

Tjänsteställe för tillfälligt anställd personal i offentlig verksamhet under samhällskriser

Innehåll

Sammanfattning	3
1 Författningsförslag	4
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	5
2 Bakgrund	7
2.1 Krisinsatser och samhällsinsatser	7
2.2 Extraordinära händelser för kommuner och regioner	8
2.3 Beskattning av ersättningar vid krisinsatser	8
3 Gällande rätt	10
3.1 Beskattning och redovisning av traktamente och andra kostnadsersättningar	10
3.1.1 Inkomstbeskattning.....	10
3.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	10
3.1.3 Uppgiftsskyldighet.....	11
3.2 Avdragsrätt för ökade kostnader	11
3.2.1 Tjänsteställe.....	11
3.2.2 Tjänsteresa	11
3.2.3 Tillfällig anställning på annan ort.....	12
3.2.4 Dubbel bosättning.....	12
4 Förslag	13
4.1 Allmänna överväganden	13
4.1.1 Tjänsteställe vid tillfällig anställning för att delta i samhällsinsatser	13
4.1.2 Exempel.....	14
4.2 Arbetstagare som anställs av offentlig sektor för arbete i krisinsatser bör ha tjänstestället i bostaden.....	15
4.3 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare	17
4.4 Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och pensionsgrundande inkomst .	18
4.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	18
4.5.1 Inkomstskattelagen (1999:1229).....	18
4.5.2 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	19

5	Konsekvensanalys	20
5.1	Sammanfattning	20
5.2	Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring.....	20
5.3	Offentligfinansiella effekter	20
5.4	Effekter för företagen.....	21
5.5	Effekter för enskilda.....	21
5.6	Effekter för Skatteverket och förtroendet för skattesystemet	22
5.7	Effekter för övriga myndigheter	22
5.8	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	22
5.9	Övriga effekter	22
6	Författningskommentar	23
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	23

Sammanfattning

Skogsbränderna åren 2014 och 2018, flyktingströmmarna år 2015 samt utbrottet och spridningen av covid-19 år 2020 har lett till ett stort antal frågor till Skatteverket när det gäller beskattningen av kostnadsersättning till personal som anställs eller lånas tillfälligt för att delta i samhällsinsatser. Frågorna har föranletts av att en tillfälligt anställd arbetstagare normalt sett anses ha sitt tjänsteställe där det tillfälliga arbetet utförs. Ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter i samband med det tillfälliga arbetet anses därför som lön i stället för ”skattefri” kostnadsersättning. Utformningen av skattelagstiftningen har upplevts som svårbegriplig för arbetstagare som är lediga från sitt ordinarie arbete för att tillfälligt arbeta för en annan arbetsgivare under en krisinsats. Det har också förekommit omfattande kritik i media av de effekter som bestämmelserna får. Det finns också kritik mot reglerna om tjänsteställe från bemanningsbranschen, egenanställda och uppdragstagare som upplever motsvarande problem, dvs. att ersättning för resor och logi m.m. som betalas i samband med tillfälliga arbeten och uppdrag anses som lön i stället för ”skattefri” kostnadsersättning. Kritiken mot reglerna riskerar i förlängningen att påverka förtroendet för skattesystemet.

Skatteverket har till följd av kritiken och frågorna utrett hur bestämmelserna om tjänsteställe och kostnadsersättningar tillämpas i förhållande till arbetstagare som tillfälligt arbetar på annan ort.

Skatteverket lämnar i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad den 8 februari 2021, dnr 8-727545, förslag om att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete på annan ort medges såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Syftet med förslaget är bl.a. att förenkla utbetalningen och redovisningen av kostnadsersättningar för arbetsgivare och deklARATIONEN för arbetstagare.

Skatteverket lämnar i den här promemorian ett kompletterande förslag som innebär 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. Begreppet tillfälligt anställd arbetstagare omfattar personer som anställs eller som lånas in eller som deltar frivilligt i krisinsatser, och som erhåller ersättning från den tillfälliga arbetsgivaren. Den föreslagna bestämmelsen innehåller inte någon tidsgräns för vad som ska anses som tillfällig anställning. Detta får i stället avgöras från fall till fall utifrån de behov som arbetsgivaren har. Skatteverket föreslår vidare att en särskild bestämmelse ska införas i SINK som innebär att kostnadsersättning till utländska arbetstagare som deltar i krisinsatser ska vara undantagen från beskattning enligt SINK. Myndigheten för samhällsskydd och beredskap och Sveriges Kommuner och Regioner har löpande fått lämna synpunkter vid förslagens beredning.

Den föreslagna förändringen innebär en förenkling för statliga myndigheter, kommuner och regioner som tillfälligt anställer eller lånar personal i samband med krisinsatser, eftersom dessa inte ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på kostnadsersättningen. De administrativa kostnaderna förväntas minska. Den merkostnad som uppkommer i de fall arbetsgivaren betalar en extra ersättning för att kompensera för skattekonsekvenserna undviks med förslaget. Förändringen innebär också en förenkling för arbetstagarna. De ska inte ta upp erhållen ersättning i sin deklARATION och behöver därför inte yrka avdrag för resor, dubbel logi och ökade levnadskostnader i deklARATIONEN. Till följd av att ersättningen inte är underlag för arbetsgivaravgifter hos arbetsgivaren blir den inte heller underlag för pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst hos arbetstagaren.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022. De offentligfinansiella effekterna av förslaget förväntas bli mycket små.

1 Författningsförslag

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2016:3.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för

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 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 (lokalanställd), och

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

¹ Senaste lydelse 2020:951.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Lagen tillämpas första gången på ersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

2 Bakgrund

2.1 Krisinsatser och samhällsinsatser

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB) har ansvar för frågor om skydd mot olyckor, krisberedskap och civilt försvar, i den utsträckning inte någon annan myndighet har ansvaret (1 § förordningen [2008:1002] med instruktion för Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, förkortad förordningen med instruktion för MSB). Ansvaret avser åtgärder före, under och efter en olycka, kris, krig eller krigsfara. Myndigheten ska

1. utveckla och stödja arbetet med civilt försvar,
2. utveckla och stödja samhällets beredskap mot olyckor och kriser och vara pådrivande i arbetet med förebyggande och sårbarhetsreducerande åtgärder,
3. arbeta med och verka för samordning mellan berörda samhällsaktörer för att förebygga och hantera olyckor, kriser och konsekvenser av krig och krigsfara,
4. samordna kommunerna på nationell nivå och stödja dem med råd och information i deras verksamhet enligt lagen (2003:778) om skydd mot olyckor samt utföra tillsyn enligt samma lag,
5. bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig och krigsfara,
6. följa upp och utvärdera samhällets arbete med krisberedskap och civilt försvar,
7. se till att utbildning och övningar kommer till stånd inom myndighetens ansvarsområde, och
8. företräda det civila försvaret på central nivå i frågor som har betydelse för avvägningen mellan civila och militära behov av samhällets resurser om inte något annat följer av annan författning.

MSB ska utifrån en nationell riskbild upprätthålla beredskap med stödresurser för att kunna bistå i samband med allvarliga olyckor och kriser och vid höjd beredskap. MSB ska prioritera och fördela tillgängliga förstärkningsresurser enligt 6 kap. 8 a § lagen (2003:778) om skydd mot olyckor (7 a § förordningen med instruktion för MSB).

MSB har en resursbas med personer som de kan kalla in vid olyckor, kriser eller andra händelser (krisinsatser) då den ansvariga kommunens eller regionens resurser inte räcker till på grund av händelsens komplexitet, storlek eller tidsomfattning. Händelserna kan t.ex. avse oljeutsläpp, översvämningar, skogsbränder och sök- och räddningsinsatser efter exempelvis sprängdåd. MSB stöttar även statliga myndigheter med personal vid vissa komplexa händelser, t.ex. flyktingströmmarna år 2015 och i samband med utbrottet och spridningen av Covid-19 år 2020. 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 krisinsatser utför arbetet som en tjänsteresa inom ramen för den ordinarie anställningen. Majoriteten av insatspersonalen anställs tillfälligt av MSB för ett specifikt uppdrag och är under denna period tjänstlediga från sina ordinarie arbeten.

Eftersom den vanliga verksamhetsorten ska bedömas för varje anställning för sig anses en stor del av MSB:s tillfälligt anställda insatspersonal ha sitt tjänsteställe på den plats där de utför det tillfälliga uppdraget. MSB betalar kostnadsersättning för resor (milersättning, ersättning för hyrd bil, eller resa med tåg och flyg) samt tillhandahåller logi under uppdraget. Kostnadsersättningar anses i många fall som skattepliktig ersättning. Eftersom beskattningen försvårat rekryteringen av insatspersonal betalar MSB lönetillägg för att kompensera den tillfälligt anställda personen för skatteeffekten för rese- och bostadsförmåner.

I många fall går det inte att fastställa tjänstestället för den tillfälligt anställda insatspersonalen förrän först i efterhand. Det finns därför en osäkerhet om hur utbetald

ersättning ska hanteras vid utbetalningstillfället. Bestämmelserna om individuppgift, som för MSB:s del tillämpas sedan den 1 januari 2019, innebär att redovisning av förmåner måste ske månaden efter dessa tillhandahölls vilket ställer krav på snabb rapportering. Tidigare kunde redovisningen justeras i samband med att kontrolluppgiften lämnades.

Antalet tillfälliga anställningar hos MSB i samband med kriser och liknande i Sverige från den 1 januari 2015 till den 30 juni 2020 framgår av följande tabell.

Tabell 1. Tillfälliga anställningar hos MSB vid krisinsatser 2015-2020.

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

Källa: Uppgifter lämnade av MSB.

2.2 Extraordinära händelser för kommuner och regioner

Vad som anses som extraordinär händelse för kommuner och regioner 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.

Vid ett krisläge vidtar arbetsgivarna i kommuner, regioner och kommunalförbund flera olika proaktiva åtgärder för att säkra bemanningen, t.ex. åtgärder inom ramen för kollektivavtalet, rekrytering av personal, användande av bemanningspooler och eventuellt inlåning av personal från andra regioner eller kommuner. Om ett krisläge uppstår i kombination med en omfattande och avgörande påverkan på personalförsörjningen 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.

Vid in- och utlåning av personal mellan olika kommuner och olika regioner är medarbetaren 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, och som arbetstagaren utför arbetet för under utlåningen, betalar normalt kostnaderna som uppkommer på grund av att arbetstagaren tillfälligt arbetar på annan ort, t.ex. kostnaderna för resor och logi.

2.3 Beskattning av ersättningar vid krisinsatser

Svårigheterna att bedöma hur kostnadsersättningar ska behandlas för personer som tillfälligt arbetar på annan ort till följd av krisinsatser har lett till ett stort antal frågor till Skatteverkets upplysningsverksamhet. Skatteverket lämnade följande information i ett pressmeddelande under år 2018 till följd av en stor mängd frågor från personer som tillfälligt arbetat på annan

ort i samband med det årets omfattande skogsbränder (*kursiveringen* är gjord i förtydligande syfte):

Det finns inga särskilda undantag för skatteregler för personer som arbetar med krissituationer. Det är det vanliga regelverket som gäller. De som är *på tjänsteresa* förmånsbeskattas inte för logi, som arbetsgivaren har betalat. De som har *rest till en krissituation för att arbeta tillfälligt* och som får förmån av fri logi ska beskattas för den förmånen. Då får den anställda avdrag i sin deklaration med samma belopp. Oavsett om någon arbetar tillfälligt eller är på tjänsteresa ska personen beskattas för tillagad mat som man får av arbetsgivaren. Även på en arbetsplats som upprättas i en krissituation kan arbetsgivaren skattefritt erbjuda de anställda enklare personalvårdsförmåner, som till exempel frukt, frallor och godis.

3 Gällande rätt

3.1 Beskattning och redovisning av traktamente och andra kostnadsersättningar

3.1.1 Inkomstbeskattning

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

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

3.1.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

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

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

Tyst kvittning

Tyst kvittning innebär att utbetalaren (arbetsgivaren) inte ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på vissa ersättningar för kostnader i tjänsten som mottagaren (arbetstagaren) har avdragsrätt för vid beskattningen, och att ersättningen inte ska redovisas på individuppgiften (tidigare kontrolluppgiften).

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

Arbetstagaren eller uppdragstagaren som tar emot ersättningen behöver inte ta upp kostnadsersättning eller traktamentsersättning som högst uppgår till avdragsgillt belopp i inkomstdeklarationen, och ska inte heller göra avdrag för den kostnad som motsvaras av sådan ersättning. 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, tillfällig anställning eller dubbel bosättning.

3.1.3 Uppgiftsskyldighet

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

3.2 Avdragsrätt för ökade kostnader

3.2.1 Tjänsteställe

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

Vanlig verksamhetsort

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

Tjänsteställe

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe. För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe. Med bostad anses för riksdagsledamöter bostaden på hemorten (12 kap. 8 § IL). Skattskyldiga som har sjöinkomst anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar (12 kap. 4 § IL).

3.2.2 Tjänsteresa

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

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

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

3.2.3 Tillfällig anställning på annan ort

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

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

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

3.2.4 Dubbel bosättning

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

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

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

4 Förslag

4.1 Allmänna överväganden

4.1.1 Tjänsteställe vid tillfällig anställning för att delta i samhällsinsatser

Av den information som Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB) och Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) har lämnat (se avsnitt 2.1 och 2.2) framgår att flera olika anställningsformer tillämpas när personal tillfälligt tjänstgör under krisinsatser i Sverige. MSB tillämpar företrädesvis korta anställningar medan kommuner och regioner normalt lånar personal av varandra. Den tillfälliga arbetsgivaren som anställer eller lånar personalen betalar normalt ersättningen för de kostnader, t.ex. logi och resor, som uppkommer i samband med det tillfälliga arbetet på annan ort.

Skatteverket har under flera års tid fått frågor om skattekonsekvenserna för personal som tillfälligt anställs eller lånas i samband med olika samhällsinsatser vid krisinsatser (se avsnitt 2.3). Frågorna avser dels svårigheten att fastställa den vanliga verksamhetsorten och tjänstestället vid tillfälliga anställningar och lån av personal under krisinsatser, dels skatteeffekterna för arbetsgivare och arbetstagare när kostnadsersättningen anses som lön till följd av att arbetet anses ha utförts på den vanliga verksamhetsorten.

Skatteverket konstaterar att de särskilda undantagen i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, normalt inte blir tillämpliga för arbetstagare som tillfälligt anställs för arbete på annan ort i samband med krisinsatser.

- Arbetstagare och uppdragstagare som tillfälligt anställs under en krisinsats 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.

Arbetstagare och uppdragstagare vars arbete pågår en begränsad tid på en annan plats än den där de utför sitt ordinarie arbete anses därför regelmässigt ha sitt tjänsteställe på den plats där de utför det tillfälliga arbetet. Huvudregeln i 12 kap. 8 § första stycket första meningen IL ska därför tillämpas vid fastställandet av tjänstestället och den vanliga verksamhetsorten för varje enskilt uppdrag.

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

Skatteverkets föreslår i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad den 8 februari 2021, dnr 8-727545, att avdrag för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete på annan ort ska medges såsom för tjänsteresa om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer. Den föreslagna tidsgränsen en månad innebär att frågan om att fastställa det skattemässiga tjänstestället för tillfälligt anställda arbetstagare och uppdragstagare får underordnad betydelse i dessa fall.

Den föreslagna bestämmelsen i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad blir inte tillämplig när personer anställs för en krisinsats som pågår under längre tid än en månad.

4.1.2 Exempel

Arbetstagaren E arbetar i normalfallet på den ort där hen är bosatt. E blir ombedd att inställa sig för tjänstgöring på grund av krisläge på annan ort tjugo mil från bostadsorten under två månader. Under denna period har E ett separat anställningsavtal (t.ex. med en kommun, en region eller med MSB). E tar tjänstledigt från sitt ordinarie arbete.

Ersättning för uppdraget på den tillfälliga arbetsorten

Förutom lönen betalar den tillfälliga arbetsgivaren följande ersättningar och kostnader:

- Hyrd bostad (två månader x 6 000 kronor per månad = 12 000 kronor).
- Resekostnadsersättning för bilresor varav första och sista resan avser inställelseresa (20 mil x 2 resor x 18,50 kronor per mil = 740 kronor) och övriga resor en hemresa varje vecka (20 mil x 14 resor x 18,50 kronor per mil = 5 180 kronor).
- Traktamentsersättning (240 kronor per dag x 40 dagar = 9 600 kronor).

Skattemässiga konsekvenser för ersättningen till E

Eftersom E anställs på ett tidsbegränsat kontrakt för arbetet anses hen ha tjänstestället på den tillfälliga arbetsorten. Ersättning för logi, resa och traktamente anses därför som skattepliktig ersättning och arbetsgivaren kan inte betala ut ersättningen enligt reglerna för tjänsteresa utan enbart i form av lön.

E ska redovisa ersättningen i sin deklaration och får göra avdrag enligt bestämmelserna om tillfällig anställning på annan ort för logikostnad, hemresor och ökade levnadskostnader för första månaden. Ersättningen för inställelseresan (första och sista resan) omfattas av 11 000-kronorsgränsen för resor till och från arbetet. Om E:s totala avdrag för resor mellan arbetet och bostaden inte överstiger 11 000 kronor för året medges inte detta avdrag.

Efter avdrag kommer totalt 7 940 kronor av ersättningen att tas upp till beskattning. Om E:s marginalskatt uppgår till 30 procent blir skattekostnaden 2 382 kronor. Om marginalskatten uppgår till 50 procent blir skattekostnaden 3 970 kronor.

Tabell 2. Sammanställning av ersättningar, avdrag samt underlag för beskattning

Ersättningar	Belopp	Avdragsrätt	Kommentar
Resekostnadsersättning inställelseresor	740 kronor	0	Understiger gränsen för avdrag 11 000 kronor
Resekostnadsersättning hemresor	5 180 kronor	5 180 kronor	
Logi	12 000 kronor	12 000 kronor	
Traktamente	9 600 kronor	2 400 kronor	Avdrag medges med högst 120 kr x 20 arbetsdagar
Summa	27 520 kronor	19 580 kronor	7 940 kronor beskattas

Arbetsgivarens kostnader

Arbetsgivarens kostnad för arbetsgivaravgifter på ersättningen till E uppgår till 8 646 kronor (27 520 kronor x 31,42 procent; logikostnaden förutsätts av förenklingsskäl motsvara det belopp som ska tas upp som underlag för arbetsgivaravgifter). Om arbetsgivaren dessutom kompenserar arbetstagaren för skatteeffekten av ersättningarna ökar kostnaderna ytterligare.

4.2 Arbetstagare som anställs av offentlig sektor för arbete i krisinsatser bör ha tjänstestället i bostaden

Förslag: Bostaden anses som tjänsteställe för tillfälligt anställda arbetstagare hos en statlig myndighet, region eller kommun vid arbete för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige.

Skälen för förslaget: Bestämmelsen i 12 kap. 8 § tredje stycket IL är ett undantag från huvudregeln. Bestämmelsen innebär att reservofficerare, nämndemän, jurymän och uppdragstagare i domstolar samt riksdagsledamöter har tjänsteställe i bostaden.

Bostaden anses som tjänsteställe för reservofficerare sedan år 1993. Införandet av det särskilda undantaget motiverades med att reservofficerare har ett löpande anställningsavtal men endast tjänstgör under begränsade perioder. Med hänsyn till arbetets speciella art och reservofficerarnas situation fanns det särskilda skäl som motiverade att ett undantag infördes för dem som innebär att deras resor till och från tjänstgöringsorten kommer att betraktas som tjänsteresor och inte som resor till och från arbetet. Detta uppnåddes genom att bostaden utgör tjänsteställe (prop. 1993/94:90 s. 47 f.).

I likhet med reservofficerare samt nämndemän, jurymän och uppdragstagare i domstolar, är den insatspersonal som anställs ur MSB:s resursbas för att tillfälligt tjänstgöra under olika samhällsinsatser identifierad på förhand. Att arbeta hos MSB för att bidra till samhällets hantering av olyckor, kriser och andra händelser är något personen gör vid sidan av sitt ordinarie arbete. MSB:s särskilda uppdrag inom krishanteringen bör utgöra tillräcklig grund för att arbetstagare som tillfälligt anställs för att delta i sådana samhällsinsatser ska omfattas av den särskilda undantagsregeln i 12 kap. 8 § tredje stycket IL. Genom att tillåta bostaden som tjänsteställe skapas bättre förutsättningar för kompetensförsörjningen till dessa uppdrag och en mycket mer kostnadseffektiv hantering av anställningarna. Genom att alla uppdrag kan hanteras likartat blir det enkelt för MSB att kommunicera villkoren till insatspersonalen.

För kommuner och regioner som lånar personal av varandra i samband med krissituationer uppkommer en speciell situation där den ordinarie arbetsgivaren betalar lönen, medan den tillfälliga arbetsgivaren betalar kostnadsersättning för ökade kostnader på grund av det tillfälliga arbetet, t.ex. resor och logi. Även i dessa fall bör bostaden anses som tjänsteställe i förhållande till den tillfälliga anställningen som föranleds av krissituationen. Genom att tillåta bostaden som tjänsteställe när kommuner och regioner lånar personal av varandra under krissituationer skapas bättre förutsättningar för kompetensförsörjningen, vilket leder till en mycket mer kostnadseffektiv hantering av anställningarna och till att det blir enkelt för kommuner och regioner att kommunicera villkoren till personalen som lånas ut.

Vad som avses med olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap har ansvar för frågor om skydd mot olyckor, krisberedskap och civilt försvar, i den utsträckning inte någon annan myndighet har ansvaret (1 § förordningen [2008:1002] med instruktion för Myndigheten för samhällsskydd och beredskap). Ansvaret avser åtgärder före, under och efter en olycka, kris, krig eller krigsfara. Myndigheten ska

1. utveckla och stödja arbetet med civilt försvar,
2. utveckla och stödja samhällets beredskap mot olyckor och kriser och vara pådrivande i arbetet med förebyggande och sårbarhetsreducerande åtgärder,
3. arbeta med och verka för samordning mellan berörda samhällsaktörer för att förebygga och hantera olyckor, kriser och konsekvenser av krig och krigsfara,

4. samordna kommunerna på nationell nivå och stödja dem med råd och information i deras verksamhet enligt lagen (2003:778) om skydd mot olyckor samt utföra tillsyn enligt samma lag,

5. bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig och krigsfara,

6. följa upp och utvärdera samhällets arbete med krisberedskap och civilt försvar,

7. se till att utbildning och övningar kommer till stånd inom myndighetens ansvarsområde, och

8. företräda det civila försvaret på central nivå i frågor som har betydelse för avvägningen mellan civila och militära behov av samhällets resurser om inte något annat följer av annan författning.

Vad som anses som extraordinär händelse för kommuner och regioner 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.

Det bör normalt inte föreligga någon tveksamhet om huruvida en anställning ingår inom ramen för den statliga myndighetens, kommunens eller regionens normala verksamhet eller i samband med en sådan krisinsats eller extraordinär händelse som förordningen och lagen avser.

Vilka som anses som tillfälligt anställda arbetstagare hos en statlig myndighet, region eller kommun vid arbete för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser

Syftet med bestämmelsen är att statliga myndigheter, kommuner och regioner ska kunna betala ut ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter till arbetstagare eller uppdragstagare som anställs eller lånas vid krisinsatser och andra extraordinära händelser utan att skatteeffekter uppkommer. Frivillig personal från olika organisationer kan ha en viktig roll att stötta statliga myndigheter, kommuner eller regioner vid kriser. I de fall en statlig myndighet, en kommun eller en region betalar kostnaden för t.ex. resor och logi till en person som deltar frivilligt bör personen anses som tillfälligt anställd hos utbetalaren.

Skatteverket har övervägt om bestämmelsen ska gälla för alla anställda hos statliga myndigheter, kommuner och regioner som deltar i arbetet vid en krisinsats, eller om bestämmelsen endast ska gälla för arbetstagare som anställs eller lånas för arbete på en annan ort än den där personen normalt arbetar. Eftersom tillsvidareanställda arbetstagare normalt har tjänstestället på den plats där de vanligtvis utför arbetet, innebär nuvarande bestämmelser att arbetsgivaren kan tillämpa bestämmelserna om tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning vid tillfälligt arbete på annan ort i samband med krisinsatser och liknande. En bestämmelse som omfattar samtliga anställda i offentlig verksamhet som deltar i samhällsinsatser vid krisinsatser får sannolikt andra effekter än vad som avses med förslaget. Skatteverkets sammantagna bedömning är därför att bostaden ska anses vara tjänsteställe endast för arbetstagare som tillfälligt anställs eller lånas för att delta i samhällsinsatser under krisinsatser på annan ort än den där personen normalt arbetar.

Mot bakgrund av vad som har sagts ovan bör begreppet ”tillfälligt anställda arbetstagare” omfatta personer som tillfälligt anställs eller lånas samt personer som arbetar frivilligt utan annan ersättning än ersättning för ökade utgifter för logi, resor, måltider och småutgifter när personen tillfälligt deltar i samhällsinsatser under krisinsatser på annan ort än den där personen normalt arbetar.

Tidsgräns

Som framgår av avsnitt 2.1 kan längden på olika samhällsinsatser variera. Den föreslagna bestämmelsen innehåller inte någon tidsgräns för vad som ska anses som tillfällig anställning. Detta får i stället avgöras från fall till fall utifrån de behov som arbetsgivaren har.

Avdragsrätt 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 II).

Lagförslag

Förslaget innebär ändring i 12 kap. 8 § II.

4.3 Särskilt om begränsat skattskyldiga arbetstagare

Förslag: Kostnadsersättning som betalas till begränsat skattskyldiga arbetstagare som deltar i samhällsinsatser i samband med krisinsatser är undantagen från skatteplikt enligt SINK.

Skälen för förslaget: 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 lagen [1991:586] om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK). En förutsättning för beskattning enligt SINK är att inkomsten skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (5 § fjärde stycket SINK).

Kostnadsersättningar som utges i samband med tjänsteresor är skattepliktig inkomst för mottagaren, se avsnitt 3.1.1. Som ersättning för arbete räknas dock endast den del av ersättningen 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, se avsnitt 3.1.2.

För att en svensk myndighet, en kommun eller en region 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. Sådan kostnadsersättning som betalas till tillfälligt anställda arbetstagare hos svenska staten, region eller kommun för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige och som inte är underlag för skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen bör därför vara undantagen från skatteplikt enligt SINK.

Som framgår av avsnitt 4.2 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 krisinsatser 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 ändring i 6 § SINK.

4.4 Skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och pensionsgrundande inkomst

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 skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad 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. Sådan ersättning som motsvarar sådana kostnader som arbetstagaren har rätt att få avdrag för vid beskattningen är inte underlag för skatteavdrag hos utbetalaren, och inte heller underlag för beskattning hos mottagaren (s.k. tyst kvittning).

Av 2 kap. 11 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, framgår att med ersättning för arbete likställs kostnadsersättning enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 SFL och sådan ersättning som enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL ska räknas som ersättning för arbete. Kostnadsersättning som inte är underlag för skatteavdrag på grund av bestämmelsen i 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 SFL är inte heller underlag för arbetsgivaravgifter.

Beräkning av pensionsgrundande inkomst

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 SFL).

4.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

4.5.1 Inkomstskattelagen (1999:1229)

Förslag: Den föreslagna ändringen träder i kraft den 1 januari 2022.

Skälen för förslaget: Ändringen i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) föreslås träda i kraft snarast möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2022. Skatteverket kan inte se några hinder mot att bestämmelserna träder ikraft vid annan tidpunkt än vid ett årsskifte, vilket innebär att den föreslagna ändringen kan träda i kraft tidigare eller senare än denna tidpunkt.

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

Förslag: Den föreslagna ändringen träder i kraft den 1 januari 2022.

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

Skälen för förslaget: Ändringen i 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör träda i kraft samtidigt som den föreslagna bestämmelsen i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. den 1 januari 2022. Bestämmelsen tillämpas första gången på ersättning för arbete som har utförts efter den 31 december 2021 och där ersättningen har betalats efter detta datum.

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

5 Konsekvensanalys

5.1 Sammanfattning

Skatteverket lämnar här ett förslag om att arbetstagare som anställs tillfälligt hos en statlig myndighet, en kommun eller en region för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige ska ha tjänstestället i bostaden. Bestämmelsen kan tillämpas så länge krisinsatsen pågår.

Förslaget innebär förenklingar för både arbetsgivare och arbetstagare. Statliga myndigheter, kommuner och regioner kan betala ut kostnadsersättningar för logi, resor m.m. till arbetstagare som anställs eller lånas för tillfälligt arbete på annan ort utan att behöva göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på sådan ersättning. För arbetstagarna innebär det att de inte behöver yrka avdrag för resor, dubbelt boende och ökade levnadskostnader i deklarationen. Förslaget bedöms leda till ett ökat förtroende för skattesystemet, eftersom den beskattningssituation som idag uppstår vid tillfälliga anställningar i krisinsatser ofta uppfattas som oerättigad.

De offentliga arbetsgivarnas kostnader för administration och för arbetsgivaravgifter bedöms minska. Arbetstagarnas kostnader för inkomstskatt bedöms vara oförändrad. De offentligfinansiella effekterna bedöms bli mycket små.

5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Förslaget har två huvudsakliga syften: dels tar det sikte på att öka förtroendet för skattesystemet genom att förändra en beskattningssituation som i dag ofta ses som oerättigad, dels avser det en förenkling för både offentliga arbetsgivare och deras tillfälliga arbetstagare i krisinsatser.

Skatteverket har i promemorian Skattefri ersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i högst en månad den 8 februari 2021, dnr 8-727545, lämnat ett förslag som är bredare än det förslag som lämnas här. Det förslaget är inte begränsat till krisinsatser eller till offentliga arbetsgivare. Det förslaget har en kortare och tydligare tidsbegränsning i anställningslängd och får större och mer svårbedömda effekter på arbetsmarknaden och för de offentliga finanserna än förslaget i denna promemoria.

Om förslaget i den här promemorian inte genomförs kvarstår dagens situation, där beskattningen av tillfälligt anställda i krisinsatser är relativt krånglig. Det finns en överhängande risk för att krissituationerna 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.

5.3 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av förslaget förväntas bli mycket små. Effekterna lär variera från år till år – i beräkningen nedan bedöms de till några hundra tusen kronor om året.

Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB) har lämnat uppgifter om antalet tillfälligt anställda vid krisinsatser de senaste åren (se tabell 1 i avsnitt 2.1) samt uppgifter om värdet på resor och logi som MSB betalat för dessa. Antalet tillfälligt anställda har varierat från år till år, med vad som ser ut att bli en relativt kraftig ökning under 2020.

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.² 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.³

Förutom MSB omfattar förslaget också övriga statliga myndigheter samt kommuner och regioner. När det gäller övriga statliga myndigheter finns ofta en beredskap att ta in tillfälligt anställda i krissituationer, 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 krissituationer.

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. Bedömningen för MSB multipliceras med andra ord med tre för att få en helhetsbild för samtliga arbetsgivare som omfattas. Med andra ord bedöms alltså 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 519 000 kronor, och som med förslaget blir helt skattefritt.

Eftersom större delen av den ersättning de anställda får också kan dras av i inkomstdeklarationen blir beskattningseffekten för arbetstagaren mycket liten och kan bortses ifrån här. Arbetsgivaravgifterna om 31,42 procent som idag utgår på de fria resorna och login bedöms uppgå till ungefär 160 000 kronor.

Med hänsyn till ovanstående är Skatteverkets bedömning att de offentligfinansiella effekterna av förslaget blir mycket små. De totala skatte- och avgiftsintäkterna bedöms minska med några hundra tusen kronor per år.

5.4 Effekter för företagen

Förslaget omfattar endast statliga myndigheter, kommuner och regioner samt i en mindre omfattning utländska utbetalare som kan bidra med personal till svenska krisinsatser. Förslaget bedöms inte påverka Sveriges företag.

5.5 Effekter för enskilda

Förslaget påverkar personer som blir tillfälligt anställda av statliga myndigheter, kommuner eller regioner i krisinsatser, där arbetet utförs så långt ifrån bostaden att kriterierna för tjänsteresa uppfylls när tjänstestället med förslaget bestäms till bostaden. I avsnitt 5.3 bedöms ungefär 200 personer årligen att påverkas, men siffran är osäker och varierar 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.

² Även om antalet tillfälligt anställda var lägre under 2015 var antalet arbetsdagar knappt tre gånger så högt då, eftersom den genomsnittliga anställningen var längre. Det finns andra år med både fler och färre tillfälligt anställda. År 2018 får därför tjäna som exempel i beräkningen.

³ Det förmånsvärde som de anställda ska ta upp för logi skiljer sig från det som är underlag för arbetsgivaravgift i att det ska tas upp till marknadsvärde i stället för med schablonvärde. De är därmed långt större, men får inga egentliga skattekonsekvenser eftersom arbetstagaren också har avdragsrätt för ökade levnadskostnader för dubbelt boende.

5.6 Effekter för Skatteverket och förtroendet för skattesystemet

Förslaget förväntas leda till ökat förtroende för skattesystemet. Kostnadsersättning som betalas till tillfälligt anställd personal för arbete på annan plats än den där arbetstagaren normalt verkar, kommer med förslaget att behandlas på samma sätt som motsvarande ersättning till tillsvidareanställd personal som är på tjänsteresa. Det är Skatteverkets erfarenhet att beskattningen av tillfälligt anställda för rese- och logiförmåner ofta betraktas som svårförståelig och orättvis, och att detta är ett särskilt stort problem när det berör personer som arbetar tillfälligt i krissituationer.

Förslaget bör också leda till minskade kostnader för information och frågor till Skatteupplysningen.

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

5.7 Effekter för övriga myndigheter

Statliga myndigheter, kommuner och regioner som tillfälligt anställer personal med anledning av krissituationer 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 krissituationer 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.

5.8 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

5.9 Övriga effekter

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

6 Författningskommentar

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

12 kap.

8 §

Paragrafen, som behandlas i avsnitt 4.2, anger vilken plats som anses som tjänsteställe.

I tredje stycket görs ett tillägg som innebär att bostaden anses som tjänsteställe för tillfälligt anställda arbetstagare hos en statlig myndighet, region eller kommun vid arbete för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser.

I 1 § första stycket 3 och 5 förordningen (2008:1002) med instruktion för Myndigheten för samhällsskydd och beredskap anges att myndigheten ska arbeta med och verka för samordning mellan berörda samhällsaktörer för att förebygga och hantera olyckor, kriser och konsekvenser av krig och krigsfara (punkt 3) samt bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig och krigsfara (punkt 5). I 1 kap. 4 § lagen (2006:544) om kommuners och regioners åtgärder inför och vid extraordinära händelser i fredstid och höjd beredskap anges att med extraordinär händelse avses i denna lag 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. Det är alltså samma slags händelser och situationer som anges i denna bestämmelse som i ovan nämnda förordning och lag.

Med tillfälligt anställda arbetstagare hos en statlig myndighet, region eller kommun avses arbetstagare som anställs eller lånas och som erhåller ersättning från den statliga myndigheten, regionen eller kommunen. Med tillfälligt anställda arbetstagare avses även personer som arbetar frivilligt utan annan ersättning än ersättning för logi, resor, måltider och småutgifter.

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

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelsen, som behandlas i avsnitt 4.5.1, träder i kraft den 1 januari 2022.

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

6 §

Paragrafen, som behandlas i avsnitt 4.3, anger i vilka fall en utomlands bosatt person undantas från skatteplikt.

I *punkt 1* införs en ny *punkt c)* som innebär att kostnadsersättning i vissa fall inte är skattepliktig inkomst. Bestämmelsen omfattar endast sådan ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för sådana ökade levnadskostnader som 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 kommun eller en region för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige.

Med arbete för att hantera eller bidra till att minska konsekvenser av olyckor, kriser, krig, krigsfara och andra extraordinära händelser i Sverige avses sådana händelser som omfattas av 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), se kommentaren till denna paragraf.

Ikraftträdandebestämmelser

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 4.5.2.

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

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