroendet för skattesystemet.

I förslaget omfattas anställningar och uppdrag där avsikten är att de ska uppgå till högst en månad. Överväganden angående en alternativ tidsperiod om tre månader finns i avsnitt 5.1. En sådan tidsperiod skulle visserligen innebära förenklningar för fler anställningar och uppdrag och vara mer konsekvent i förhållande till den bortre gränsen för att reducera traktamente. Som Skatteverket anför i promemorian finns dock en risk för att förslaget kommer att leda till beteendeförändringar hos arbets- och uppdragsgivarna. Effekterna av en längre tidsperiod är därmed mer svårbedömda. Regeringen föreslår därför i likhet med Skatteverket en tidsperiod på en månad.

I det fall någon ändring av reglerna inte genomförs bedöms de problem som identifierats bestå. Baserat på hur anställningsformer och anställningslängder förändrats de senaste decennierna bedöms problemen vara ökande snarare än minskande över tid.

Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av förslaget är osäkra. Förslaget är generellt och gäller för alla företag och tillfälligt anställda och uppdragstagare samtidigt som den typ av ersättningar som omfattas av förslaget inte särredovisas i arbetsgivardeklarationen. Den bedömning av de offentligfinansiella effekterna som görs i det följande bygger därför på deklarationsuppgifter tillsammans med ett antal nödvändiga antaganden.

Beräkningar och antaganden

Den som betalar ut arbetsgivaravgiftsbelagd ersättning för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort än bostadsorten ska redovisa denna månadsvis till Skatteverket i arbetsgivardeklarationens individuppgift. Skatteverket har i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad räknat samman de redovisade arbetsgivaravgiftspliktiga ersättningarna för alla individer som antas ha varit anställda av en arbetsgivare i högst en månads tid under 2019. Tidsperioden för varje individs anställning har bestämts utifrån inlämnade arbetsgivardeklarationer. Individer som fått en arbetsgivardeklaration inlämnad av en arbetsgivare under en viss månad, men inte för månaden före eller efter, antas ha varit anställd under mindre än en månad. Till detta läggs ett antagande om att även hälften av antalet arbetstagare och en tredjedel av de ersättningar som betalats ut till arbetstagare med arbetsgivardeklaration från en arbetsgivare under precis två månader i rad avser arbetstagare som varit anställda mindre än en månad. Totalt bedöms på detta sätt ungefär 27 000 anställda och uppdragstagare samt 6 000 arbetsgivare beröras av förslaget. Omfattningen på de ersättningar som med nuvarande lagstiftning är skattepliktiga men som föreslås bli skattefria bedöms uppgå till totalt 35 miljoner kronor per år.

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

Å andra sidan finns också omständigheter som talar för att bedömningen av de offentligfinansiella effekterna är en underskattning. Som beskrivits i avsnitt 4 får tillfälligt anställda i allmänhet göra avdrag för ökade levnadsomkostnader som uppkommer av arbetet. Det är emellertid inte

säkert att arbetstagarna yrkar avdrag för alla de kostnader de har rätt till avdrag för, eller att de kan yrka avdrag för hela kostnaden. Exempelvis medges avdrag för resor till och från arbetet endast för den del som överstiger ett gränslöpp om 11 000 kronor. Med förslaget skulle hela kostnadsersättningen bli skattefri. Eftersom kostnadsersättningar för resor inte deklarerar under egen post i arbetsgivardeklarationen har någon hänsyn till detta inte kunnat tas. Förslaget är vidare att ersättning ska vara skattefri när avsikten med anställningen är att den ska vara kortare än en månad. Det innebär att korta anställningar som förlängs till längre än en månad inte räknas med i underlaget här, trots att delar av den ersättning som betalats ut föreslås bli skattefri. På liknande sätt ingår inte heller ersättningar där en person anställs för upprepade korta anställningar under flera månader i rad av samma arbetsgivare, vilket exempelvis kan vara fallet med tolkar eller idrottsdomare.

Förslaget kan också ge upphov till att det blir vanligare med sådan ersättning som föreslås bli skattefri, exempelvis traktamenten, vid tillfällig anställning eller uppdrag. Detta kan ske antingen genom en ökning av den totala ersättningen till arbetstagarna eller genom en förskjutning av ersättningsnivåerna från lön till exempelvis traktamente.

Förslaget bedöms ge offentligfinansiella effekter främst på två sätt: dels bedöms intäkterna från arbetsgivaravgifterna minska, dels bedöms utgifterna i ålderspensionssystemet minska i och med att de anställdas pensionsgrundande inkomst (PGI) blir något lägre. Eftersom avdragsrätt för arbetstagaren i huvudsak föreligger redan i dag bedömer Skatteverket att effekten på inkomstskatten för privatpersoner är liten och kan bortses ifrån. Denna bedömning delas av SKR.

Arbetsgivaravgiften, inklusive allmän löneavgift, för ersättning till anställda uppgår till 31,42 procent av den avgiftspliktiga ersättningen. Ett minskat underlag med 35 miljoner kronor ger därmed minskade intäkter av arbetsgivaravgifterna med ca 11 miljoner kronor. Med hänsyn till indirekta effekter på bolagsskatteintäkterna beräknas den offentligfinansiella nettoeffekten av förslaget uppgå till ca 9 miljoner kronor på kort sikt (se tabell 8.1). Den varaktiga effekten stannar på 5 miljoner kronor till följd av på sikt minskade utbetalningar från pensionssystemet.

Tabell 8.1 Offentligfinansiella effekter av förslaget

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Effekt från	Bruttoeffekt	Periodiserad nettoeffekt			Varaktig effekt
		2022	2023	2024	
2022-01-01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01

Källa: Skatteverket och egna beräkningar.

Effekter för företagen

Förslaget bedöms beröra ungefär 6 000 arbetsgivare som i dag betalar ut sådan skattepliktig kostnadsersättning som föreslås bli skattefri. Av dessa bedöms drygt 90 procent vara privata företag (övriga är offentlig förvaltning, offentligt ägda företag eller ideella föreningar). Av de

ersättningar som bedöms bli skattefria uppskattas privata företag stå för 31 miljoner kronor. Det innebär att kostnaderna i form av arbetsgivaravgifter, för de privata företagen, bedöms minska med ca 10 miljoner kronor.

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

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

Enligt Skatteverket förekommer det i dag också att arbetsgivare – medvetet eller omedvetet – felaktigt betalar ut sådan ersättning som omfattas av förslaget som om den vore skattefri. Dessa arbetsgivare kommer nu att kunna betala ut ersättning på samma sätt som i dag, men med lagligt stöd och utan risk för att påföras både skatt och skattetillägg vid kontroller. Problemet bedöms generellt sett inte vara stort, men kan i vissa branscher verka snedvridande för konkurrensen och bidra till att undergräva förtroendet för skattesystemet.

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

Effekter för enskilda

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

En följd effekt av att kostnadsersättningarna blir skattefria är emellertid också att pensionsgrundande inkomst minskar. De framtida utbetalningarna från ålderspensionssystemet uppskattas minska med ca 4 miljoner kronor till följd av förslaget.

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

Effekter för offentlig sektor

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

Förslaget bedöms också påverka vissa kommuner och regioner, särskilt i mindre tätbefolkade delar av landet, på så sätt att rekrytering av tillfälligt anställda med kompetens som är svårt att få tag på lokalt kan underlättas.

Effekter för sysselsättning

Förslaget kan bidra till ökad rörlighet på arbetsmarknaden när det gäller kortare anställningar, eftersom skattekonsekvenserna av att ersätta ökade kostnader för en korttidsanställd som arbetar på en ort mer än 50 kilometer från bostaden blir mindre. Dessutom kan de administrativa kostnaderna för en sådan anställning minska. Effekterna bedöms emellertid bli små, med tanke på den föreslagna begränsningen i anställnings- eller uppdragslängd.

Effekter för den ekonomiska jämställdheten och inkomstfördelningen

Ungefär lika många kvinnor som män fick 2019 sådana förmåner utbetalda som bedöms omfattas av förslaget. Förslaget bedöms därför inte ha någon påverkan av betydelse på den ekonomiska jämställdheten. Förslaget bedöms inte heller ha någon inverkan av betydelse för inkomstfördelningen i samhället i övrigt.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslaget en engångskostnad för uppdatering av information på myndighetens hemsida, broschyrer och informationsinsatser i samband med att reglerna införs. Dessa kostnader beräknas vara marginella och ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

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

Statliga myndigheter påverkas även i den utsträckning de har korttidsanställningar som omfattas av förslaget. Det gäller t.ex. ofta vid

användande av tolkar i olika sammanhang. Kostnader och administration bedöms minska för sådana korta anställningar och uppdrag.

Förslaget bedöms endast medföra en marginell påverkan på måltillströmningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

Övriga effekter

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

8.2 Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under vissa samhällsinsatser

I lagrådsremissen föreslås att personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige ska anses ha tjänstestället i bostaden. Arbetsgivaren ska därmed inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på kostnadsersättning som betalas ut och den tillfälliga arbetstagaren ska heller inte ta upp erhållen ersättning och yrka avdrag för ökade levnadskostnader i sin deklaration. Vidare föreslås att kostnadsersättningar ska bli skattefria även för begränsat skattskyldiga vid tillfälligt arbete under sådana insatser.

Syfte och alternativa lösningar

Syftet med den föreslagna bestämmelsen är att statliga myndigheter, regioner, kommuner och kommunalförbund ska kunna betala ut ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter till arbetstagare eller uppdragstagare som anställs eller lånas vid vissa samhällsinsatser utan att skatteeffekter uppkommer. Därigenom kan förutsättningarna för kompetensförsörjningen vid sådana insatser förbättras och hanteringen av anställningarna bli enklare och mer kostnadseffektiv. Genom att förändra en beskattningssituation som i dag ofta ses som oberättigad, kan förslaget också leda till ökat förtroende för skattesystemet.

Om förslaget inte genomförs kvarstår dagens situation, där beskattningen av tillfälligt anställda vid vissa samhällsinsatser är relativt krånglig. Det finns en överhängande risk för att sådana insatser kommer att bli fler i framtiden, inte minst med tanke på de förväntade klimatförändringarna. Därmed riskerar också den problematik som förslaget syftar till att åtgärda uppstå mer frekvent.

Offentligfinansiella effekter

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB) har lämnat uppgifter till Skatteverket om antalet tillfälligt anställda vid krisinsatser de senaste åren (se tabell 8.2) samt uppgifter om värdet på resor och logi som MSB betalat för dessa.

Tabell 8.2 Tillfälliga anställningar hos MSB vid krisinsatser 2015–2020

År	Antal anställningar
2015	80
2016	21
2017	0
2018	112
2019	10
2020 (t.o.m. juni)	Ca 260

Källa: MSB och Skatteverket.

Antalet tillfälligt anställda har varierat från år till år. År 2018, när det var omfattande skogsbränder i delar av Sverige, hade myndigheten 64 tillfälligt anställda, fördelade på 112 anställningar med en genomsnittlig uppdragslängd om sju dagar. Alla utom en av dessa var anställda så långt från hemorten att övernattning krävdes. MSB betalade både logi och resor för de anställda. För detta tog MSB upp 181 000 kronor som underlag för arbetsgivaravgifter, fördelat på 173 000 kronor för reseersättning och 8 000 kronor för logi.

Förutom MSB omfattar förslaget också övriga statliga myndigheter samt regioner, kommuner och kommunalförbund. När det gäller övriga statliga myndigheter finns ofta en beredskap att ta in tillfälligt anställda under vissa samhällsinsatser, men det bör främst vara MSB som gör detta på regelbunden basis i någon större omfattning. Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) har ingen statistik över omfattningen av tillfälligt anställda i sådana situationer.

I brist på annat underlag antas att dels övriga statliga myndigheter tillsammans, dels Sveriges kommuner och regioner tillsammans, har tillfälligt anställda i krisinsatser i ungefär samma omfattning som MSB. Med andra ord bedöms ca 200 tillfälligt anställda beröras årligen. Dessa bedöms få fria resor och logi som idag ska tas upp som underlag för arbetsgivaravgift till ett värde av 540 000 kronor, och som med förslaget blir helt skattefritt. Arbetsgivaravgifterna om 31,42 procent som idag utgår på de fria resorna och login beräknas därmed uppgå till ungefär 170 000 kronor.

Eftersom en stor del av den ersättning de anställda får också kan dras av i inkomstdeklarationen bedömer Skatteverket att effekten på inkomstskatten för privatpersoner är liten och kan bortses ifrån. Denna bedömning delas av SKR.

Med hänsyn till ovanstående är bedömningen att de offentligfinansiella effekterna av förslaget blir mycket små. De totala skatte- och avgiftsintäkterna bedöms minska med några hundra tusen kronor per år. Eftersom omfattningen av krisinsatserna kan förväntas variera kraftigt

mellan åren kommer sannolikt även de offentligfinansiella effekterna av förslaget att variera. Även om antalet anställningar som omfattas av de föreslagna reglerna skulle flerfaldigas i förhållande till ovanstående antaganden bedöms de offentligfinansiella effekterna av förslaget bli förhållandevis små.

Effekter för företagen

Förslaget omfattar endast statliga myndigheter, regioner, kommuner, och kommunalförbund, samt i en mindre omfattning utländska utbetalare som kan bidra med personal vid vissa samhällsinsatser i Sverige. Förslaget bedöms inte påverka företag i Sverige.

Effekter för enskilda

Förslaget påverkar personer som blir tillfälligt anställda av statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund vid vissa samhällsinsatser, där arbetet utförs så långt ifrån bostaden att kriterierna för tjänsteresa uppfylls när tjänstestället med förslaget bestäms till bostaden. Förslaget bedöms påverka ungefär 200 personer årligen, men siffran är osäker och bedöms komma att variera mycket från år till år. De personer som omfattas får framför allt en förenklad beskattningssituation, där arbetsgivaren kan stå för logi, resor och traktamente skattefritt. Det innebär att sådana förmåner och ersättningar inte ska tas upp i arbetstagarens deklaration, och arbetstagaren behöver heller inte yrka avdrag för sådana kostnader.

Effekter för offentlig sektor

Statliga myndigheter, regioner, kommuner och kommunalförbund som tillfälligt anställer personal med anledning av vissa samhällsinsatser kommer att påverkas av förslaget i rollen som arbetsgivare. Kostnaderna för arbetsgivaravgifter och för administration förväntas minska, om än marginellt. Det kan också bli lättare att rekrytera personer till tillfälliga anställningar under samhällsinsatser när skattesituationen blir enklare, tydligare och något bättre för de anställda. Den merkostnad som uppkommer i de fall arbetsgivaren betalar en extra ersättning för att kompensera för skattekonsekvenserna undviks med förslaget.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslaget engångskostnader för uppdatering av information på hemsidan, broschyrer och informationsinsatser i samband med att reglerna införs. Dessa kostnader bedöms emellertid vara marginella och ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Förslaget förväntas också leda till minskade kostnader för information och frågor till Skatteupplysningen.

Förslaget bedöms endast medföra en marginell påverkan på måltillströmningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte få några övriga effekter av betydelse. Detta innefattar effekter för miljön, sysselsättning, inkomstfördelningen, jämställdheten och det brottsförebyggande arbetet.

9 Författningskommentar

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

6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilka fall utomlands bosatta personer undantas från skatteplikt.

I *punkterna 1 a) och b)* görs en ändring av redaktionell karaktär.

Det införs en ny *punkt 1 c)* som innebär att utomlands bosatta personer undantas från beskattning avseende viss ersättning. Undantaget gäller sådan ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för ökade levnadskostnader till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, om någon av de förutsättningar som anges i första, andra, eller tredje strecksatsen är uppfyllda.

Första strecksatsen avser ersättning till en skattskyldig som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Bestämmelsen kodifierar den praxis som har uppkommit till följd av Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010 ref. 122. Bestämmelsen innebär att ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas till en utomlands bosatt person bosatt i en stat inom EES eller Schweiz vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § IL är undantagen från skatteplikt.

Andra strecksatsen innebär att kostnadsersättning som betalas för arbete hos en svensk statlig myndighet, region, kommun eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation i Sverige i vissa fall inte är skattepliktig inkomst när utbetalning görs till den som är bosatt utomlands.

Med en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation avses sådana händelser som omfattas av 12 kap. 8 § tredje stycket 4 IL, se kommentaren till den paragrafen, avsnitt 9.2.

Tredje strecksatsen avser ersättning för sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § IL, se kommentaren till den paragrafen, avsnitt 9.2. Bestämmelsen i tredje strecksatsen innebär att

kostnadsersättning till en utomlands bosatt person på motsvarande sätt som för en obegränsat skattskyldig är undantagen från skatteplikt om ersättningen avser ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden om arbetet ska vara avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.2 och 6.2.

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

12 kap.

8 §

Paragrafen reglerar vilken plats som anses som tjänsteställe.

I tredje stycket görs en redaktionell ändring där jurymän ersätts av det könsneutrala begreppet juryledamöter (jfr 12 kap. 7 § tryckfrihetsförordningen [1949:105]). Vidare görs ett tillägg som innebär att personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av en specifik händelse i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller liknande situation i Sverige ska anses ha tjänstestället i bostaden.

Med en specifik händelse avses en händelse som går utöver den tillfälliga arbetsgivarens vanliga verksamhet. Den specifika händelsen ska även medföra ett tillfälligt behov av arbetskraft som inte kan tillgodoses internt. MSB:s särskilda uppdrag inom krisberedskapen och det civila försvaret bör alltid utgöra tillräcklig grund för att personer som tillfälligt anställs för att delta i sådana samhällsinsatser ska omfattas av den särskilda undantagsregeln i tredje stycket.

Med personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund avses arbetstagare som anställs eller lånas och som erhåller ersättning från en sådan arbetsgivare. Även personer som arbetar frivilligt utan annan ersättning än ersättning för logi, resor, måltider och småutgifter ska anses ha anställts tillfälligt i den mening som avses i tredje stycket 4.

Bedömningen av hur länge en anställning ska anses vara tillfällig får göras från fall till fall utifrån de behov som arbetsgivaren har.

Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

9 §

Paragrafen är ny och reglerar 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 följande kriterier uppfylls:

1. Anställningen eller uppdraget ska vara avsett att pågå i högst en månad.

2. Avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen ska vara längre än 50 kilometer.

Att avdrag ska göras på samma sätt som för tjänsteresa innebär att beräkningen av avdragen för logi, resor, måltider och småutgifter ska följa samma regler som gäller för tjänsteresa, dvs. bestämmelserna i 12 kap. 5 § IL när det gäller avdrag för resor med egen bil respektive 12 kap. 10–17 och 24 §§ IL när det gäller avdrag för logi, resor, måltider och småutgifter.

Om en arbetstagare eller en uppdragstagare återkommande anlitas eller anställs av samma arbetsgivare för uppdrag på samma plats under en viss period eller återkommande under flera år ska en bedömning göras om huruvida varje nytt uppdrag eller ny anställning är fristående eller om det är en fortsättning av ett tidigare uppdrag eller anställning. Tolkuppdrag när en frilansande tolk har återkommande uppdrag på samma arbetsplats ska normalt anses som nya uppdrag. Arbetsgivare och utbetalare ska endast vara skyldiga att beakta förhållanden som avser egen personal. Om en arbetstagare hyrs ut till två olika kunder på samma ort av olika arbetsgivare (t.ex. av två olika bemanningsföretag) ska varje bemanningsföretag kunna tillämpa bestämmelserna. Att personen tidigare har arbetat på samma ort för en annan arbetsgivares räkning påverkar inte bedömningen.

Vid beräkning av hur lång tid en anställning eller ett uppdrag ska anses ha pågått gäller lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid. Omständigheter som innebär att perioden för anställningen eller uppdraget ändras vid en senare tidpunkt ska inte innebära att någon ny bedömning eller ändring ska ske avseende redan intjänade ersättningar.

Exempel: Anställningen påbörjas den 15 januari och är avsedd att pågå till den 14 februari. Den 5 februari förlängs anställningen till den 28 februari. Kostnadsersättningen betalas ut vid månadslönen den 25:e nästkommande månad, vilket innebär att ersättningen för januari betalas ut den 25 februari och ersättningen för februari betalas ut den 25 mars. Eftersom kostnadsersättning som utbetalas enligt den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 9 § IL omfattas av bestämmelserna om s.k. tyst kvittning kan arbetsgivaren betala ut skattefria kostnadsersättningar för perioden 15 januari till den 4 februari, men inte för perioden 5 februari till den 28 februari. Det spelar inte någon roll att beslutet om förlängningen hade fattats den 5 februari, dvs. tidigare än den dag då utbetalningen av ersättningen för januari och februari görs.

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

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

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

10 kap.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatteavdrag från kontant ersättning för arbete.

Ändringen i andra stycket 8 innebär att skatteavdrag inte heller ska göras från ersättning vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § IL, under förutsättning att ersättningen inte överstiger de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–15, 17 och 21 §§ IL, eller den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi. Den del av ersättningen som inte är underlag för skatteavdrag är inte heller underlag för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 11 § socialavgiftslagen (2000:980), se avsnitt 5.3.

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

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

I promemorian föreslås 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. Förslaget innebär att avdrag för ökade utgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort ska göras såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Någon bedömning av den skattskyldiges tjänsteställe behöver därmed inte göras i dessa fall. Förslaget medför att ersättning för ökade utgifter undantas från beskattning hos arbetstagaren och från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren.

Vidare föreslås att kostnadsersättning som utges till begränsat skattskyldiga arbetstagare undantas från skatteplikt i motsvarande mån.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

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

Bilaga 2

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §³

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för

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

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

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

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, *och*

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

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

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

– vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § 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

³ Senaste lydelse 2020:951.

- 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 (1999:1229),

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 bilateral biståndsverksamhet (lokanställd), och

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

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

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

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

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

Bilaga 2

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

Tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad

9 §⁴

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

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

⁴ Tidigare 9 § upphävd genom 2001:908.

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

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

2 kap.

11 §¹

Med ersättning för arbete likställs i denna lag

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

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

Bilaga 2

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

3 §¹

Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete.

Som ersättning för arbete räknas i denna lag även

1. pension,
2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. engångsbelopp på grund av personskada,
4. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229),
5. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,

6. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,

7. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord,

8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, till den del ersättningen överstiger

8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, *eller vid sådan tillfällig anställning eller 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

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

b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,

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,

9. andra ersättningar för kostnader i tjänsten *eller vid sådan tillfällig anställning eller uppdrag som avses i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen* än de som avses i 8, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen,

¹ Senaste lydelse 2018:1164.

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 2022.

2. Bestämmelsen i den nya lydelsen tillämpas första gången på kostnadsersättning för arbete som utförs efter den 31 december 2021 och där ersättningen betalas ut efter detta datum.

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

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

Sammanfattning av promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser

I promemorian föreslås att den som är tillfälligt anställd hos en statlig myndighet, en kommun, ett kommunalförbund eller en region för att för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige ska anses ha tjänstestället i bostaden. Den tillfälliga arbetsgivaren ska därmed inte göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på kostnadsersättning som betalas ut och arbetstagaren ska heller inte ta upp erhållen ersättning och yrka avdrag för densamma i sin deklARATION.

Vidare föreslås att kostnadsersättningar till utländska arbetstagare som deltar i krisinsatser ska vara undantagna från beskattning.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Lagförslag i promemorian Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser

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 §⁵

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för

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

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

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

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 till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) och som betalas för arbete hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige,*

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 Bilaga 4
inkomstskattelagen (1999:1229),

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 bilateral
biståndsverksamhet (lokanställd), och

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

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

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

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

Härigenom föreskrivs att 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

8 §²

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För riksdagsledamöter, reservofficerare *samt* nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd *anses bostaden som tjänsteställe.*

Bostaden anses som tjänsteställe för

– riksdagsledamöter,
– reservofficerare,
– nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd *samt*
– tillfälligt anställda arbetstagare hos en statlig myndighet, en svensk region eller en svensk kommun vid arbete för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige.

Med bostad anses för riksdagsledamöter bostaden på hemorten.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:3.

Efter remiss har yttranden kommit in från Arbetsgivarverket, Bengtsfors kommun, Falkenbergs kommun, Företagarna, Förvaltningsrätten i Växjö, Kungsbacka kommun, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Markaryds kommun, Malmö stad, Näringslivets Skattedelegation (NSD), Piteå kommun, Regelrådet, Region Jämtland Härjedalen, Region Stockholm, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Svenskt Näringsliv, Sveriges Läkareförbund och Småföretagarnas Riksförbund.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almega, Arboga kommun, Bromölla kommun, Filipstads kommun, Gislaveds kommun, Gotlands kommun, Habo kommun, Hagfors kommun, Hylte kommun, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Karlsborgs kommun, Kristinehamns kommun, Kävlinge kommun, Landsorganisationen i Sverige (LO), Ljusdals kommun, Nordmalings kommun, Nybro kommun, Näringslivets regelnämnd, Orsa kommun, Region Gävleborg, Region Västmanland, Ronneby kommun, Skellefteå kommun, Svalövs kommun, Svedala kommun, Storfors kommun, Storumans kommun, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Tibro kommun, Västra Götalandsregionen, Åmåls kommun och Ånge kommun.

Yttranden har även inkommit från Domstolsverket, Fackförbundet Scen & Film, Konstnärsnämnden, Riksidrottsförbundet, Rättstolkarna, Svensk Scenkonst samt Tolkservicerådet.