

Lagrådsremiss

Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 3 september 2026

Elisabeth Svantesson

Robert Sand
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås modernare och enklare skatteregler för arbetslivet. Förslagen innebär bland annat följande.

- Fastställandet av tjänstestället i inkomstslaget tjänst ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet.
- Det ska förtydligas att tjänstestället för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska fastställas på i huvudsak samma sätt som i inkomstslaget tjänst.
- En ny huvudregel för att fastställa tjänstestället ska införas.
- En särregel ska införas för att fastställa tjänstestället för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher.
- En definition av tjänsteresa ska införas i inkomstkattelagen (1999:1229).
- Reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamheten ska förenklas.
- Avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ska ersättas med ett nytt gemensamt avdrag.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	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)	19
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2026:1353) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	21
3	Ärendet och dess beredning	22
4	Gällande rätt	22
4.1	Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av inkomster	22
4.2	Begreppet tjänsteställe och vanlig verksamhetsort	23
4.3	Vilka kostnader ska dras av?	24
4.3.1	Kostnader för arbetsresor	24
4.3.2	Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa	25
4.3.3	Ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad	25
4.3.4	Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning	25
4.4	Avdragsbegränsningar och schablonbelopp	26
4.4.1	Vad som menas med begreppen normalbelopp, maximibelopp och schablonbelopp	27
4.4.2	Hur avdragen ska beräknas	27
4.5	Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter	31
4.5.1	Avgiftspliktig ersättning och skatteavdrag	31
4.5.2	Tyst kvittning	31
5	Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet	32
5.1	Reglerna om fastställande av tjänsteställe och avdrag för ökade levnadskostnader behöver moderniseras och förenklas	32
6	Tjänsteställe	33
6.1	För varje anställning och för varje uppdrag ska det fastställas ett tjänsteställe	33
6.2	Fastställandet av tjänstestället ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt	35
6.3	Tjänstestället	40
6.4	Tjänstestället vid arbete som pågår en begränsad tid på varje plats	45
6.5	Utformningen av regelverket för näringsidkare	48
7	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa	52

7.1	En definition av tjänsteresa införs	52
7.2	Förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet.....	55
7.3	Maximi- och normalbelopp	56
7.4	Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter.....	57
8	Förändrad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort.....	59
8.1	Avdragen vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ersätts med ett nytt avdrag.....	59
8.2	Utformningen av det nya avdraget	61
8.2.1	Grundläggande förutsättningar för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort	61
8.2.2	Hur länge får avdrag göras?.....	64
8.2.3	Avdrag för ökade utgifter för logi.....	68
8.2.4	Ökade utgifter för måltider och småutgifter.....	71
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	72
10	Konsekvensanalys	76
10.1	Offentligfinansiella effekter.....	76
10.2	Effekter för enskilda	83
10.3	Effekter för företag och andra arbets- och uppdragsgivare	87
10.4	Effekter för sysselsättning	89
10.5	Effekter för kollektivavtalen.....	91
10.6	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	91
10.7	Effekter för den ekonomiska jämställdheten och fördelningseffekter	91
10.8	Övriga effekter.....	92
11	Författningskommentar	92
11.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	92
11.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	93
11.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	111
11.4	Förslaget till ändring i lagen (2026:1353) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	111
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet (SOU 2025:4).....	113
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag.....	115
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	132

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),
4. lag om ändring i lagen (2026:1353) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Lagtext

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

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

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

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

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

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

– vid 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 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

¹ Senaste lydelse 2024:367.

inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 inkomstskattelagen,

4. lön eller därmed jämförlig förmån eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av en svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för en bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd), och

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Lagen tillämpas på inkomster som tas emot efter den 31 december 2026.

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, 9, 15 och 16 §§ ska upphöra att gälla,

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

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

28 c och 28 d §§,

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

dels att rubriken närmast före 12 kap. 7 § ska lyda ”Vanlig verksamhetsort”,

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

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

dels att det närmast före 16 kap. 28 d § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Ökade levnadskostnader för yrkesfiskare”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

2 §²

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

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

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

– för hemresor enligt 24 och 31 §§,

– för egenavgifter enligt 36 §,

– för arbetsgivaravgifter enligt 36 a §, och

– i hobbyverksamhet enligt 37 §.

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

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

Utgifter för inställesesor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen

Utgifter för inställesesor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

12 kap. 8 § 2022:344

12 kap. 9 § 2021:1164.

² Senaste lydelse 2025:1375.

enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. *Utgifter för logi vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av enligt 21 §.* Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

Tjänsteställe

Fastställande av tjänstestället

3 a §

För varje anställning och för varje uppdrag ska det fastställas ett tjänsteställe.

Fastställandet av tjänstestället enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Avsikten ska grundas på faktiska omständigheter under den tidsperiod som skäligen kan överblickas. Om omständigheterna ändras varaktigt ska en ny bedömning göras.

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

3 b §

Om den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är den platsen att anse som tjänstestället.

Om arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, är tjänstestället i första hand den plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet och i andra hand arbetsgivarens eller

uppdragsgivarens lokal om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen.

Om tjänstestället inte går att fastställa varaktigt enligt första eller andra stycket ska den skattskyldiges bostad anses vara tjänstestället.

Tjänstestället vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats

3 c §

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

Tjänstestället för vissa skattskyldiga inom det offentliga

3 d §

Bostaden ska alltid anses som tjänstestället för

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

3 e §

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

Tjänsteresa

4 a §

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

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

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

Övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten

Förutsättningar för avdrag

6 §

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, ska dras av i den utsträckning som följer av 7–17 §§. Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattningsresor utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte längre bestämmelserna i första

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

stycket. I stället bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18–22 §§. En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

6 b §

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

– anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad, och

– avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

Maximibelopp och normalbelopp

Inrikesbelopp och utrikesbelopp

10 §

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

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

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

11 §

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

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

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

Utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för

- frukost,
- lunch,

småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får *normalbeloppet* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

– middag som består av en rätt på *en* restaurang av normal standard, *och*

– småutgifter.

Om det finns särskilda skäl, får *utrikesbeloppet* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

13 §

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

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

14 §³

Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, ska avdrag göras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp.

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

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

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

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

17 §

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

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

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

Tillfälligt arbete på annan ort

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där han har sin bostad ska dras av bara om

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

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

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.

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

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

Förutsättningar för avdrag

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

- den skattskyldige övernattar på arbetsorten,
- avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer, och
- inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrahushåll.

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

Tidsgränser

18 §

Ökade utgifter för logi ska dras av under längst fem år. Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.

19 §

Om en skattskyldig återvänder för arbete på en ort, i vilken han eller hon tidigare har arbetat, anses en ny tidsperiod för avdrag påbörjad om den skattskyldige före återvändandet har bedrivit arbete eller studier på heltid på annan ort i minst ett år.

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

Ytterligare förutsättningar för avdrag Inrikesbelopp och utrikesbelopp

20 §

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

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen på arbetsorten gjort avdrag enligt 6–17 §§.

Övriga ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst två år. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet, får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Andra ökade levnadskostnader än ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dock dras av för längre tid om synnerliga skäl talar för det.

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

Beräkningen av avdragen

Avdrag för logi

21 §

Ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Vid tillfälligt

Ökade utgifter för logi ska dras av. Om den skattskyldige inte kan visa vilken utgiftsökning han eller

arbete på annan ort gäller dock bestämmelserna i 13 §, om logiutgiften inte kan visas.

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

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

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

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

2. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som inte får ersättning från arbetsgivaren, till 30 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands,

3. skattskyldiga som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands, och

4. skattskyldiga som gör avdrag enligt 19 §, till 30 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till

hon har haft, ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands.

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

30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands.

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

Avdrag för måltider och småutgifter

21 a §

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

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

22 §

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

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

31 §

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

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för tillfälligt arbete på annan ort enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §.

levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig *uppburen ersättning* eller de schablonbelopp som anges i 21 §.

Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig *den uppburna ersättningen* eller de schablonbelopp som anges i 21 *eller 21 a* §.

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

16 kap.

Tjänstestället och vissa resor

Fastställande av tjänstestället

28 a §

För en enskild näringsidkare ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet.

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

28 b §

För att fastställa tjänstestället för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag tillämpas 12 kap. 3 a och 3 b §§. Det som anges där om arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt ska i stället avse näringsidkarens avsikt.

Ökade levnadskostnader vid resor i näringsverksamheten

28 a §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings- utanför den vanliga verksamhets-

28 c §⁴

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings- utanför den vanliga verksamhets-

⁴ Senaste lydelse av tidigare 28 a § 2007:1419. Ändringen innebär bland annat att andra stycket tas bort.

orten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 7 §, 8 § första och andra styckena samt 10–13 och 16 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

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

orten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Det som anges där om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.
 3. Vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket och 16 kap. 28 b § arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid lagens ikraftträdande som avses.
 4. Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet före ikraftträdandet, ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 14 § börja vid tidpunkten för ikraftträdandet.
 5. Om en skattskyldig påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § före ikraftträdandet, ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § börja vid tidpunkten för ikraftträdandet.
 6. Vid tillämpning av 12 kap. 18 § ska avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten vara längre än 50 kilometer om förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi varit uppfyllda för bostaden under beskattningsåret 2026.

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 inkomstlaget näringsverksamhet,

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

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

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

¹ Senaste lydelse 2022:995.

2. Lagen tillämpas första gången på kostnadsersättning som betalas ut efter den 31 december 2026.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2026:1353) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 12 kap. 6 a § inkomstskattelagen (1999:1229) i stället för lydelsen enligt lagen (2026:1353) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2026:1353

Föreslagen lydelse

12 kap.

6 a §

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

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 70 procent av ett *maximibelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan. Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

Om riksdagsledamoten inte på sätt som avses i andra stycket fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm ska avdrag inte göras för ökade levnadskostnader i Stockholm.

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

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 70 procent av ett *inrikesbelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan. Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

Om riksdagsledamoten inte på *ett sådant* sätt som avses i andra stycket fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm ska avdrag inte göras för ökade levnadskostnader i Stockholm.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade i juni 2023 att ge en särskild utredare i uppdrag att analysera hur de nuvarande bestämmelserna för fastställande av tjänsteställets placering i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet kan ändras för att göras mer tydliga och förutsägbara. I uppdraget ingick även att analysera om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten eller i näringsverksamheten samt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är ändamålsenligt utformade (dir 2023:75).

Kommittén, som antog namnet Utredningen om moderna och enklare skatteregler för arbetslivet, överlämnade i januari 2024 sitt betänkande Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet (SOU 2025:4). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*.

Remissvaren finns tillgängliga på regeringens webbplats, [regeringen.se](https://www.regeringen.se), och i Finansdepartementet (Fi 2025/00072).

I denna lagrådsremiss behandlas delar av betänkandets förslag. Övriga förslag i betänkandet avser regeringen inte att gå vidare med.

Om förslagen i lagrådsremissen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2027, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

4 Gällande rätt

4.1 Betydelsen av tjänsteställe vid beskattning av inkomster

Tjänsteställets placering påverkar bl.a. rätten till avdrag för resor till och från arbetet (arbetsresor) och rätten till avdrag för resor i tjänsten och i näringsverksamheten (tjänsteresor). Reglerna om tjänsteställe är också av central betydelse för hur kostnadsersättning ska beskattas och redovisas. Begreppet kostnadsersättning omfattar bl.a. traktamentsersättning och ersättning för resa och boende.

Till inkomstlaget 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 inkomstlaget 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).

Som huvudregel gäller att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter (9 kap. 2 § IL). Utgångspunkten i inkomstskattelagen är därför att avdrag inte ska medges för sådana ökade levnadskostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig bor och arbetar på skilda orter. Avdrag för ökade levnadskostnader ska dock göras i vissa specifika situationer där merkostnaden anses utgöra en kostnad för arbetsgivaren och inte en personlig levnadskostnad för arbetstagaren.

För ökade levnadskostnader som uppkommer under en tjänsteresa, som är en resa som en arbetsgivare bestämt att en arbetstagare ska göra, har det ansetts naturligt att medge undantag från avdragsförbudet. Undantag görs även vid tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 18 och 20 §§ IL) och vid dubbel bosättning (12 kap. 19 och 20 §§ IL). Eftersom merkostnaderna vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning uppstått på grund av att den skattskyldige själv har valt att arbeta och bo på olika orter, är dessa undantag dock inte lika självklara som vid tjänsteresefallet, men har ändå ansetts kunna motiveras i syfte att förbättra rörligheten på arbetsmarknaden.

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

Även förmånsbeskattningen kan påverkas av tjänsteställets placering. I vissa fall uppkommer exempelvis inte bilförmån när tjänstestället är bostaden. Detta kan vara om en tjänstebil endast används i tjänsten. Om tjänstestället är bostaden och tjänstebilen används för resor mellan bostad och arbetsplats är dessa resor i tjänsten. Om tjänstestället däremot är vid arbetsplatsen är resor från bostaden till arbetsplatsen arbetsresor och en skattepliktig bilförmån uppkommer om arbetsgivarens bil används för sådana resor i mer än ringa omfattning.

4.2 Begreppet 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. Bostaden anses som tjänsteställe även för reservofficerare, nämndemän, juryledamöter och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd eller arrendenämnd samt för personer som tillfälligt anställs hos statliga myndigheter, regioner, kommuner eller kommunalförbund för att hantera eller bidra till att minska konsekvenserna av en specifik händelse i Sverige i form av olycka, kris, krig, krigsfara eller annan liknande situation. En riksdagsledamot har sitt tjänsteställe där han eller hon är folkbokförd enligt folkbokföringslagen (1991:481) under förutsättning att det där finns en bostad som är inrättad för permanent boende för ledamoten och hans eller hennes familj och som även disponeras av ledamoten. Skattskyldiga som har sjöinkomst anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar (12 kap. 4 § IL).

Det finns en omfattande praxis om hur tjänstestället ska fastställas i olika situationer, se SOU 2025:4, avsnitt 3.2.2.

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.

4.3 Vilka kostnader ska dras av?

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

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

4.3.1 Kostnader för arbetsresor

Utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket IL). Arbetsplatsen ska ligga på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att denne behöver använda något transportmedel (12 kap. 26 § IL). Vid arbetsresor med egen bil krävs vidare att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer och att det klart framgår att den skattskyldige genom att använda egen bil i stället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt minst två timmar (12 kap. 27 § första stycket IL). Om allmänna transportmedel saknas tillämpas inte kravet på avstånd och tidsvinst (12 kap. 28 § IL). För skattskyldiga som använder egen bil i

tjänsten kan under vissa förutsättningar kostnader för arbetsresor dras av oavsett avstånd och tidsvinst (12 kap. 27 § andra stycket IL).

4.3.2 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

En anställd har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och rese-kostnader vid tjänsteresor. Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av begreppet tjänsteresa. Enligt den definition som enligt administrativ praxis tillämpas av Skatteverket är en tjänsteresa en resa som arbetsgivaren har beordrat den anställda att göra för att arbeta för arbetsgivarens räkning på annan plats än den ordinarie arbetsplatsen.

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

Vid resor i näringsverksamhet där arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd medges avdrag med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas är det Skatteverkets uppfattning att avdrag kan göras i enlighet med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente (se ställningstagande den 14 september 2009, Ökade levnadskostnader i näring efter mer än tre månader, dnr 131 352291-09/111).

4.3.3 Ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan ort i högst en månad

Från den 1 januari 2022 gäller att tillfälliga anställningar och uppdrag på annan ort i vissa fall ska jämföras med tjänsteresor när det gäller möjligheten att göra avdrag för ökade levnadskostnader (prop. 2021/22:16). Regeln innebär att avdrag för ökade kostnader för logi, resor, måltider och småutgifter vid tillfällig anställning eller uppdrag på annan plats än bostaden ska göras på samma sätt som för tjänsteresa, om anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad och avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer (12 kap. 9 § IL).

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

4.3.4 Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning

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

särskilda förutsättningarna för tillfälligt arbete på annan ort respektive dubbel bosättning vara uppfyllda.

Till skillnad från en tjänsteresa, som utförs inom ramen för en anställning på beordran av arbetsgivaren, tillämpas reglerna om tillfälligt arbete på annan ort när den skattskyldige själv väljer att under en begränsad tid ta en anställning eller ett uppdrag på en annan ort. Ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete på annan ort ska dras av bara om arbetet avser en kortare tid, om arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, om arbetet ska bedrivas på flera olika platser, eller om det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten (12 kap. 18 § IL). Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § andra stycket IL).

Ökade levnadskostnader för dubbel bosättning ska dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort och en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten (12 kap. 19 § IL). Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § andra stycket IL). Övriga ökade levnadskostnader för dubbel bosättning får dras av under längst två år. Om den dubbla bosättningen beror på 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).

4.4 Avdragsbegränsningar och schablonbelopp

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

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

Utgifter för inställelseresor och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. Övriga arbetsrelaterade utgifter som inte är personliga levnadskostnader ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor (12 kap. 2 § tredje stycket IL).

4.4.1 Vad som menas med 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 schablonbelopp. 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 även för 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 avdrag för ökade levnadskostnader för varje enskild tjänsteresa. En person kan även yrka avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete för flera olika uppdrag och anställningar under ett år.

Vid beräkningen av avdrag för ökade levnadskostnader vid 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 300 kronor för 2026.

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

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

4.4.2 Hur avdragen ska beräknas

Resekostnader

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

Utgifter för tjänsteresor med egen bil ska dras av med 2 kronor och 50 öre för varje kilometer. Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för elektricitet till elbil dras av med 95 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 1 krona och 20 öre för varje kilometer (12 kap. 5 § IL). Om den skattskyldige har en laddhybrid som förmånsbil gäller avdragsrätten från den 1 juli 2026 även

i de fall han eller hon laddar förmånsbilen med elektricitet som arbetsgivaren tillhandahåller i anslutning till arbetsplatsen (prop. 2025/26:80).

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

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för elektricitet till elbil dras av med 95 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 1 krona och 20 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § andra stycket IL).

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där den skattskyldige själv eller familjen bor, ska utgifter för hemresor dras av om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES (12 kap. 24 § första stycket IL). Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2014 ref. 29 följer att utgifter för hemresor till Schweiz också får dras av trots att landet inte tillhör EES.

Avdraget för hemresor ska beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa ska dock dras av (12 kap. 24 § andra stycket IL). Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer ska enligt 12 kap. 24 § tredje stycket IL 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 beräkning 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.

När det gäller tjänsteresa ska avdrag för måltider och småutgifter under de tre första månaderna av en tjänsteresa som huvudregel göras enligt schablon (12 kap. 14 § första stycket, 15 § första stycket och 16 § första stycket IL). Den skattskyldige kan dock även få avdrag för den faktiska utgiftsökningen under vissa förutsättningar. Vid inrikes tjänsteresa gäller att om den skattskyldige visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda schablonavdraget ska avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen (12 kap. 14 § andra stycket och 12 kap. 16 § andra stycket IL). Vid utrikes tjänsteresa gäller att avdrag medges med belopp motsvarande faktisk utgiftsökning om den skattskyldige visar att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än schablonavdraget (12 kap. 15 § andra stycket och 12 kap. 16 § tredje stycket IL).

Efter att en tjänsteresa pågått i tre månader ska rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i stället prövas mot reglerna om tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 6 § andra stycket IL). Den skattemässiga behandlingen av en tjänsteresa skiljer sig således före och efter tre månader. Under de tre första månaderna av tjänsteresan gäller att avdrag för måltider och småutgifter får göras för varje hel dag med ett maximi- eller normalbelopp beroende på om resan varit i Sverige eller utomlands (12 kap. 6 och 14–16 §§ IL). För tjänsteresor som pågår mer än tre månader görs därefter skillnad i beräkningen beroende på om den skattskyldige får kostnadsersättning (traktamente) från arbetsgivaren eller inte.

För skattskyldiga som fortfarande får traktamente från arbetsgivaren beräknas den schablonmässiga ersättningen för tiden mellan tre månader och två års bortavaro till högst 70 procent av ett maximi- eller normalbelopp per hel dag. För tiden efter två år ska avdrag göras med högst 50 procent av ett maximi- eller normalbelopp (12 kap. 6 § och 21 § andra stycket 1 IL). För skattskyldiga som inte får traktamente från arbetsgivaren ska avdrag efter tre månader göras med högst 30 procent av maximi- eller normalbelopp per hel dag (12 kap. 6 § och 21 § andra stycket 2 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. Avdrag får bara göras för den första månaden av vistelsen på arbetsorten (12 kap. 20 § andra stycket och 21 § andra stycket IL).

För skattskyldiga som gör avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort beräknas avdraget till 50 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands (12 kap. 21 § andra stycket 3 IL). Schablonavdraget för ökade utgifter vid tillfälligt arbete på annan ort i Sverige uppgår till 150 kronor (50 procent av 300 kronor) för 2026.

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 90 kronor (30 procent av 300 kronor) för 2026.

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § IL inte ska tas upp (12 kap. 17 § och 12 kap. 22 § IL).

4.5 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

4.5.1 Avgiftspliktig ersättning och skatteavdrag

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

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

4.5.2 Tyst kvittning

Vid beskattning och redovisning av kostnadsersättningar som ges ut i samband med tjänsteresa tillämpas en metod som kallas för tyst kvittning. Tyst kvittning innebär att utbetalaren (arbetsgivaren) inte ska göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på sådan ersättning för kostnader i tjänsten som mottagaren (arbetstagaren) får dra av vid beskattningen. Det innebär vidare att ersättningen inte ska redovisas i individuppgiften (tidigare kontrolluppgiften) i arbetsgivardeklarationen. Undantagen från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet för vissa kostnadsersättningar gäller under förutsättning att arbetsgivaren har angett med ett kryss i arbetsgivardeklarationen att ersättning har betalats ut (15 kap. 10 § SFL). Lagstiftningen utgår från att arbetsgivaren kan göra en korrekt bedömning av om utgiven ersättning för resor, logi och traktamente är en 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.

5 Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet

5.1 Reglerna om fastställande av tjänsteställe och avdrag för ökade levnadskostnader behöver moderniseras och förenklas

Regeringens bedömning

Reglerna om fastställande av tjänsteställe i inkomstslaget tjänst och för näringsidkare bör moderniseras och förenklas. Detsamma gäller för reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, resa i näringsverksamheten, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Utredningens bedömning

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot utredningens bedömning, däribland *Byggföretagen*, *Egenanställningsföretagen*, *Företagarna*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Blekinge*, *Region Norrbotten*, *Skatteverket*, *Srf konsulternas förbund (Srf konsulterna)*, *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)*, *Stockholms universitet*, *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)*, *Tillväxtverket*, *Totalförsvarets Forskningsinstitut (FOI)* och *Yrkesorganisationen Rättstolkarna*. Många av remissinstanserna delar utredningens bedömning att regelverket är föråldrat och ser därför positivt på flertalet av förslagen, som bedöms leda till ett enklare och mer förutsebart regelverk, särskilt när det gäller tjänsteställets placering. Några remissinstanser, däribland *NSD* och *TCO* instämmer även i utredningens bedömning att förslagen kommer att bidra till ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Ingen remissinstans avstyrker utredningens bedömning.

Skälen för regeringens bedömning

Var en person har sitt tjänsteställe är avgörande för bedömningen av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten och i näringsverksamheten samt för rätten till avdrag för resor till och från arbetet. Reglerna om tjänstestället fick sin nuvarande utformning i samband med skattereformen 1991. Sedan skattereformen har dock mycket hänt på den svenska arbetsmarknaden. I takt med den digitala utvecklingen har det exempelvis blivit möjligt för fler anställda att utföra sitt arbete på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. En annan stor förändring är att fler i dag är anställda av en arbetsgivare men utför arbetet hos olika kunder. Reglerna är dock utformade utifrån att merparten av dem som utför ett

arbete gör det på ett och samma ställe. Denna utformning leder till att reglerna uppfattas som otydliga och oförutsebara i förhållande till dagens arbetsmönster. Den otydlighet och oförutsebarhet som finns i dagens regelverk gör att skattskyldiga, arbetsgivare och uppdragsgivare kan ha svårt att avgöra vilka ekonomiska konsekvenser ett arbete eller uppdrag kan få. Osäkerheten kan därmed vara ett hinder för rörligheten på arbetsmarknaden.

Motsvarande otydlighet kan göras gällande beträffande bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort. Enligt nuvarande ordning skiljer sig förutsättningarna för avdrag åt, i form av olika tidsgränser och beloppsnivåer. Dessa skillnader framstår i vissa fall som omotiverade eller orättvisa. Enligt Skatteverket finns även en hög andel skattefel i avdragsyrkandena, vilket sannolikt också kan härledas till avdragsreglernas komplexitet.

Det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt. Regeringen anser därför i likhet med remissinstanserna att det är angeläget att så långt som möjligt modernisera och förenkla reglerna om tjänsteställets placering. Detsamma gäller för reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Den föreslagna utformningen av lagändringarna i denna lagrådsremiss bedöms vara förenlig med de grundläggande friheterna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. *Regelrådet* efterfrågar ett utvecklat resonemang kring denna bedömning. Regeringen konstaterar att de föreslagna bestämmelserna baseras på icke-diskriminerande, objektiva och förutsebara kriterier. Förslagen i lagrådsremissen gäller oavsett om arbetstagaren är svensk eller utländsk, och oavsett om arbetsgivaren är etablerad i Sverige eller i ett annat land inom Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet. Förslagen innebär således inte någon direkt eller indirekt diskriminering baserad på nationalitet eller etableringsstat.

6 Tjänsteställe

6.1 För varje anställning och för varje uppdrag ska det fastställas ett tjänsteställe

Regeringens förslag

För varje anställning och för varje uppdrag ska det fastställas ett tjänsteställe.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Byggföretagen och *Region Örebro Län* instämmer i utredningens uppfattning att förslaget skapar tydlighet och välkomnar att rättspraxis nu kodifieras. *Yrkesorganisationen Rättstolkarna* vill ha klarhet i om med anställning och uppdrag avses alla de tolkuppdrag som en frilansande tolk utför för en förmedling.

Skälen för regeringens förslag

Av praxis framgår att ett tjänsteställe ska fastställas för varje anställning eller uppdrag för sig (HFD 2013 ref. 19). Enligt denna sedan länge etablerade princip kan den som utför arbete åt flera arbets- eller uppdragsgivare på olika ställen således ha flera tjänsteställen. Principen om att det för varje anställning eller uppdrag ska fastställas ett tjänsteställe skapar en tydlig ram för hur bedömningen ska göras. Det finns även flera skäl som talar för att denna ordning bör bestå och att praxis bör kodifieras, trots de gränsdragningsproblem som kan uppstå i enskilda fall. Ett grundläggande sådant skäl är att en arbetsgivare normalt saknar information om hur den anställdes arbete har utförts tidigare. Denne kan vid sin bedömning därför bara utgå från var arbetet ska utföras inom ramen för den aktuella anställningen. Detsamma gäller för uppdragsförhållanden. Gällande de alternativa lösningar som har övervägts av utredningen, exempelvis att skattskyldiga med kortvarigt arbete eller uppdrag om högst fem arbetsdagar i följd bör få bostaden som tjänsteställe, delar regeringen utredningens uppfattning att dessa riskerar att ge upphov till andra tillämpningsproblem. Som påpekas av *Byggföretagen* är det inte heller lämpligt att en skattskyldig inom ramen för varje anställning och uppdrag ska kunna ha fler än ett tjänsteställe. Det skulle kräva att det regleras vilka arbetsplatser som skulle kunna anses utgöra tjänsteställe, hur resor mellan tjänsteställena och andra platser ska klassificeras och hur dessa resor ska behandlas skattemässigt. Regelverket skulle alltså med en sådan lösning bli ännu mer omfattande än i dag och snarare öka än minska regelverkets komplexitet. En skattskyldigs tjänsteställe bör således, i enlighet med gällande praxis, bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig.

Yrkesorganisationen Rättstolkarna vill ha klarhet i om med anställning och uppdrag avses alla de tolkuppdrag som en frilansande tolk utför för en förmedling. Enligt Yrkesföreningen Rättstolkarna skulle det leda till svåra gränsdragningsproblem om tjänstestället ska bestämmas separat för varje uppdrag, till exempel i domstol. Med uppdrag ska i detta sammanhang avses sådant arbete som utförs utom ramen för en anställning och där ersättningen för arbetet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. I de fall där exempelvis en domstolstolk är anställd av en tolkförmedling bör således ett tjänsteställe fastställas för anställningen enligt gällande bestämmelser för arbete som utförs på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, se avsnitt 6.3. För det fall ingen anställning föreligger, utan arbetet består av enskilda uppdrag, bör ett tjänsteställe fastställas för varje uppdrag för sig. I detta sammanhang bör även beaktas de förslag som lämnas i avsnitt 6.5 och som innebär att endast ett tjänsteställe bör bestämmas för sådan verksamhet som bedrivs som enskild näringsverksamhet eller i form av handelsbolag, och som skattemässigt räknas som en verksamhet.

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

Regeringens förslag

Fastställandet av en skattskyldigs tjänsteställe ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Fastställandet ska göras i samband med anställningens eller uppdragets ingående och grunda sig på faktiska omständigheter under den tidsperiod som skäligen kan överblickas. Om omständigheterna ändras varaktigt ska en ny bedömning göras. Vid fastställandet ska hänsyn inte tas till om den skattskyldige kan välja att utföra arbetet på distans från annan plats.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås inte att fastställandet av tjänstestället ska grunda sig på faktiska omständigheter och avse den tidsperiod som skäligen kan överblickas. I betänkandet föreslås inte heller att det ska krävas att omständigheterna förändras varaktigt för att en ny bedömning av tjänstestället ska göras.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Akavia*, *Arbetsgivarverket*, *Byggföretagen*, *Företagarna*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Örebro län*, *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)*, *Srf konsulternas förbund (Srf konsulterna)*, *Småföretagarnas riksförbund*, *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)*, *Tillväxtverket* och *Stockholms universitet*.

Flera remissinstanser, däribland *Byggföretagen*, *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet*, *SKR* och *Stockholms universitet* lämnar synpunkter på den föreslagna tidshorisonten för avsiktsbedömningen. Företagarna efterfrågar en diskussion om hur avsiktsregeln samspelar med bedömningen av rekvisitet självständighet i inkomstslaget näringsverksamhet. LO anser att obligatorisk regelbunden omprövning av tjänsteställets placering bör övervägas. NSD anser att det bör klargöras hur man ska se på distansarbete i förhållande till att en anställd i regel dagligen besöker arbetsgivarens lokaler. *Skatteverket* efterfrågar vissa förtydliganden angående avsiktsregeln, bland annat vad det får för betydelse vid beskattningen att tjänsteställets placering inte ska ändras med retroaktiv verkan.

Skälen för regeringens förslag

Fastställandet av tjänstestället bör utgå från arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om hur arbetet ska utföras

Det är arbetsgivaren och uppdragsgivaren som har ansvaret för att fastställa var arbetstagaren och uppdragstagaren har sitt tjänsteställe. I dag görs denna bedömning i praktiken vid anställningens eller uppdragets början. Placeringen av tjänstestället kan sedan komma att ändras i efterhand utifrån en bedömning av hur arbetet faktiskt har utförts. Eftersom tjänsteställets placering har betydelse för det ekonomiska utfallet av en anställning eller ett uppdrag, exempelvis i fråga om rätten till avdrag för vissa kostnader, är det av avgörande vikt att reglerna om tjänsteställets placering är förutsebara. Dagens regelverk brister i det avseendet, bland annat eftersom det saknas ledning om vilken tidshorisont bedömningen av exempelvis en viss arbetsplats eller ett arbetsmönster ska avse och vad som gäller om omständigheterna för arbetets utförande ändras. För att tydliggöra ramen för tillämpningen av reglerna bör det inledningsvis anges en utgångspunkt för hur tjänstestället ska placeras.

Vid ingången av en anställning eller ett uppdrag finns normalt en avsikt om hur och var arbetet ska utföras, baserat på de rådande omständigheterna. Det framstår som naturligt att dessa intentioner ska vara styrande för den initiala bedömningen och att fastställandet av en skattskyldigs tjänsteställe bör grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens och uppdragets ingående om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Arbetsgivaren eller uppdragsgivaren bör alltså göra en framåtsyftande plan om på vilken eller vilka arbetsplatser arbetet ska utföras och med vilket arbetsmönster. LO anser att det bör förtydligas att denna plan ska ha stöd i objektivt konstaterbara omständigheter. Regeringen delar LO:s uppfattning om att det bör förtydligas att denna bedömning ska inte innebära någon valfrihet gällande tjänsteställets placering. Till skillnad mot utredningens förslag bör det därför framgå av lagtexten att bedömningen ska grunda sig på de faktiska omständigheter som föreligger vid anställningens eller uppdragets början. Objektivt sett bör alltså arbetsgivarens avsikt framstå som sannolik utifrån hur verksamheten bedrivs. Det bör t.ex. inte vara möjligt att påstå att arbetet ska utföras i bostaden när det är uppenbart utifrån omständigheterna att huvuddelen av arbetet i praktiken kommer att utföras på en annan fast plats.

Företagarna efterfrågar en diskussion om hur införandet av en avsiktsregel kan komma att samspela med bedömningen av rekvisitet självständighet i inkomstlagen näringsverksamhet (jfr 13 kap. 1 § IL). Om en enskild näringsidkare erhåller ett uppdrag på villkor att tjänstestället för uppdraget ska vara uppdragsgivarens lokaler, kan detta enligt *Företagarna* innebära en risk för näringsidkarens självständighetsstatus. Bedömningen av om en person kan anses bedriva näringsverksamhet utgår från en objektiv bedömning av de s.k. näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL. Vid självständighetsbedömningen ska särskilt beaktas vad som avtalats mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL). Regeringen konstaterar att förslaget inte har till syfte att styra parterna i ett uppdragsavtal till att i större eller mindre utsträckning

förlägga arbetets utförande till viss plats. Platsen för arbetets utförande är vidare endast en av flera parametrar som ska beaktas (se prop. 2008/09:62 s. 33 f.). Förslaget bedöms därför inte i någon större utsträckning påverka bedömningen av rekvisitet självständighet i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bedömningen bör avse den tidsperiod som skäligen kan överblickas

Efter att ha fastställt utgångspunkten för bedömningen av tjänsteställets placering uppkommer en naturlig följdfråga om vilken tidsperiod som bör omfattas av arbetsgivaren eller uppdragsgivarens framtätsyftande plan. Vid tillsvidareanställningar på en fast arbetsplats finns normalt en klar avsikt som sträcker sig framåt i tiden utan behov av en viss bedömningshorisont. För andra typer av arbeten, framför allt de som är oregelbundna till sin karaktär och som kan förväntas utföras på skiftande platser, kan en framtätsyftande bedömning vara mer utmanande. Utan någon form av tidsram i dessa fall kan gränsdragningsproblem uppstå och det kan även bli svårt för arbetsgivare och för Skatteverket att veta om den framtätsyftande planen var korrekt i förhållande till de faktiska omständigheterna vid anställningens ingående.

Enligt utredningen bör det i vissa fall, när det finns en initial osäkerhet om hur arbetet ska bedrivas, exempelvis för arbete som bedrivs på skiftande platser, göras en framtätsyftande bedömning som normalt bör omfatta cirka två år. Ingen sådan tidsgräns framgår dock uttryckligen av utredningens lagförslag. Flera remissinstanser lämnar synpunkter på förslaget och det faktum att den föreslagna tidshorisonten på två år bara följer av skältexten. *Byggföretagen* delar utredningens uppfattning att bedömningen normalt bör avse två år, men anser till skillnad från utredningen att tidshorisonten bör framgå av lag. Vidare anser *Byggföretagen* att förslaget bör kompletteras med en möjlighet att beakta särskilda skäl vid bedömningen. *SKR* efterfrågar ett tydliggörande om när det kan vara lämpligt att avvika från den tvåårsperiod som utredaren föreslår, eftersom det för vissa typer av anställningar inte är möjligt att överblicka en så lång period. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* instämmer i att tvåårsperioden inte bör framgå av lagtexten men anser samtidigt, i likhet med *Stockholms universitet*, att de återkommande skrivningarna i betänkandets skältexter om "två år" riskerar innebära att det sker lagstiftning genom förarbeten. Lämpligare vore enligt fakultetsstyrelsen att låta omständigheterna för varje anställning eller uppdrag avgöra avsikten.

I likhet med utredningen anser regeringen att det är nödvändigt med någon form av riktmärke för vilken tidsperiod avsiktsbedömningen ska omfatta. Till skillnad från *Byggföretagen* anser dock regeringen att de mycket varierande förhållandena på arbetsmarknaden talar mot att låta en generell bedömningshorisont på två år följa av lag. På de av *Stockholms universitet* och *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* angivna skälen är det inte heller en tillfredsställande lösning att låta en viss tidsperiod för bedömningen enbart följa av skältexten i denna lagrådsremiss. På grund av svårigheterna att ange en viss tidsperiod som kan gälla generellt för alla anställningar och uppdrag bör bedömningen enligt regeringens uppfattning omfatta den tidsperiod som skäligen kan

överblickas vid en anställnings eller ett uppdrags ingående. En sådan lösning är även i linje med Juridiska fakultetsstyrelsens vid Lunds universitet förslag om att låta omständigheterna för varje anställning eller uppdrag utgöra avsikten. Vilken tidsperiod som bör anses skälig att överblicka får avgöras med hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet.

En sådan ordning innebär i fråga om en tillsvidareanställning på en fast arbetsplats att en initial bedömning baserad på en framåtsyftande plan naturligen kommer att gälla tills sådana varaktigt ändrade omständigheter rörande arbetets utförande inträffar som bör föranleda en ny bedömning av tjänstestället (se avsnittet nedan). För andra arbeten, exempelvis de som bedrivs på skiftande arbetsplatser kommer den tidsperiod som kan anses skälig att överblicka att variera. Som påpekas av SKR är det inte alltid möjligt att överblicka en så lång tidsperiod som två år vid anställningens eller uppdragets ingående. SKR lämnar som exempel en kommun eller ett kommunalt bolag som inte på förhand kan veta om en viss skola kommer att erbjuda modersmålsundervisning inom ett visst språk längre än en termin eller ett läsår. I dessa fall bör bedömningen utgå från den kortare tidsperiod där t.ex. ett visst arbetsmönster eller en viss arbetsplats skäligen kan förutses. På motsvarande sätt bör vid kortare, tidsbegränsade anställningar eller uppdrag avsikten normalt avse hela anställnings- eller uppdragstiden. På så vis uppnås syftet om förutsebarhet utan att vara alltför administrativt betungande för arbets- och uppdragsgivare.

Om omständigheterna för arbetets utförande ändras varaktigt ska en ny bedömning av tjänstestället göras

Det är av avgörande vikt att avsiktsregeln uppfattas som legitim. I det ligger att arbetsgivarens eller uppdragsgivarens initiala framåtsyftande plan om hur ett arbete ska utföras, i tillräcklig omfattning bör avspegla hur det faktiskt utförs. Eftersom nya omständigheter kan inträffa som medför att arbetet utförs på ett helt annat sätt än den inledande avsikten, vore det en orimlig konsekvens om en arbetsgivares första avsikt ska vara avgörande för all framtid. Om omständigheterna i fråga om hur arbetet ska utföras ändras varaktigt bör därför en ny framåtsyftande bedömning göras av tjänsteställets placering för den tid som är skälig att överblicka.

LO anser att det finns skäl att överväga om arbetsgivare bör genomföra obligatorisk regelbunden omprövning av tjänsteställets placering. En sådan regel skulle enligt LO minska risken för skattefel och borde gå att utforma på ett sätt som inte är särskilt administrativt betungande. Regeringen konstaterar att utredningen har tagit frågan om obligatoriska omprövningar under övervägande och, mot bakgrund av den administrativa börda ett sådant förslag skulle leda till, funnit att det är lämpligare att en arbetsgivare eller uppdragsgivare agerar först när nya omständigheter uppkommit för hur arbetet ska utföras, om dessa omständigheter medför att arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt ändrats i grunden. Regeringen gör i det avseendet ingen annan bedömning än utredningen.

Exempel på sådana ändrade omständigheter som bör föranleda en ny bedömning av tjänsteställets placering är varaktiga förändringar av arbetsmönster eller byte av arbetslokaler såsom vid omplaceringar, eller

när en arbetstagare ska börja arbeta heltid på distans utan någon arbetsplats hos arbetsgivaren. Tillfälliga förändringar, såsom att den skattskyldige temporärt får nya arbetsuppgifter, ändrar normalt inte arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt angående hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Som påpekas av Byggföretagen skulle ett beaktande av tillfälliga förändringar innebära en kraftig ökning i administrativ börda för arbetsgivarna. Det är således först om omständigheterna för arbetets utförande har ändrats varaktigt som arbetsgivaren bör göra en ny bedömning av tjänstestället. Den nya framåtsyftande bedömningen bör på samma sätt som vid en anställnings ingående grunda sig på de faktiska omständigheterna kring arbetets utförande och göras för den tidsperiod som är skälig att överblicka.

För att den förutsebarhet som uppnås med en avsiktsregel ska kunna upprätthållas, bör tjänstestället inte ändras med retroaktiv verkan vid en ändrad bedömning. Som *Skatteverket* påpekar innebär detta dock inte något hinder mot att beskattningen ändras om det i efterhand visar sig att tjänstestället har fastställts utifrån en avsikt som inte har baserats på faktiska omständigheter.

Byggföretagen välkomnar att det föreslås framgå av lagtexten hur nya omständigheter ska hanteras, men efterfrågar ett klagörande om tidigare uttalanden kopplat till förändrade omständigheter alltså är giltiga. I vilken utsträckning tidigare uttalanden fortfarande är relevanta är dock en fråga som måste besvaras av rättstillämpningen.

Vid fastställande av tjänstestället bör hänsyn inte tas till om den skattskyldige kan välja att utföra arbetet på distans

Distansarbetet har ökat i takt med den tekniska utvecklingen och mycket talar för att arbete även fortsatt kommer att utföras helt eller delvis på distans från bostaden, eller från någon annan plats som inte är arbetsgivarens lokaler. Det bör därför framgå av regelverket hur tjänstestället ska fastställas när en arbetstagare arbetar helt eller delvis på distans. Vad som sägs i detta avsnitt om förhållanden inom en anställning bör gälla även inom ramen för ett uppdrag.

Vid fastställandet av tjänsteställets finns anledning att skilja mellan arbete som enligt överenskommelse med arbetsgivaren ”ska” utföras på distans på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler och arbete som den skattskyldige ”får” utföra på distans. Även LO anser att det är rimligt att skillnad görs mellan situationer när en arbetsgivare erbjuder sina anställda en möjlighet till distansarbete jämfört med när det finns en överenskommelse om att arbetet ska utföras helt eller delvis på en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. I sistnämnda situation finns enligt regeringens uppfattning en tydlig avsikt om var arbetet ska utföras och i vilken omfattning, och arbetsgivaren har strikt sett inte någon skyldighet att tillhandahålla arbetstagaren någon arbetsplats under denna tid. En sådan avsikt bör vara styrande även vid bedömningen av tjänsteställets placering. Om en arbetstagare däremot själv fritt får välja om denne vill arbeta helt eller delvis på distans, kan arbetsgivarens avsikt om att arbetet ska utföras på annan plats än arbetsplatsen inte anses vara lika stark. Sådant distansarbete bör därför bortses från vid fastställande av tjänsteställets placering. Exempelvis är ett vanligt upplägg att arbetsgivare

erbjuder anställda en möjlighet att arbeta på distans två till tre dagar i veckan. Den anställda kan sedan bestämma själv om denne arbetar på distans den överenskomna omfattningen eller inte. I de fall då grundavsikten är att arbetet ska utföras på en arbetsplats, men arbetstagaren själv kan välja att arbeta helt eller delvis på distans, bör distansarbetet således inte beaktas vid fastställandet av tjänsteställe. Oförutsebara, tillfälliga avbrott i överenskommelsen bör inte påverka bedömningen, såsom när tekniska problem omöjliggör arbetets utförande på en anvisad plats. Att det finns restriktioner i en överenskommelse, t.ex. att distansarbete inte ska ske en viss dag i veckan på grund av möten eller att distansarbete tillfälligt kan komma att bli otillåtet på grund av särskilt uppkomna behov i arbetsgivarens verksamhet, saknar också betydelse i detta hänseende.

I likhet med SKR och Akavia bedömer regeringen att dessa förtydliganden kommer att göra det enklare för både arbetsgivare och anställda att förutse de skattemässiga konsekvenserna vid distansarbete.

Srf konsulterna anser att den vikt som läggs vid att arbetstagaren ska utföra arbetet på distans saknar förankring i hur överenskommelserna i dag ser ut på arbetsmarknaden. Enligt *Srf konsulterna*s mening är det tveksamt om en arbetsgivare i en överenskommelse med en anställd skulle reglera vilken tid som ska utföras på distans. Om det i en överenskommelse framgår att den anställda ska vara på arbetsplatsen en gång i veckan och att övrig tid får utföras på distans är det enligt *Srf konsulterna* rimligt att den anställda har sitt tjänsteställe i bostaden. Till skillnad från *Srf konsulterna* anser regeringen att det är rimligt att vid fastställandet av tjänsteställets placering utgå från arbetsgivarens önskemål om vart arbetet ska utföras. En omvänd ordning, där större vikt ges åt var arbetet får utföras, bedöms inte bidra till att regelverket blir tydligare och mer förutsebart, och skulle sannolikt även medföra en omotiverad ökning av antalet arbetstagare som får tjänstestället i bostaden.

FOI anser att utredningens förslag i förlängningen skulle kunna leda till arbetsrättslig påverkan för organisationer, exempelvis gällande vilken turordningskrets en skattskyldig ska tillhöra. *FOI* efterfrågar mot den bakgrunden att arbetsrättsliga konsekvenser kopplat till tjänsteställe ska undersökas vidare. Regeringen konstaterar att distansarbete är vanligt förekommande redan i dag och att förslagen i denna lagrådsremiss inte har till syfte att öka distansarbetet, utan till att skapa ett tydligare och mer förutsebart regelverk för beskattningen. En sådan analys som *FOI* efterfrågar faller därmed utanför det nu aktuella lagstiftningsärendet.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 12 kap. 3 a § andra och tredje stycket IL.

6.3 Tjänstestället

Regeringens förslag

Om den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är den platsen att anse som tjänstestället.

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

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

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås att om det är osäkert var tjänstestället ska placeras under de kommande 24 månaderna ska bostaden anses som tjänstestället. I betänkandet föreslås inte något krav på att tjänstestället inte ska gå att fastställa ”varaktigt” för att bostaden ska anses vara tjänstestället.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. Flera remissinstanser riktar dock invändningar mot delar av förslaget. *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)* tillstyrker att tjänstestället i första hand ska anses vara den plats där den anställda ska utföra mer än 50 procent av arbetet, men avstyrker att tjänstestället i andra hand ska vara den lokal som den skattskyldige i regel dagligen besöker. *Jönköpings kommun* föreslår att befattningsgrupper med rörlig tjänstgöring ska undantas från förslaget om tjänsteställets placering. Flera remissinstanser, däribland *Byggföretagen*, *Företagarna*, *Småföretagarnas Riksförbund* och *Srf konsulternas förbund (SRF konsulterna)* invänder mot användandet av begreppet ”i regel dagligen” och anser att det är oklart hur begreppet ska tolkas. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, anser att den föreslagna regleringen är tydligare än dagens system men ser behov av ytterligare förtydliganden och exempel. NSD vill även, i likhet med *Byggföretagen*, veta hur man ska se på distansarbete i förhållande till om en anställd i regel dagligen besöker arbetsgivarens lokaler.

Skälen för regeringens förslag

Arbetet är avsett att utföras på en och samma arbetsplats

Var ett arbete är avsett att utföras är i många fall självklart, givet den typ av arbetsuppgift det är fråga om och hur arbetsgivaren har valt att organisera arbetet. Om avsikten är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, bör denna plats därför vara att anse som tjänstestället.

Exempel på grupper som utför sitt arbete på en och samma arbetsplats varje dag är de som arbetar på kontor, butik, verkstad, sjukhus m.m. Sannolikt är denna plats många gånger i arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal, men tjänstestället behöver inte vara placerat där för att

arbetet ska anses utföras på en och samma arbetsplats. Om en skattskyldig är anställd hos ett företag och arbetet ska utföras hos en kund till företaget, kan t.ex. kundens lokal anses vara tjänstestället om arbetsgivarens avsikt är att arbetet ska utföras där under en längre period. Tjänstestället kan också vara den skattskyldiges bostad om avsikten är att arbetet helt och hållet ska utföras där, dvs. om den anställde inte fritt kan välja att arbeta på distans från bostaden några dagar i veckan. Även om arbetet är avsett att utföras på en arbetsplats är det nödvändigt med utrymme till viss flexibilitet. Tillfälliga avbrott i form av arbete på annan plats bör därför inte påverka bedömningen.

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

Många av dagens tillämpningssvårigheter uppstår vid bestämmandet av tjänstestället när arbetet är avsett att utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning. Det finns därför behov av en bestämmelse som reglerar hur tjänstestället ska bestämmas i dessa fall. Varianterna på hur arbete med skiftande arbetsplatser kan vara upplagda är många, men kännetecknas av att själva utförandet av arbetet kräver en viss rörlighet. Hit räknas exempelvis konsulter, service- och installationstekniker eller hemtjänstpersonal. Sådana skattskyldiga kan utföra sitt arbete på två eller tre olika kontor eller arbetsplatser i veckan medan andra byter arbetsplats varannan månad inom samma anställning. Andra skattskyldiga kan ha en anställning som inte kan lokaliseras till en bestämd plats då de normala arbetsuppgifterna kräver en viss rörlighet över ett geografiskt område. För dessa skattskyldiga bör tjänstestället fastställas enligt en viss ordning.

Arbetet utförs till mer än 50 procent på en plats

Även vid arbeten som till sin natur utförs på fler än en arbetsplats eller under förflyttning kan det falla sig naturligt att rörligheten i arbetet eller variationen mellan de olika arbetsplatserna till viss del är begränsad och att arbetet utförs på en och samma arbetsplats till mer än 50 procent. Tjänstestället bör i dessa fall placeras på denna arbetsplats. Att tjänstestället fastställs till en plats där mer än 50 procent av arbetet avses utföras, bedöms bidra till nödvändig legitimitet i regelverket.

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal besöks i regel dagligen

Om arbetet inte utförs till mer än 50 procent på en arbetsplats, men den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal, bör i andra hand tjänstestället fastställas till denna plats.

Flera remissinstanser riktar invändningar mot användandet av begreppet ”i regel dagligen”. *Byggföretagen* anser att det skulle underlätta tolkningen om det angavs ett tydligt snitt per vecka för antalet besök i arbetsgivarens lokal. *Småföretagarnas Riksförbund* anser, med instämmande av *Företagarna*, att införandet av nya kvantifierande begrepp i inkomstskattelagen bör ske med försiktighet. Om det med ”i regel dagligen” avses cirka 80 procent, anser dessa remissinstanser att det etablerade begreppet ”huvudsakligen” bör användas i stället. Även *Srf konsulterna* anser att det är bra att i lagtexten reglera omfattningen som

den skattskyldige ska besöka arbetsgivarens lokal, men påpekar att begreppet ”i regel dagligen” är nytt och kräver ytterligare vägledning i förarbetena för att innebörden ska bli tydlig.

Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att det är viktigt att begrepp som används i lagen är klart definierade. Av utredningens betänkande framgår att om en skattskyldig besöker arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal fem dagar en vecka men endast tre dagar nästa vecka ska besöken anses ske i regel dagligen (se SOU 2025:4 s. 108). Av exemplet följer således att med begreppet ”i regel dagligen” avses 80 procent, eller motsvarande 4 av 5 arbetsdagar. Att i stället använda begreppet ”huvudsakligen”, vilket motsvarar 75 procent, skulle innebära att även skattskyldiga med en något lägre närvarofrekvens på arbetsplatsen skulle få tjänstestället i arbetsgivarens lokal. En sådan tillämpning av bestämmelsen skulle alltså i praktiken bli mer restriktiv. Då ingen sådan förändring kan anses påkallad, bör förtydligas att med ”i regel dagligen” avses 80 procent. Genom att klart definiera detta begrepp kan de tillämpningsproblem som remissinstanserna förutser undvikas.

Besöken i arbetsgivarens lokal behöver inte vara lika många varje vecka. I det avseendet är det nödvändigt med utrymme till viss flexibilitet. Om avsikten är att den skattskyldige ska besöka arbetsgivarens lokal på grund av arbetet fem dagar en vecka men endast tre dagar en annan vecka, bör den skattskyldige anses besöka arbetsgivarens lokal i regel dagligen. *NSD* efterfrågar ytterligare förtydliganden och ställer sig frågande till om bedömningen blir en annan om besöken fördelar sig på fyra dagar varje vecka, alternativt om man första veckan är där fem dagar, andra veckan fyra dagar och tredje veckan två dagar. Regeringen vill i det avseendet förtydliga att besöksfrekvensen inte behöver grunda sig på ett fast veckoschema för att anses inträffa i regel dagligen. Antalet arbetsdagar som den skattskyldige besöker arbetsgivarens lokal på grund av arbetet bör över tid, exempelvis inom ramen för en kalendermånad, kunna fördelas på det sätt som arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om. Detta bör ge tillräcklig flexibilitet för att tillämpningsproblem i möjligaste mån ska kunna undvikas.

Jönköpings kommun anser att förslaget kan skapa problem för yrkesgrupper med flera arbetsplatser, exempelvis personliga assistenter, vissa lärare och bygg- och anläggningsarbetare. *SKR* föreslår en mindre restriktiv regel som tar större hänsyn till arbetstagarens organisatoriska hemvist vid fastställandet av tjänstestället. Den föreslagna regeln riskerar enligt *SKR* medföra att bostaden i allt fler fall skulle anses utgöra tjänsteställe, med konsekvensen att fler resor skulle anses utgöra tjänsteresor utanför ordinarie arbetstid. Vidare riskerar förslaget att hämma nödvändig flexibilitet i samhällsviktiga verksamheter, och det kan även komma att påverka inarbetade arbetssätt och befintliga kollektivavtal negativt. Regeringen bedömer i det avseendet att ett tydligare och mer förutsebart regelverk på ett övergripande plan kommer att bidra till att motverka de negativa effekter som Jönköpings kommun och *SKR* förutser. Regeringen anser vidare, i likhet med *LO*, att det är av stor vikt för det föreslagna regelverkets legitimitet att det finns en stark koppling till arbetsplatsen för att tjänstestället ska placeras där. Den föreslagna utformningen av regeln är därför att föredra framför en regel som, i

enlighet med SKR:s önskemål, i större utsträckning placerar tjänstestället i arbetsgivarens lokal.

Hur länge besöken i arbetsgivarens lokal varar bör inte ha någon betydelse. Kopplingen bör grunda sig på att den skattskyldige på grund av arbetet behöver besöka lokalen. Så kan exempelvis vara fallet när en undersköterska inom hemtjänsten åker till arbetsgivarens lokal för att byta om eller hämta nycklar till brukares bostäder. När skattskyldiga hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter, deltar på informationsmöten, tar emot eller ger arbetsledning är andra exempel. Att besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal för att fika, äta lunch eller för toalettbesök är exempel på fall då det inte bör anses att den skattskyldige på grund av arbetet besöker lokalen. Srf konsulterna anser att det bör framgå av lagtexten att besök som görs för att fika, äta lunch eller liknande inte är besök på grund av arbetet. Regeringen konstaterar att detta klart framgår av författningskommentaren till den aktuella bestämmelsen och att något tillägg till lagtexten därför inte är nödvändigt (se avsnitt 11, författningskommentar till 12 kap. 3 b § IL). Byggföretagen invänder mot att syftet med anställdas besök tillmäts betydelse eftersom detta är svårt för arbetsgivaren att kontrollera. Byggföretagen vill även ha klarhet i hur resor till och från arbetsgivarens lokal under arbetsdagen bör betraktas, om dessa enbart utförs för att äta lunch eller fika. Om dessa resor ska betraktas som privata resor kan detta enligt Byggföretagen få stor betydelse för uppkomsten av bilförmån, eftersom många använder arbetsgivarens bil under arbetsdagen. Om förslaget inte ändras i denna del anser Byggföretagen att förslaget behöver klargöras avseende dessa resor, som sannolikt företas frekvent. Regeringen har förståelse för att det inte alltid är möjligt för arbetsgivarna att kontrollera syftet med enskilda besök som en arbetstagare gör på arbetsgivarens arbetsplats. Däremot förutsätts att arbetsgivarna över tid tar ansvar för att ingångna överenskommelser om hur ofta arbetstagarna ska besöka arbetsgivarens lokal efterlevs. I det avseendet kan de exempel som ges ovan, gällande vad som ska anses som ett besök på arbetsgivarens arbetsplats, tjäna som ledning. När det gäller resor som en arbetstagare genomför utan koppling till tjänsten kan konstateras att sådana resor redan i dag anses privata, i likhet med exempelvis resor till och från arbetet. Förslaget medför i det avseendet ingen ändring av nuvarande rättsläge.

Vad som menas med arbetsgivarens lokal

Med begreppet arbetsgivarens lokal avses sådana platser som traditionellt exemplifieras med fasta inrättningar som butiker, fabriker, verkstäder, garage, kontor och vårdinrättningar. Arbetsbodar eller liknande bör inte anses vara en sådan fast inrättning. Det gäller även mer permanenta lösningar som kan förekomma vid långvariga projekt. En bygg- eller anläggningsarbetsplats, som är tillfällig till sin natur, eller en utomståendes lokal, bör således aldrig kunna utgöra arbetsgivarens lokal, och således inte heller tjänsteställe för någon anställd eller uppdragstagare. Detta gäller oaktat hur arbetsgivarens närvaro på arbetsplatsen ser ut och hur länge projektet väntas pågå. Om den skattskyldige är anställd syftar uttrycket

tillbaka till arbetsgivarens lokal. Är den skattskyldige i stället uppdragstagare syftar uttrycket tillbaka till uppdragsgivarens lokal.

NSD och Byggföretagen ställer sig frågande till hur man ska se på distansarbete i förhållande till om en anställd i regel dagligen besöker arbetsgivarens lokal. NSD tar som exempel arbete som utförs under förflyttning och vill ha klarhet i om det är frivilligt distansarbete om den anställda i stället för att i regel dagligen besöka arbetsgivarens lokaler för att läsa mejl, motta arbetsorder etc. gör detta hemma/i bilen på vägen till en arbetsplats etc. Som redogörs för i avsnitt 6.2 ska distansarbete bortses från när grundavsikten är att arbetet i en viss bestämd omfattning *får* utföras på en annan plats än i arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal. Vid fastställande av tjänsteställe enligt de föreslagna 12 kap. 3 b och 3 c §§ kan distansarbete dock aldrig ersätta fysiska besök i arbetsgivarens lokaler, oavsett vad som överenskommits.

När det inte går att fastställa ett tjänsteställe varaktigt

Om en skattskyldigs tjänsteställe inte går att fastställa varaktigt enligt övriga regler i bestämmelsen bör bostaden i undantagsfall anses som tjänstestället. Det kan finnas flera orsaker till att det inte går att fastställa tjänstestället varaktigt. Även om en viss grad av osäkerhet alltid får accepteras inom ramen för en framtidsytande plan kan det exempelvis vara svårt för en arbetsgivare att skäligen förutse hur vissa anställda ska utföra arbetet under en längre period. Så kan vara fallet när arbetet som den anställda ska utföra huvudsakligen är hos olika kunder utanför den egna arbetsgivarens lokal och den anställda inte i regel dagligen på grund av arbetet behöver besöka lokalen. Svårigheterna kan även bero på att den skattskyldige kommer utföra sitt arbete på flera platser och det inte är möjligt att förutse om det kommer finnas en plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet eller om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet behöver besöka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal. I vissa fall kan det med tiden bli mer tydligt hur och var arbetet utförs och en viss arbetsplats kan då fastställas som tjänsteställe.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 12 kap. 3 b § IL.

6.4 Tjänstestället vid arbete som pågår en begränsad tid på varje plats

Regeringens förslag

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget, däribland *Byggföretagen*, *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Örebro län*, *Småföretagarnas Riksförbund* och *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)*.

Byggföretagen efterlyser dock fler exempel på när ändrade omständigheter ska anses föreligga, särskilt med koppling till den specialregel som föreslås gälla för bygg- och anläggningsbranschen.

Skälen för regeringens förslag

Skattskyldiga med vissa arbeten som pågår en begränsad tid på varje plats bör regleras i särskild ordning

Skattskyldiga med ett arbete som pågår en begränsad tid på varje plats särbehandlas i dag när det gäller fastställandet av tjänstestället. Denna grupp av skattskyldiga kännetecknas av att de arbetar på skiftande platser och sällan besöker arbetsgivarens lokal. Eftersom inget naturligt tjänsteställe kan pekas ut i dessa fall kan bostaden utgöra tjänsteställe enligt en undantagsregel i 12 kap. 8 § andra stycket IL. Undantaget infördes särskilt med tanke på de byggnads- och anläggningsarbetare som i sin anställning utför arbete på skilda platser och inte regelbundet besöker arbetsgivarens lokal. Men regeln är avsedd att tillämpas även för andra kategorier anställda, som arbetar på ett sådant sätt att tjänstestället inte kan fastställas med hjälp av övriga bestämmelser. Det kan röra sig om många olika typer av arbeten, men gemensamt är att arbetet en dag kommer vara slutfört på arbetsplatsen. Det kan ibland ta många år, såsom vid stora infrastrukturprojekt, men det utmärkande är att arbetet på platsen någon gång kommer att vara färdigställt. Det kan exempelvis vara arbeten i samband med ny-, till- eller ombyggnationer av byggnader och industrianläggningar. Det kan också vara arbeten vid infrastrukturprojekt såsom brobyggen eller väganläggningsarbeten. Även mindre arbeten kan förekomma inom branscherna såsom renoveringar i privatbostäder. En fast bosättning i närheten av arbetsplatsen är i dessa fall ofta orealistisk. Regeringen anser därför, i likhet med flera remissinstanser, däribland *LO*, *NSD* och *SKR*, att en fortsatt särreglering är nödvändig för att anställda och uppdragstagare inom dessa branscher inte ska riskera en skattemässig försämring. En sådan försämring skulle kunna inverka negativt på möjligheterna att bemanna exempelvis stora infrastrukturprojekt och därmed minska rörligheten på arbetsmarknaden.

En utgångspunkt för regleringen av tjänstestället för denna grupp bör vara att skattskyldiga med detta specifika arbetsmönster i stor utsträckning ska träffas av tjänsteresereglerna. Utformningen av särregeln bör baseras på den nuvarande regeln i 12 kap. 8 § andra stycket IL, men framgå i en egen paragraf i inkomstskattelagen. Därmed tydliggörs att den är just en särregel och inte en undantagsregel som i dag. Vid fastställandet av tjänstestället enligt särregeln ska arbets- eller uppdragsgivaren, på samma

sätt som för övriga skattskyldiga, utgå från en avsiktsbedömning (se avsnitt 6.2).

Vilka arbeten som bör omfattas av särregeln

Enligt nuvarande ordning gäller undantagsregeln i 12 kap. 8 § andra stycket IL för arbeten som pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. Vad som i dag avses med formuleringen ”och liknande branscher” är inte tydligt. I det nu aktuella lagstiftningsärendet bör därför klargöras att formuleringen syftar tillbaka till hela uttrycket ”pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen”. Det räcker alltså inte att arbetet pågår en begränsad tid på varje plats om det inte rör sig om vissa särskilt angivna typer av arbeten. Särregeln bör således inte omfatta skattskyldiga som har tidsbegränsade anställningar eller korta uppdrag och därför arbetar en begränsad tid på varje plats, såtillvida det inte rör sig om t.ex. arbete inom bygg- eller anläggningsbranschen. Anställda inom exempelvis bemanningsbranschen bör alltså inte per automatik omfattas av särregeln, utan endast om det rör sig om bemanning inom t.ex. byggsektorn. Som påpekas av *Byggföretagen* bör regelverket inte heller omfatta de anställda som arbetar med exempelvis industri eller har löpande serviceuppdrag inom befintliga byggnader, då arbetet på dessa arbetsplatser ofta inte uppfyller kravet att vara ”tillfällig till sin natur”. Ett exempel på en liknande bransch är skogsbruksbranschen där arbete med t.ex. avverkning, plantering och röjning kan pågå en begränsad tid på varje plats för att sedan vara slutfört på respektive plats. *Småföretagarnas Riksförbund* anser att förtydligandet är bra och att reglerna bör ges den innebörd som föreslagits.

Tillämpningsområdet för särregeln bör även innehålla en kvantifiering. Särregeln bör endast vara tillämplig om arbetet till mer än 50 procent pågår en begränsad tid på varje plats. Villkoret föreslås i syfte att lösa en gränsdragningsproblematik som annars kan uppstå när en skattskyldig ska utföra ett arbete som både kan träffas av den allmänna bestämmelsen om fastställandet av tjänstestället och denna särregel. Sådana situationer kan uppstå på olika sätt, t.ex. när en skattskyldig bygger moduler i arbetsgivarens lokaler och därefter monterar dessa på en byggarbetsplats. Utan en kvantifiering kan det vara svårt att avgöra vilken av bestämmelserna som är tillämplig. Byggföretagen ställer sig positiva till tydligheten i regeln, men efterfrågar förtydliganden om hur uppskattningen ska göras, utifrån arbetade timmar, eller t.ex. dagar på respektive arbetsplats eller olika ekonomiska mått. Regeringen anser i det avseendet att en uppskattning bör göras utifrån arbetade timmar.

Tjänstestället vid tillämpning av särregeln

Om en skattskyldig ofta besöker arbetsgivarens lokal på grund av arbetet är det rimligt att denna plats bör anses vara den skattskyldiges tjänsteställe. Vid täta besök är avståndet till de huvudsakliga arbetsplatserna i regel på dagligt pendlingsavstånd, dvs. det rör sig alltså inte om sådana arbeten inom bygg- och anläggningsbranschen eller liknande branscher där en fast bosättning i närheten av arbetsplatsen är orealistisk. Tjänstestället bör

därför enligt särregeln fastställas enligt en viss ordning. Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal bör därför anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker denna lokal, se mer om denna bedömning i avsnitt 6.3. I andra fall bör bostaden anses som tjänsteställe. Skattskyldiga som omfattas av särregeln kan alltså endast antingen ha arbetsgivarens/uppdragsgivarens lokal eller bostaden som tjänsteställe. En skattskyldigs arbetsmönster kan dock förändras på grund av att nya omständigheter uppstår som medför en ny bedömning av tjänstestället. Vad som anges i avsnitt 6.2. om när nya omständigheter ska anses ha inträffat, bör tillämpas även när den skattskyldige omfattas av särregeln.

Byggföretagen efterfrågar ytterligare ledning om hur bedömningen bör göras när det finns ett ramavtal som löper en viss period och en anställd under tjugofyra månader kommer att arbeta delvis på en arbetsplats som inte är tillfällig till sin natur, exempelvis en industri. Ska den anställda då få sitt tjänsteställe på denna industri, dvs. ”trilla ur” specialregeln i 12 kap 3 c § IL och i stället bedömas enligt huvudregeln i 12 kap 3b § IL? För att den skattskyldige i exemplet ska bedömas enligt särregeln krävs inledningsvis att det är fråga om arbete inom bygg- och anläggningsbranschen eller liknande. Vidare blir bedömningen beroende av hur arbetstiden fördelas mellan industrin och den tillfälliga arbetsplatsen. Om avsikten vid ramavtalets ingående är att arbetet ska bedrivas till mer än 50 procent på industrin under hela avtalstiden bör arbetstagaren omfattas av den föreslagna 12 kap. 3 b § IL. Om arbetet däremot bedöms komma att bedrivas till mer än 50 procent på en arbetsplats som är tillfällig till sin natur bör i stället särregeln i 3 c § tillämpas. Om det i det nu aktuella fallet antas att särregeln är tillämplig, och arbetsgivarens lokal inte ska besökas i regel dagligen, placeras tjänstestället i bostaden. Om det efter en tid står klart att den initiala bedömningen inte motsvaras av hur arbetet faktiskt bedrivs, bör en ny bedömning av tjänstestället göras. Om avsikten är arbetstagaren under den tid som skäligen kan överblickas kommer att ha ett ändrat arbetsmönster jämfört med den ursprungliga bedömningen, bör en varaktig förändring av omständigheterna anses inträffat och tjänstestället ändras i enlighet därmed.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 12 kap. 3 c § IL.

6.5 Utformningen av regelverket för näringsidkare

Regeringens förslag

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

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

Vid fastställande av tjänstestället för näringsidkare ska inkomstskattelagens bestämmelser om tjänsteställe i inkomstslaget tjänst tillämpas.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. I betänkandet föreslås att särregler införs om tjänsteställe och resor för enskilda näringsidkare vars verksamhet utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Vidare föreslås i betänkandet inte att det krävs en varaktig förändring av omständigheterna för att en ny bedömning ska göras.

Remissinstanserna

Näringslivets Skattedelegation (NSD), till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, tillstyrker att tjänstestället för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag regleras i lag, då den osäkerhet om gällande rätt som finns i dag är olycklig. *Tillväxtverket* ser positivt på förslaget som bedöms innebära en förenkling och en ökad neutralitet mellan företagsformer. *Småföretagarnas Riksförbund* ställer sig bakom förslaget som bedöms innebära en förenkling för många näringsidkare.

Skälen för regeringens förslag

Principerna om fastställande av tjänsteställe för enskilda näringsidkare framgår i dag varken av lagstiftning eller vägledande prejudikat. De har i stället utvecklats genom underrättsavgöranden och genom ställningstaganden från Skatteverket. I ett sådant ställningstagande anges att en enskild näringsidkare som har flera verksamheter anses ha ett enda tjänsteställe om verksamheterna är att bedöma som integrerade (se dnr 130 331754-05/111 Resor i näring eller till arbetsplatsen). För en näringsidkare som bedriver näringsverksamhet på en annan plats än där denne är bosatt är resor mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs, enligt Skatteverket att hänföra till resor till och från arbetsplatsen. Bedrivs näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att resan från ”tjänstestället” till den andra verksamheten och tillbaka igen ska utgöra resa i näringsverksamheten. Skatteverket ger som exempel på integrerade verksamheter att näringsidkaren har verksamheter av samma slag på flera orter med exempelvis gemensamma inköp och annonser. En enskild näringsidkare som har flera korta uppdrag inom samma integrerade verksamhet har alltså normalt tjänstestället i sin verksamhetslokal alternativt i bostaden. Resor från tjänstestället för att utföra uppdraget och tillbaka igen är därför att anse som resor i näringsverksamheten. Tillämpningen av integrerade verksamheter innebär att näringsidkare ofta måste göra flera komplexa bedömningar vid fastställandet av tjänsteställe. Denna tillämpning innebär även att dessa skattskyldiga i viss mån likställs med anställda löntagare där olika

verksamheter jämföras med olika anställningar. Det kan ifrågasättas om det är en lämplig ordning. En enskild näringsidkare kan visserligen bedriva verksamhet som har likheter med hur en anställd utför arbete i en anställning, såsom inom hantverkar- eller frisörsverksamhet, men en näringsidkare kan också bedriva verksamhet som artmässigt skiljer sig väsentligt från arbete inom en anställningsform. Det kan exempelvis vara verksamhet baserad på tillgångar såsom skogsföretag, tillverkning, fiske med egen båt eller drift av hyresfastigheter som ägs direkt. Det förekommer också att enskilda näringsidkare bedriver flera verksamheter där vissa har likheter och andra olikheter med en anställning. En fysisk person som väljer att bedriva verksamheten i två olika enmansbolag – och samtidigt är anställd i båda företag – har ett tjänsteställe för varje anställning. Personen kan dock välja att lägga verksamheterna i samma företag och därmed endast ha ett gemensamt tjänsteställe. Motsvarande gäller för en fysisk person som väljer att bedriva verksamheten i handelsbolag. Det finns därför skäl att frångå dagens tillämpning av integrerade verksamheter och att utforma regelverket om tjänstestället för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag på ett sätt som i högre utsträckning motsvarar vad som gäller för fysiska personer som arbetar i ett egenägt aktiebolag.

Tjänstestället för enskilda näringsidkare

Vid beräkning av resultat i näringsverksamhet räknas all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare som en enda näringsverksamhet. Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Ett tjänsteställe bör därför fastställas för all sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § IL räknas som en enda näringsverksamhet. Flera remissinstanser, däribland *Småföretagarnas Riksförbund* och *Tillväxtverket* ställer sig positiva till förslaget, som bedöms innebära en förenkling i beskattningsreglerna för många näringsidkare. Regeringen anser i likhet med *Småföretagarnas Riksförbund* att den förenklade tillämpningen innebär en minskad administrativ börda och ökad neutralitet mellan företagsformer. Förslaget kommer inte innebära en förändring av tjänsteställets placering för samtliga enskilda näringsidkare. Näringsidkare som endast driver en verksamhet t.ex. en bilverkstad eller en frisörverksamhet i näringsverksamheten, får liksom i dag sannolikt verksamhetslokalen som tjänsteställe. Förändringarna av tjänstestället träffar främst de enskilda näringsidkare som i dag har flera verksamheter som bedöms som icke integrerade verksamheter och som därmed har separata tjänsteställen. Kombinatörer, dvs. skattskyldiga som både har en anställning och därutöver bedriver näringsverksamhet, kommer i likhet med i dag ha ett tjänsteställe inom ramen för anställningen och minst ett tjänsteställe för den verksamhet som ingår i näringsverksamheten.

Tjänstestället för fysiska personer som är delägare i handelsbolag

För fysiska personer som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag ses verksamheten i respektive handelsbolag som en egen näringsverk-

samhet vid beräkning av resultatet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL). Ett tjänsteställe bör därför i fråga om fysiska personer som är delägare i handelsbolag fastställas för all verksamhet som räknas som en näringsverksamhet enligt bestämmelsen i 14 kap. 13 § IL. Det sagda innebär inte någon skillnad mot nuvarande ordning, men för att tydliggöra att avsiktsregeln också är tillämplig för fysiska personer som är delägare i handelsbolag bör detta regleras i lag.

Tjänstestället och näringsidkarens avsikt

Vid fastställande av tjänstestället för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska bestämmelserna i 12 kap. IL tillämpas. Det som anges i kapitel 6 i denna lagrådsremiss om fastställande av tjänstestället i inkomstslaget tjänst är alltså i stort även tillämpligt för näringsidkare. Det är då i stället näringsidkarens avsikt om hur arbetet inom dennes verksamhet ska utföras som ges grundläggande betydelse. *Småföretagarnas Riksförbund* påpekar att arbetsgivaren och den anställda i detta sammanhang är en och samma person, men anser inte att detta ska ha en sådan betydelse att det ska påverka lagstiftningen. Regeringen instämmer i den bedömningen. Avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande vid avsiktsbedömningen innebär inte att näringsidkaren kan placera tjänstestället i strid med de faktiska omständigheterna kring hur uppdraget ska utföras. Motsvarande begränsningar och ramar för tillämpning av avsiktsregeln som gäller i inkomstslaget tjänst bör gälla även för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Detta bedöms i tillräcklig utsträckning säkerställa regelverkets legitimitet. I vissa fall krävs dock särskilda överväganden på grund av bristen på ett tvåpartsförhållande. I fråga om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i näringsverksamheten kan en resa exempelvis inte vara en beordrad resa i näringsverksamheten. Vid bedömningen av om en resa ska anses som en resa i näringsverksamheten måste bedömningen därför göras utifrån om det är fråga om en resa som företas för att förvärva eller bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § IL eller en privat levnadskostnad enligt 9 kap. 2 § IL.

Flera remissinstanser, däribland Skatteverket och Srf konsulterna påpekar att hänvisningen i den förslagna 16 kap. 28 b § första stycket IL är felaktig. I paragrafen sker en hänvisning till bestämmelserna i 12 kap. 5 och 6 §§. Förslaget bör i det avseendet justeras så att hänvisningen rätteligen görs till 12 kap. 3 a–3 b §§ IL.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 16 kap. 28 a–c §§ IL.

7 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

7.1 En definition av tjänsteresa införs

Regeringens förslag

En definition av begreppet tjänsteresa införs i inkomstskattelagen.

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. Om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattning reser hem över arbetsfria dagar ska resan fram och tillbaka till bostaden ses som en del av tjänsteresan.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås att det ska framgå av definitionen av tjänsteresa att en tjänsteresa är tidsbegränsad.

Remissinstanserna

Näringslivets Skattedelegation (NSD), till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Byggföretagen*, *Srf konsulternas förbund (Srf konsulterna)* och *Småföretagarnas Riksförbund* tillstyrker förslagen. Dessa remissinstanser välkomnar att en definition av tjänsteresa införs i lag samt att hemresor under en pågående tjänsteresa ska beaktas som tjänsteresor. Srf konsulterna anser dock att det inte är tydligt vad som är en tjänsteresa i näringsverksamhet. Småföretagarnas Riksförbund föreslår en alternativ utformning av definitionen.

Skälen för regeringens förslag

Definitionen av tjänsteresa har inte bara betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. Den är även av avgörande betydelse för bedömningen av om övriga uppkomna kostnader utgör kostnader i tjänsten eller inte. Kostnadsersättning som utges vid en tjänsteresa för att täcka kostnader i tjänsten ska, på grund av möjligheten till tyst kvittning, inte tas upp av den skattskyldige, till den del ersättningen uppgår till gällande schablonbelopp (se avsnitt 4.5.2). Arbetsgivaravgifter ska heller inte betalas på sådan ersättning. Det är således av vikt att vid varje tillfälle kunna avgöra om en resa utgör en tjänsteresa eller inte. I inkomstskattelagen finns emellertid ingen definition av tjänsteresa. I praktiken tillämpas den definition som följer av Skatteverkets rättsliga vägledning på Skatteverkets webbsida, www.skatteverket.se (se avsnittet ”vad är en tjänsteresa” 2026). Där definieras tjänsteresa på följande sätt: *med tjänsteresa avses när arbetsgivaren har beordrat den anställde att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats*. Enligt uppgift från Skatteverket ställs många frågor från allmänheten med koppling till

begreppet tjänsteresa. I avsaknad av ledning för rättstillämpningen och för att öka tydligheten i regelverket bör det införas en definition av tjänsteresa i inkomstskattelagen.

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

En grundläggande förutsättning för att en tjänsteresa ska anses föreligga är att den skattskyldige utför arbetet på någon annan plats än tjänstestället. Det bör därför framgå av definitionen av tjänsteresa att den skattskyldige, i tjänsten, ska befinna sig på någon annan plats än på tjänstestället. När den skattskyldige utför sitt arbete på den ordinarie arbetsplatsen kan det således aldrig vara fråga om en tjänsteresa. En tjänsteresa bör omfatta både resor som den skattskyldige gör i tjänsten och den tid som själva arbetet utförs. Det nu föreslagna rekvisitet att den skattskyldige i tjänsten ska befinna sig på annan plats än tjänstestället medför ingen ändring av gällande rätt. Den relativt omfattande praxis som finns på området, och som avser hur stort inslaget av nöje och rekreation får vara i en tjänsteresa, samt på vilka platser en sådan resa kan påbörjas och avslutas, är således fortfarande relevant.

Småföretagarnas Riksförbund anser att definitionen av tjänsteresa bör utformas så att "med tjänsteresa förstås sådan resa i tjänsten som inte utgör arbetsresa". För önskad tydlighet bör det dock direkt framgå av definitionen vilka kriterier som ska uppfyllas. Regeringen anser mot den bakgrunden att den nu föreslagna definitionen är att föredra.

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

En tjänsteresas varaktighet, dvs. hur länge resan ska anses ha pågått i en följd, har betydelse för vilken nivå av schablonbeloppen för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter som ska tillämpas (se avsnitt 4.4.4). I dag framgår av 12 kap. 6 § andra stycket tredje meningen IL att en tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor. Eftersom den bestämmelsen föreslås slopas (se avsnitt 7.4) bör en tjänsteresas varaktighet i stället regleras i själva definitionen av tjänsteresa. Detta ger en tydlig utgångspunkt gällande betydelsen av avbrott i en tjänsteresa.

I syfte att förenkla beräkningen av traktamente bör återkommande korta tjänsteresor till samma ort ses som nya tjänsteresor om arbete däremellan skett i minst samma utsträckning på annan ort. Exempelvis bör detta gälla för den som regelbundet arbetar några dagar på annan ort och däremellan arbetar fler dagar än så på tjänstestället eller annan ort. Regeringen anser i likhet med *Bygghöretagen* att detta kommer underlätta för arbetsgivarna som i färre fall än idag kommer att behöva räkna antalet arbetsdagar på olika orter. Förenklingsregeln fungerar i det avseendet som ett undantag till huvudregeln för när en och samma, längre tjänsteresa, ska anses avbruten i sin helhet (vilket kräver ett avbrott på minst fyra veckor). Om kriterierna för återkommande korta tjänsteresor är uppfyllda, dvs. att arbetet däremellan sker i minst samma utsträckning på tjänstestället eller annan ort, ska en ny tjänsteresa anses påbörjad, utan att den allmänna prövningen av varaktighet enligt huvudregeln behöver göras.

En tjänsteresa kan vara kortvarig eller pågå under en längre tid, men kännetecknas normalt av en avsikt att den skattskyldige efter en tid ska återgå till tjänstestället. I dag finns en indirekt tidsmässig begränsning för hur länge en tjänsteresa kan pågå, eftersom rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid en tjänsteresa som har pågått på samma ort i över tre månader övergår till att bedömas enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 6 § andra stycket IL). De förändringar som föreslås i denna lagrådsremiss innebär att begränsningen slopas (se avsnitt 7.4). Utredningen bedömer att utan en begränsning skulle en tjänsteresa på samma ort i praktiken kunna pågå hur länge som helst, om övriga förutsättningar är uppfyllda. Eftersom en sådan effekt inte är rimlig bedömer utredningen att det bör framgå av definitionen av tjänsteresa att en tjänsteresa är tidsbegränsad. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att en tjänsteresa bör vara av tidsbegränsad natur och att den inte bör kunna pågå i all framtid. Det kan dock konstateras att ingen bortre tidsgräns för bedömningen föreslås av utredningen. Ingen bortre tidsgräns föreslås heller gällande möjligheten till kostnadsersättning med den lägre nivån av schablonbelopp som gäller för tid efter sex månader. Då det på grund av de mycket varierande villkoren på arbetsmarknaden inte heller kan anses lämpligt att införa en sådan tidsgräns bör av definitionen inte heller framgå att en tjänsteresa ska vara tidsbegränsad.

Resor till hemorten under pågående tjänsteresa

Enligt nuvarande ordning sker en skattemässig olikbehandling mellan fall där den skattskyldige företar dagliga resor till och från bostaden och den tillfälliga arbetsorten samt fall då den skattskyldige övernattar på arbetsorten och endast åker hem under arbetsfria dagar över helgen. Resorna i den förstnämnda situationen utgör tjänsteresor, men i sistnämnda situation anses resorna enligt praxis vara hemresor (jfr RÅ 2002 ref. 35). Denna olikbehandling framstår som omotiverad och leder till tolknings- och gränsdragningsproblematik. Enligt regeringen bör det därför av definitionen av tjänsteresa framgå att om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattning reser hem över arbetsfria dagar ska resan fram och tillbaka till bostaden ses som en del av tjänsteresan. NSD och Byggföretagen anser att förtydligandet är mycket angeläget och bör genomföras oavsett om övriga förslag leder till lagstiftning. Enligt dessa remissinstanser har nuvarande skatteregler en hämmande effekt för företag och anställda att ta uppdrag långt ifrån hemorten.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 12 kap. 4 a § IL.

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

Regeringens förslag

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Byggföretagen tillstyrker utredningens förslag, som enligt Byggföretagen medför en välkommen förenkling av regelverket. Även *Småföretagarnas Riksförbund* anser att förslaget bidrar till att förenkla regelsystemet och ställer sig bakom det.

Skälen för regeringens förslag

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort ska i dag dras av enligt reglerna om tjänsteresa om resan är förenad med övernattnin g. När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten har varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd begränsas i dag avdragsrätten och övergår till att bedömas enligt samma bestämmelser som vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete på annan ort (se avsnitt 4.3.1). Det har under utredningen framkommit kritik mot att förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ändras efter tre månader. Detta är något som upplevs som krångligt.

Syftet med att begränsa avdragsrätten efter tre månader var att uppnå större likabehandling av skattskyldiga vid långvariga resor på grund av arbete. Detta argument har dock med tiden tappat i relevans. Exempelvis gäller sedan 2008 i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning att avdrag bara ska göras den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Någon motsvarande begränsning gäller inte vid tjänsteresa. Av enkelhetsskäl bör samma förutsättningar för avdrag gälla under hela tjänsteresans längd. Förutsättningarna ska vara att en sådan resa ska vara förenad med övernattnin g utanför den vanliga verksamhetsorten.

Bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är också tillämpliga om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamhet. Även vid resa i näringsverksamhet gäller i dag att avdrag för ökade levnadskostnader ska göras utifrån andra förutsättningar efter tre månader. Av likformighets- och förenklingsskäl bör samma förutsättningar för avdrag gälla för hela resans längd.

Förutsättningarna ska i fråga om resa i näringsverksamheten vara desamma som vid tjänsteresa, dvs. att en sådan resa ska vara förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Om en näringsidkare uppfyller dessa förutsättningar ska bestämmelserna om ökade levnads-kostnader vid tjänsteresa i 12 kap. IL tillämpas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 6 § IL.

7.3 Maximi- och normalbelopp

Regeringens förslag

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Srf konsulternas förbund (Srf konsulterna) anser att det är bra med ändrade begrepp samt att de nu föreslagna begreppen är mer förklarande och informativa om i vilka sammanhang de ska användas.

Skälen för regeringens förslag

Vid fastställandet av de schablonberäknade belopp som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader används begreppen maximibelopp respektive normalbelopp. Maximibelopp tillämpas vid tjänsteresa inom Sverige och normalbelopp vid tjänsteresa utomlands (12 kap. 10 § IL). Båda beloppen avser en förmodad normalökning av levnadskostnaderna för måltider och småutgifter vid tjänsteresa. Begreppen maximibelopp och normalbelopp tillämpas på motsvarande sätt vid beräkning av avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning (12 kap. 21 § IL). Maximibeloppet utgör 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Normalbeloppet motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag i respektive land för frukost, lunch och middag som består av en rätt på en restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard (12 kap. 11 § IL). Normalbeloppen publiceras i Skatteverkets allmänna råd.

Eftersom dessa två belopp enligt vanligt språkbruk inte har någon klar betydelse i det aktuella sammanhanget kan det uppstå osäkerhet om vilket belopp som är tillämpligt i vilken situation. För att förenkla tillämpningen bör beloppen i stället benämnas på ett sätt som har en tydlig koppling till den situation de avses användas i. Vid tjänsteresa i Sverige föreslås därför att begreppet inrikesbelopp bör användas i stället för maximibelopp. Vid tjänsteresa utomlands bör begreppet utrikesbelopp användas i stället för

normalbelopp. Motsvarande bör gälla i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader enligt det nya avdraget vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort, se avsnitt 8.2.

Vidare framgår av beskrivningen av vilka ökade levnadskostnader som normalbeloppet avser att ersätta, att det ska vara fråga om "en rätt" på restaurang av normal standard. Detta villkor saknar praktisk betydelse och tillför inte heller något till ledning för rättstillämpningen. Det bör därför avskaffas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 10–13 §§ IL.

7.4 Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter

Regeringens förslag

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

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

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

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

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

Byggföretagen ser positivt på utredningens förslag att harmonisera traktamentsnivåerna. *Småföretagarnas Riksförbund* anser att förslagen kommer att förenkla regelsystemet och ställer sig bakom dem.

Skälen för regeringens förslag

Möjligheten till avdrag för faktisk utgiftsökning bör slopas och en presumptionsregel införas

Enligt nuvarande ordning ska en skattskyldig, som visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än utgiftsökningen beräknad enligt gällande schablonbelopp, göra avdrag med den faktiska

utgiftsökningen (se avsnitt 4.4.4). I syfte att förenkla tillämpningen bör möjligheten till avdrag för faktisk utgiftsökning avskaffas, vilket innebär att avdrag bara bör kunna göras enligt schablon. Förenklingen innebär att skattskyldiga med faktiska utgifter som överstiger gällande schablonbelopp i vissa fall inte kommer att få en fullständig kostnadstäckning. Det är dock av större vikt att reglerna ur ett generellt perspektiv blir enkla att förstå och tillämpa. De nedan föreslagna justeringarna avseende schablonbeloppens nivåer kommer även i viss utsträckning kompensera den negativa effekt som kan uppstå för vissa skattskyldiga.

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

I dag gäller olika regler avseende rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, mellan skattskyldiga som fått traktamente och sådana som inte fått det (se avsnitt 4.4.4). Dessa skillnader framstår som omotiverade och bör avskaffas. Två personer som är på tjänsteresa på samma plats under liknande förhållanden kan förutsättas ha en likartad situation beträffande merutgifter för måltider och småutgifter, oberoende av om traktamente betalats ut eller inte. Avdragsreglerna bör därför vara desamma för båda personerna. Det är rimligt att avdrag i båda fallen ska kunna göras med de schablonbelopp som gäller för skattskyldiga som har fått traktamente, dvs. högst 70 procent av ett maximi- eller normalbelopp per hel dag beroende på om resan varit i Sverige eller utomlands. Mot denna bakgrund bör den nuvarande regeln i 12 kap. 6 § tredje stycket IL om att med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, avskaffas.

Antalet nivåer för schablonbeloppen bör minskas från tre till två

Som framgår av avsnitt 4.4.4 finns i dag tre olika beloppsnivåer som tillämpas vid beräkning av en schablonmässig utgiftsökning för måltider och småutgifter när en tjänsteresa pågår en längre tid. Den första beloppsnivån (100 procent) gäller för tjänsteresor som varar upp till tre månader. Den andra nivån (70 procent) gäller från tre månader upp till två år och den tredje nivån (50 procent) gäller vid tjänsteresor som varar i över två år. I syfte att förenkla tillämpningen bör perioden där ersättning kan ges med 100 procent av schablonbeloppet förlängas från tre till sex månader. Förslaget innebär alltså att avdrag med den högsta nivån av schablonbelopp kan göras i ytterligare tre månader jämfört med dagens regler. Detta kommer sannolikt att minska antalet fall där det behöver göras en bedömning av en tjänsteresas varaktighet. Ökade utgifter för måltider och småutgifter för tjänsteresa i Sverige eller utomlands bör således dras av med ett (100 procent) inrikesbelopp respektive utrikesbelopp för varje hel dag och för varje halv dag med ett halvt (50 procent) inrikesbelopp respektive utrikesbelopp under de sex första månaderna.

Skälet till att schablonbeloppen reduceras efter en viss tid är att det vid långvariga tjänsteresor finns större möjligheter för den skattskyldige att anpassa sina kostnader (se bl.a. prop. 1998/99:83 s. 22). Detta skäl är fortfarande relevant, och det bör även fortsättningsvis ske en reduktion av schablonbeloppet efter en viss tid. Nivån på schablonbeloppet för

tjänsteresor som har pågått i mer än sex månader bör därför uppgå till ett halvt (50 procent) inrikesbelopp, respektive utrikesbelopp, för varje hel dag beroende på om tjänsteresan varit i Sverige eller utomlands. Nivån på schablonbeloppet för en halv dag efter sex månader bör bestämmas till 25 procent av inrikesbeloppet respektive utrikesbeloppet beroende på om tjänsteresan varit i Sverige eller utomlands.

Byggföretagen anser att det är välkommet att perioden med ett helt schablonbelopp förlängs till sex månader. Sänkningen till ett halvt schablonbelopp från och med sex månader befaras dock av Byggföretagen medföra ökade svårigheter att hitta personal till längre projekt samt ökade kostnader för företagen, då kollektivavtalen ofta stadgar att traktamente motsvarande ett maxbelopp och natraktamente utgår i åtminstone två år. Vidare ifrågasätts att en ändring från tre till två nivåer skulle innebära någon större förenkling. Till skillnad från Byggföretagen anser regeringen att åtgärden utgör en förenkling. Mot bakgrund av de fördelar för arbetsgivare och arbetstagare som ett tydligare, enklare och mer förutsebart regelverk bidrar med, bör förslagets eventuella negativa effekter på rekryteringen till vissa projekt inte heller överdrivas. Regeringen anser därför, i likhet med Srf konsulterna, att antalet tidsintervaller för avdrag enligt schablon för måltider och småutgifter vid tjänsteresa bör minskas från tre till två.

Avdrag för måltider och småutgifter vid tjänsteresor med privata inslag bör behandlas på samma sätt som när privata inslag finns vid utgift för logi (jfr avsnitt 8.2.3).

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

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 12 kap. 14 § IL och avskaffande av 12 kap. 15–16 §§ IL.

8 Förändrad avdragsrätt för ökade levnads-kostnader vid arbete på annan ort

8.1 Avdragen vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ersätts med ett nytt avdrag

Regeringens förslag

Avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ersätts med ett nytt avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Akavia*, *Byggföretagen*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *Region Blekinge*, *Skatteverket*, *Småföretagarnas Riksförbund*, *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)* och *Tillväxtverket*. Byggföretagen välkomnar att de två avdragen ersätts av ett enda och framhåller att det ofta är svårt för gemene man att i dag förstå skillnaden mellan de olika avdragen. Tillväxtverket är positivt till förslaget och bedömer att det förenklar regelverket för skattskyldiga och ökar förutsägbarheten vid tillämpningen av regelverket. NSD framhåller att enklare regler ökar förutsebarheten och underlättar för enskilda att förutse de ekonomiska effekterna av att ta arbete på annan ort, men anser att fler förbättringar kan göras. Region Blekinge ser förslaget som en möjlig förstärkning av regionens möjligheter att rekrytera och behålla kompetens. TCO ser positivt på förtydliganden och förenklingar av regelverket för dubbel bosättning och för fram att dessa kan bidra till att större rörlighet på arbetsmarknaden uppnås, vilket har betydelse för kompetensförsörjningen. Småföretagarnas Riksförbund bekräftar problemen med dagens regler och ställer sig bakom förslagen.

Landsorganisationen i Sverige (LO) är tveksam till utredningens förslag eftersom det riskerar att bli mindre träffsäkert än dagens regelverk. Även *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* ställer sig tveksam till införandet av ett nytt gemensamt avdrag eftersom ett sådant inte beaktar de skilda situationer som de två avdragen tar hänsyn till i dag.

Skälen för regeringens förslag

I dag finns både likheter och skillnader i fråga om vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att kunna beviljas avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort respektive vid dubbel bosättning. Exempelvis gäller för båda avdragen ett krav på övernattning samt att avståndet mellan boende- och arbetsorten ska vara minst 50 kilometer. Båda avdragen avser dessutom situationer då den skattskyldige bor och arbetar på olika orter. Avdragen omfattar dock olika situationer. Bestämmelsen om avdrag vid tillfälligt arbete tillämpas när den skattskyldige tillfälligt arbetar på en annan ort än den där han eller hon har sin bostad, medan motsvarande bestämmelse vid dubbel bosättning avser fall där den skattskyldige har flyttat till den ort där arbetet ska bedrivas.

LO anser att den nuvarande ordningen med två separata avdrag gör det lättare att anpassa avdragen så att de träffar just de situationer som lagstiftaren vill. *LO* anser vidare att ett gemensamt avdrag skulle bli mindre träffsäkert och att legitimiteten kan påverkas negativt om flera olika situationer inordnas under samma avdrag. Även *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* riktar invändningar mot ett gemensamt avdrag eftersom ett sådant avdrag inte beaktar de specifika situationer som de två avdragen tar hänsyn till i dag.

Som *LO* och *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anför finns det fördelar med två avdrag, där villkor för avdrag och beräkningar av avdragsgilla kostnader kan anpassas till exempelvis anställningsform eller den skattskyldiges familjeförhållanden. Det nuvarande regelverkets

komplexitet innebär dock att bestämmelserna upplevs som svårillämpade, vilket gör det svårt för den enskilde att på ett enkelt sätt förutsäga och bedöma i vilken utsträckning avdrag för ökade levnadskostnader kan komma att medges eller inte. Det innebär enligt regeringen ett större hot mot regelverkets legitimitet än att skilda förhållanden inordnas under ett gemensamt avdrag. Den osäkerhet som det gällande regelverket ger upphov till kan ha betydelse vid beslut om att ta ett arbete eller uppdrag på en annan plats än den nuvarande bostadsorten. Regelverket bör därför förtydligas och förenklas genom att avdragen för dubbel bosättning och ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort ersätts av ett nytt avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Ett nytt avdrag, som ersätter de två nuvarande avdragen, bedöms kunna utformas tillräckligt träffsäkert för att uppnå legitimitet samtidigt som dagens tillämpningsproblem minskar.

NSD anser att bestämmelserna om s.k. tyst kvittning bör gälla även för kostnadsersättning som arbetsgivaren betalar ut enligt den nya regeln. Regeringen konstaterar att det framgår av direktiven till utredningen att utredarens förslag i denna del får inte leda till att arbetsgivarens möjlighet att tillämpa tyst kvittning vid utbetalning av kostnadsersättning med schablonbelopp i samband med tjänsteresa utvidgas till att gälla även andra typer av kostnadsersättningar (se dir. 2023:75). En sådan ändring omfattas inte heller av beredningsunderlaget och är därför inte aktuell inom ramen för lagstiftningsärendet.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 2, 18 och 19 §§ IL.

8.2 Utformningen av det nya avdraget

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

Regeringens förslag

Utgifter för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten, avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer och inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrahus.

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. *Akavia* anser att det är rimligt att unga vuxna som flyttar från föräldrahushållet inte ska kunna ta del av avdraget. *Skatteverket* anser att det bör förtydligas att inte bara unga vuxna omfattas av bestämmelsen om att inget av boendena vid avdrag för dubbelt boende får utgöras av den skattskyldiges föräldrahushåll.

Landsorganisationen i Sverige (LO) ser en risk för att avdraget kan missbrukas för dubbelt boende som innehas av privata skäl och bedömer att tidsgränser och belopp i det nya avdraget inte är anpassade till de skilda situationer som de befintliga avdragen avser. LO avstyrker vidare att avståndsgränsen i avdraget höjs till 100 kilometer eftersom tillgången till allmänna kommunikationer är låg i vissa branscher, exempelvis inom bygg- och anläggning, där tillfälligt arbete på annan ort är vanligt förekommande. Även *Jönköpings kommun* är kritiska till den höjda avståndsgränsen och bedömer att den kan påverka kommunens kompetensförsörjning negativt. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* ifrågasätter att avdraget inte kräver en faktisk flytt till en ny bostadsort, och inte heller beaktar den skattskyldiges familjesituation. Det kan enligt styrelsen leda till missbruk av reglerna i situationer där ett extra boende inte är motiverat.

Skälen för regeringens förslag

Dubbelt boende på grund av arbete på en annan ort

Utgångspunkten i det nya avdraget bör vara att en skattskyldig på grund av arbete på en annan ort har ett annat boende utöver sitt ordinarie boende och att det därmed uppstår en merkostnad för dubbelt boende. Förutsättningen att det dubbla boendet finns på grund av arbete är av grundläggande vikt eftersom merkostnaden egentligen är en privat levnadskostnad. Dubbelt boende av rent privata skäl bör alltså inte vara grund för avdrag. En skattskyldig som först bor på arbetsorten men som sedan flyttar till en annan ort samtidigt som boendet på arbetsorten behålls, kan antas ha flyttat på grund av privata skäl. Avdragsrätt i en sådan situation bör inte föreligga. Ett annat exempel är makar/sambor som till en början bor på arbetsorten, den ena (1) flyttar till en annan ort på grund av ett nytt arbete och den andra (2) flyttar med men arbetar kvar på den gamla bostadsorten. Om bostad behålls på den gamla bostadsorten bör endast person 1 ha avdragsrätt för dubbelt boende.

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

Avdragsrätt bör däremot föreligga oavsett anställningsform och typ av arbete. Det bör alltså inte krävas att det är fråga om ett tillfälligt arbete eller ett arbete av en viss typ, t.ex. att det är tidsbegränsat till sin natur. Det krävs inte heller att det är fråga om en ny anställning eller ett nytt uppdrag.

Om en skattskyldig till en början långpendlar dagligen till sitt arbete men efter en tid beslutar sig för att skaffa ett boende på arbetsorten, bör ökade levnadskostnader på grund av det dubbla boendet dras av om övriga förutsättningar är uppfyllda.

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

Som föreslås ovan bör ökade levnadskostnader endast kunna dras av om den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Genom att den skattskyldige har dubbla boenden kan en merkostnad uppstå. Två boenden måste alltså kunna identifieras för att kunna avgöra om denna förutsättning för avdrag är uppfyllt. Den skattskyldige bör vara bosatt i ett av boendena, men behöver inte vara folkbokförd där. Vid bedömningen av var en person anses vara bosatt kan i detta sammanhang emellertid den faktiska folkbokföringsadressen ha betydelse vid boende i Sverige och liknande utländska regler ha betydelse vid boende i utlandet.

De olika boendena kommer för enkelhetens skull härafter kallas för boende 1 och boende 2. Till en början måste alltså boende 1 finnas. Boende 1 är det boendet som är beläget på den gamla eller den alltjämt nuvarande bostadsorten. Själva boendet kan alltså vara den skattskyldiges nuvarande boende om flytt till arbetsorten inte sker, eller det gamla boendet om flytt till arbetsorten sker. Boende 1 behöver inte vara detsamma under avdragsperioden, byte av boende 1 inom den ursprungliga bostadsorten bör alltså kunna ske. Boende 1 bör dock vara ett stadigvarande boende, dvs. det kan inte vara ett boende på exempelvis hotell, vandrarhem eller som inneboende utan skriftligt kontrakt.

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

Det är ett naturligt steg i vuxenlivet att flytta ut från föräldrahushållet. Ett arbete på annan ort än föräldrahushållet kan därför svårligen motivera en skattesubventionering. Ett boende som är den skattskyldiges föräldrahushåll föreslås därför varken kunna vara boende 1 eller 2. Det bör gälla oavsett ålder på den skattskyldige och även när föräldrarna har skilda boenden eller vid boende i en bostad som den skattskyldiges föräldrar har för exempelvis semester- eller fritidsändamål.

LO och Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet bedömer att det finns en risk för missbruk av reglerna när avdraget för ökade levnadskostnader inte längre kopplas till de specifika situationer som i dag medför avdragsrätt. I det nu föreslagna gemensamma avdraget föreslås det fortsatt ett tydligt krav på att det dubbla boendet ska ha tillkommit på grund av den skattskyldiges arbete. Vidare föreslås att det dubbla boendet måste

innebära en merkostnad för den skattskyldige. Regeringen anser därför att utformningen innebär ett tillräckligt skydd mot sådant missbruk som remissinstanserna befarar.

Krav på ett visst avstånd mellan orterna samt övernattnig

I dag krävs att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer för att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning ska kunna göras (12 kap. 20 § IL). Det är rimligt att ett avståndskrav och ett krav på övernattnig gäller även för det nya avdraget.

Avståndskravet på 50 kilometer infördes i samband med skattereformen med utgångspunkt att samma avståndskrav skulle gälla som för att medges avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor. Med dagens allmänna kommunikationer är det dock möjligt att dagpendla längre sträckor än så och ett avståndskrav på 50 kilometer mellan bostadsorten och arbetsorten får anses som lågt ställt. Det gäller även med beaktande av det som LO för fram om att tillgången till allmänna kommunikationer i vissa situationer kan vara begränsad. Ett avståndskrav om minst 100 kilometer bedöms sammantaget som väl avvägt. Att ha olika avståndskrav för att kunna beviljas avdrag för ökade levnadskostnader vid avdrag för tjänsteresor och dubbelt boende bedöms inte heller innebära att regelverket kompliceras mer än marginellt.

Avståndet ska mätas mellan den nuvarande eller den gamla bostadsorten och arbetsorten. Uttrycket ”den nuvarande eller den gamla bostadsorten” omfattar både den situation då den skattskyldige bor kvar på bostadsorten, dvs. det är den nuvarande bostadsorten, och då den skattskyldige har flyttat till arbetsorten och boendet på den ursprungliga bostadsorten därför utgör den gamla bostaden. *Stockholms universitet* anser att det är oklart om det är avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten eller det faktiska boendet och arbetsplatsen som avståndet ska beräknas. Avståndet bör avse närmaste färdväg mellan bostaden på den ursprungliga bostadsorten och arbetsplatsen.

Vem får göra avdrag?

Det är den skattskyldige som på grund av arbete övernattar i boendet på arbetsorten, dvs. boende 2, som har rätt till avdrag. Avdragsrätt kan också föreligga för båda makar, samboende eller registrerade partners om de har varsitt dubbelt boende på grund av arbete på skilda arbetsorter.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 18 § IL.

8.2.2 Hur länge får avdrag göras?

Regeringens förslag

Ökade levnadskostnader i form av logi ska dras av under längst fem år och ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter ska dras av under den första månaden.

Om en skattskyldig återvänder för arbete på en ort, i vilken denne tidigare har arbetat, anses en ny tidsperiod för avdrag påbörjad om den skattskyldige före återvändandet har bedrivit arbete eller studier på heltid på annan ort i minst ett år.

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås inte att en ny tidsperiod ska anses påbörjad när studier har bedrivits på en annan ort i minst ett år och något krav på heltidsarbete ställs inte heller upp i de fall då en skattskyldig återvänder för arbete på en arbetsort i vilken denne tidigare har arbetat.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget.

Försvarsmakten invänder mot tidsgränsen för ökade levnadskostnader i form av logi och framhåller att myndighetens personal ofta har behov av att ha dubbla boenden under en längre tid än fem år. *Försvarsmakten* bedömer att begränsningen kan utgöra ett hinder för myndighetens personella tillväxt och föreslår att motsvarande tillämpning som i dag gäller för yrkesofficerare ska införas för anställda vid *Försvarsmakten*. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anser att en tidsgräns på fem år för ökade levnadskostnader i form av logi inte kan anses rimlig för avdrag som har karaktär av en privat levnadskostnad. *Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)* anser att det fortsatt finns ett behov av en undantagsregel från tidsgränsen för avdragsrätt för ökade levnadskostnader i form av logi när synnerliga skäl föreligger.

Skälen för regeringens förslag

Avdrag för logi

Avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort kan bidra positivt till geografisk rörlighet på arbetsmarknaden. Det kan dock finnas olika orsaker till att en skattskyldig har dubbelt boende och utgiften är i grunden en privat levnadskostnad. För att skattesystemet ska uppfattas som legitimt bör därför regelverket innehålla en eller flera tidsgränser för hur länge avdragsrätt ska föreligga.

I dag finns det enligt reglerna om dubbel bosättning två tidsgränser för avdragsrätt för ökade kostnader för logi. För skattskyldiga som på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort gäller en tidsperiod på två år, medan tidsperioden för gifta och samboende är fem år om en bostad behålls på den gamla bostadsorten på grund av makens eller sambons förvärvsarbete. Om det finns synnerliga skäl finns också en möjlighet till hänsynstagande i det enskilda fallet genom en förlängning av tidsperioderna (12 kap. 20 § IL).

När det gäller reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort finns inga tydligt uttryckta och avgränsade tids-

perioder för utgifter för logi. Avdrag kan medges när den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än bostadsorten om arbetet avser en kortare tid, arbetet inte är kortvarigt men ändå tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, arbetet ska bedrivas på flera olika platser eller det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten (12 kap. 18 § IL). I förarbetena uttalas att ett arbete som varar längre än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 19).

Det nya avdraget för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort föreslås bli tillämpligt för skattskyldiga vid vitt skilda omständigheter. Det är därför angeläget att bestämmelserna får en så klar och otvetydig utformning som möjligt. Det talar för att samtliga skattskyldiga bör omfattas av samma tidsgräns. Genom att ha en tidsgräns oavsett anställningsform bortfaller vissa av de svårare bedömningar som måste göras i dag, exempelvis hur den skattskyldiges familjesituation ser ut och om arbetet är kortvarigt eller tidsbegränsat till sin natur. Eventuella anpassningar av anställningstid med anledning av avdragsmöjligheten antas därmed minska.

Det är vidare angeläget att inte införa alltför drastiska begränsningar i avdragsrätten som kan påverka rörligheten på arbetsmarknaden negativt. Tidsgränsen bör därför inte sättas kortare än vad som normalt sett gäller enligt dagens regler.

I denna lagrådsremiss föreslås att avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska kunna medges under en period om längst fem år. Det motsvarar den nu gällande längsta angivna tidsgränsen för avdrag vid dubbel bosättning. Även om avdrag under vissa speciella omständigheter i dag kan medges under en längre tidsperiod enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort, bedöms en tidsgräns på fem år i praktiken inte påverka särskilt många skattskyldiga negativt. Förslaget i avsnitt 7.2 om att samma förutsättningar för rätt till avdrag ska gälla under en tjänsteresas hela längd kommer innebära att vissa skattskyldiga som i dag gör tjänsteresor till samma ort under en längre tid än tre månader och därmed medges avdrag enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete på annan ort, i stället kommer att medges avdrag enligt reglerna om tjänsteresa under hela resan. För många skattskyldiga som berörs av förslaget innebär också en tidsgräns på fem år en utvidgning av avdragsrätten.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet för fram att motsvarande avdrag i andra nordiska länder är tydligt kopplade till den skattskyldiges familjesituation och medges till gifta, sambor och ensamstående föräldrar under högst två år (Danmark) eller är begränsade till en hyrd bostad (Finland). Fakultetsstyrelsen anser därför att förslaget behöver omarbetas för att bättre spegla olika levnadssituationer, bl.a. för att minska risken för missbruk av reglerna. SKR anser att tidsgränsen bör kunna utvidgas i fall då synnerliga skäl föreligger.

En viktig utgångspunkt för förslaget är att förtydliga och förenkla regelverket för skattskyldiga som på grund av arbete har dubbelt boende. Regeringen anser därför att enhetliga regler som inte gör skillnad på familjesituation, yrkets karaktär, synnerliga skäl eller andra omständigheter är att föredra även när det gäller tidsgränser. I fråga om risken för missbruk måste beaktas att avdraget inte föreslås innebära en fullständig kostnadstäckning. Den skattelättnad som ett avdrag leder till motsvarar det avdragna beloppet multiplicerat med marginals-katten. Dubbelt boende

innebär därför för många skattskyldiga en påfrestning ekonomiskt och de flesta försöker sannolikt att lösa sin arbets- och boendesituation inom fem år. Regeringen anser mot denna bakgrund inte att det finns skäl att differentiera tidsgränsen.

Försvarsmakten framhåller att myndighetens personal ofta har behov av att ha dubbla boenden under en längre tid än fem år och anser på grund av de särskilda villkor som gäller för försvarsmaktsanställda att en undantagsbestämmelse för denna yrkeskategori bör införas i lagstiftningen som motsvarar det som i dag gäller för yrkesofficerare i form av rätt till avdrag vid varje ny placering på en ny tjänstgöringsort.

Det finns flera sektorer på arbetsmarknaden där omständigheterna ibland kräver att arbetstagare arbetar på en annan ort än den där bostaden finns. I dessa fall uppstår efter en tid en gräns där det kan ifrågasättas om inte den skattskyldige på egen hand bör stå kostnaden för det dubbla boendet. Detta gäller även för anställda inom Försvarsmakten. Jämfört med i dag innebär dock tidsgränsen på fem år en skillnad i förhållande till hur dagens regelverk tillämpas för vissa försvarsmaktsanställda. Skulle det i framtiden visa sig att de föreslagna bestämmelserna är otillräckliga kan regeringen få anledning att återkomma i frågan. I sammanhanget bör även beaktas vad som föreslås nedan gällande när en ny period ska anses påbörjad vid byte av arbetsort.

Tidsgräns för statsråd

Enligt 12 kap. 18 § första stycket 2 IL ska ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där denne har sin bostad dras av bara om arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten. Av bestämmelsens andra stycke framgår att uppdrag som statsråd ska behandlas som ett sådant arbete som avses i detta lagrum.

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

Avdrag för måltider och småutgifter

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

Vid byte av bostadsort på grund av arbete uppstår vissa initiala kostnader och det är rimligt att avdrag för måltider och småutgifter även fortsatt medges för en månad. Det bör därför även i det nya avdraget vid dubbelt boende finnas möjlighet till avdrag för sådana ökade utgifter den första månaden.

När ska en ny period anses påbörjad?

En avsikt med det nya avdraget är att underlätta geografisk rörlighet på arbetsmarknaden. Ett byte av arbetsgivare eller uppdragsgivare på den nya

arbetsorten bör därför inte innebära starten av en ny avdragsperiod vid dubbelt boende. Likaså när det är fråga om flera på varandra tillfälliga anställningar hos samma arbetsgivare på arbetsorten. Om övriga förutsättningar för avdrag fortfarande är uppfyllda efter sådana förändringar, föreslås alltså att avdrag görs inom samma femårsperiod som gällde innan förändringarna inträffade.

En ny period bör dock anses ha påbörjats när den skattskyldige flyttar från en arbetsort till en annan arbetsort, förutsatt att övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda. Det bedöms underlätta för skattskyldiga att våga ta steget att flytta till eller tillfälligt arbeta på en ny arbetsort. Vid byte av bostadsort på grund av arbete uppstår också vissa initiala kostnader och det är rimligt att avdrag för måltider och småutgifter återigen kan medges för en månad. Det kan också framstå som mer förutsebart att det är en ny period kopplat till en ny ort.

En ny period bör också kunna anses påbörjad när en skattskyldig efter en viss tid återvänder för arbete på en ort i vilken den skattskyldige tidigare har arbetat och medgetts avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende för. För att motverka skatteanpassningar som syftar till att möjliggöra avdrag för dubbelt boende under lång tid, bör arbete eller studier i dessa fall ha varit förlagda till en annan ort under en förhållandevis lång period. En period på ett år bedöms vara tillräckligt lång för att motverka sådana skatteanpassningar. En ny avdragsperiod föreslås därmed kunna medges om arbete eller studier har bedrivits på heltid på annan ort i minst ett år.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 19 § IL.

8.2.3 Avdrag för ökade utgifter för logi

Regeringens förslag

Ökade utgifter för logi ska dras av med den faktiska kostnaden. Om den skattskyldige inte kan visa vilka utgifter han eller hon har haft ska ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per natt dras av beroende på om arbetsorten är belägen i Sverige eller utomlands.

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås inte att avdraget för utgifter för logi ska undantas från den beloppsbegränsning som följer av 12 kap. 2 § tredje stycket IL.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Försvarsmakten* anser att den föreslagna beloppsbegränsningen utgör ett hinder för myndigheten att behålla och öka antalet an-

ställda och för fram att de bostadskostnader som myndighetens arbetsledda personal med dubbelt boende har i dag överstiger föreslagen beloppsgräns.

Skälen för regeringens förslag

Ökad utgift för logi ska dras av med faktisk kostnad eller enligt schablon

Ökade utgifter för logi vid dubbelt boende föreslås vara avdragsgilla enligt det nya avdraget. Utgiften bör i första hand dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska kostnaden. Eftersom logikostnaden kan härröra från en stor variation av boendetyper är det av förenklingsskäl motiverat att avdrag även kan göras enligt schablon om den skattskyldige inte kan visa vilken faktisk utgift för logi han eller hon har haft. Den skattskyldige bör då kunna visa att denne har övernattat på arbetsorten i ett boende som omfattas av avdragsregeln. Detta överensstämmer till övervägande del med hur bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader i form av utgift för logi vid tjänsteresa föreslås utformas.

Faktisk kostnad för logi

Utgångspunkten i det nya avdraget bör, som anges i avsnitt 8.2.1, vara att en skattskyldig på grund av arbete på en annan ort har ett annat boende utöver det ursprungliga och att det därmed uppstår en merkostnad för dubbelt boende.

Beräkningen av det avdragsgilla beloppet bör mot denna bakgrund utgå från logikostnaden på arbetsorten (boende 2) oavsett om flytt till denna ort har skett eller inte. Det är dock motiverat att vissa omständigheter knutna till boende 1 påverkar storleken på det avdragsgilla beloppet. Uthyrningar och byten av en bostad till en annan bostad med lägre kostnad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten är exempel på sådana omständigheter eftersom det kan antas vara en anpassning till att ett nytt boende tillkommit på arbetsorten. Om hela bostaden hyrs ut föreligger inte dubbelt boende och avdrag bör inte medges under den tid som uthyrningen pågår. Om bostaden däremot hyrs ut till viss del, bör denna uthyrning påverka avdragsbeloppet. Avdrag bör då göras med logikostnaden för boende 2 minus hyresintäkten för boende 1. På motsvarande sätt bör avdragsbeloppet minskas vid byte av bostad på ursprungsorten till en bostad med lägre kostnad. Avdrag bör då göras med logikostnaden för boende 2 minus mellanskillnaden mellan kostnaden för ursprungligt boende 1 och nytt boende 1.

Exempel

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

Det nya avdraget för dubbelt boende bör, i likhet med de båda nuvarande avdragen, kunna medges för olika typer av boende på arbetsorten. Boendet

kan vara av både tillfällig och permanent karaktär. Den skattskyldige kan t.ex. köpa eller hyra en lägenhet, hyra ett möblerat rum, bo på hotell eller i husvagn.

Till den faktiska logikostnaden bör räknas hyran eller avgiften för en bostad som den skattskyldige hyr eller äger. Även utgift för elektricitet, vatten, uppvärmning och sophämtning bör vara avdragsgill om den tillkommer utöver hyra eller avgift. Vidare bör kostnad för hemförsäkring räknas som en avdragsgill logikostnad. Vid boende i husbil eller husvagn bör därutöver dras av värdeminskning av husvagnen, kostnad för uppställningsplats och andra kostnader som har ett direkt samband med husvagnens användning för boende kopplat till arbetet.

Utgift för t.ex. internetabonnemang eller garageplats bör inte anses ingå i den faktiska logiutgiften. Avdrag bör inte heller medges för exempelvis ränteutgifter för bolån, fastighetsavgift, fastighetsskatt eller amorteringar. Inte heller samfällighetsavgift som betalas för den aktuella bostaden bör normalt anses vara en logikostnad.

Schablonbeloppet för logi

Om den skattskyldige inte kan visa vilken faktisk utgift för logi han eller hon har haft bör avdrag göras enligt schablon. Den skattskyldige bör då kunna visa att denne har övernattat på arbetsorten i ett boende som omfattas av avdragsregeln. Schablonbeloppet bör då beräknas utifrån hur många övernattningar den skattskyldige har på arbetsorten. I likhet med nuvarande ordning för avdrag för logi vid tillfälligt arbete bör ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per natt om arbetsorten är utomlands.

Avdragsbegränsning för logikostnader

Det föreslagna avdraget vid dubbelt boende utgör ett undantag från den grundläggande principen om att privata levnadskostnader inte får dras av. Viss restriktivitet bör därför gälla i fråga om avdragsgilla logikostnader, som enligt nuvarande ordning kan dras av utan någon beloppsmässig begränsning. Med hänsyn till detta och för att motverka uppkomsten av orimliga effekter bör en begränsning införas i form av ett tak för den avdragsgilla logikostnaden. Den lagstiftningsmässiga konsekvensen av utredningens förslag i detta avseende är att begränsningsregeln i 12 kap. 2 § tredje stycket IL om att övriga utgifter bara ska dras av till den del de överstiger 5 000 kronor blir tillämpligt även för utgifter för logi. Utredningen lämnar dock inget förslag om att införa ett golv för utgifter för logi, och något sådant förslag framstår inte heller som avsett. Utredningens lagförslag bör därför justeras i det avseendet.

För att avdragsbegränsningen ska följa den allmänna prisutvecklingen i Sverige bör taket kopplas till prisbasbeloppet. Taket bör uppgå till två prisbasbelopp per år, vilket med 2026 års prisbasbelopp uppgår till 118 400 kronor. Det innebär att en logikostnad på upp till 9 860 kronor per månad kan dras av. Som jämförelse uppgick hyran för en tvårumslägenhet upplåten med hyresrätt i Sverige till i genomsnitt 7 420 kronor per månad 2025. Motsvarande för Stockholms län var 8 470 kronor per månad. Andrahandshyrorna kan dock vara betydligt högre.

Försvarsmakten anser att den föreslagna beloppsbegränsningen utgör ett hinder för myndigheten att hålla kvar och öka antalet anställda, och för fram att de boendekostnader som myndighetens arbetsledda personal med dubbelt boende har i dag överstiger den föreslagna beloppsgränsen. Som anförts ovan anser regeringen att hänsyn måste tas till att det rör sig om en i grunden privat levnadskostnad och att det är rimligt med en begränsning för att motverka orimliga effekter. Ett tak på två prisbasbelopp framstår mot den bakgrunden, och med hänsyn till den genomsnittliga hyreskostnaden i landet, som väl avvägd.

Förhållandet till bostadsförmån

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

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 2 och 21 §§ IL.

8.2.4 Ökade utgifter för måltider och småutgifter

Regeringens förslag

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

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

Utredningens förslag

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna

Remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag

Det finns som nämnts sannolikt vissa merkostnader i ett inledningsskede av en period med dubbelt boende. Eftersom dessa kostnader egentligen är att anse som privata levnadskostnader bör den som har dubbelt boende inrätta sig så att merkostnaderna hålls nere eller bära kostnaden själv. Eftersom utgifter för måltider och småutgifter avser mindre belopp där det kan vara svårt att bedöma vad som är en merkostnad bör avdrag endast kunna göras enligt schablon.

Den beloppsnivå som i dag gäller vid tillfälligt arbete på annan ort föreslås gälla även i det nya avdraget, dvs. ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp (enligt gällande rätt uttryckt som 50 procent) per hel dag beroende på om arbetsorten är belägen i Sverige eller utomlands. Avdrag bör inte medges för avresedag och returreddag vid resor till eller från arbetsorten om de är att anse som halva dagar. Avresedagen bör behandlas som hel dag om resan påbörjas före klockan 12.00 och returreddagen bör behandlas som hel dag om resan avslutas efter klockan 19.00.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 12 kap. 20 § IL, och att det införs en ny paragraf, 12 kap. 21 a §, i samma lag.

9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag

Lagändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2027.

Ändringarna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

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

Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan ikraftträdandet, ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 14 § börja vid tidpunkten för ikraftträdandet.

Om en skattskyldig före ikraftträdandet har påbörjat ett dubbelt boende som uppfyller förutsättningarna för det nya avdraget för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende, ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § IL börja vid tidpunkten för ikraftträdandet.

Vid tillämpning av 12 kap. 18 § ska avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten vara längre än 50 kilometer om förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi varit uppfyllda för bostaden under beskattningsåret 2026.

Ändringarna i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas för första gången på inkomster som tas emot, respektive på kostnadsersättning som betalas ut efter den 31 december 2026.

Utredningens förslag

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet föreslås inte några övergångsbestämmelser i fråga om av-

ståndskrav för att kunna ta del av avdraget för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. I betänkandet förtydligas inte heller vad som ska gälla för skattskyldiga som vid lagens ikraftträdande har ett dubbelt boende men tidigare avslutat en avdragsperiod enligt reglerna om dubbel bosättning eller tillfälligt arbete på annan ort.

Remissinstanserna

En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Några remistanser lämnar synpunkter på delar av förslaget. *Sveriges Kommuner och regioner (SKR)* anser att tidpunkten för ikraftträdandet av förslagen bör justeras till en senare tidpunkt för att ge arbetsmarknadens parter möjlighet att anpassa bestämmelser i kollektivavtal som berörs av de föreslagna ändringarna. *Skatteverket* anser att det bör förtydligas vad som gäller för skattskyldiga som vid lagens ikraftträdande har ett dubbelt boende med en tidigare avslutad avdragsperiod.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Med anledning av de otydligheter och den oförutsägbarhet som finns i dagens regelverk om tjänstestället och avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning är det angeläget att de föreslagna lagändringarna i inkomstskattelagen träder i kraft så snart som möjligt.

Lagändringarna i inkomstskattelagen bör mot denna bakgrund träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Ändringarna som föreslås i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteförfarandelagen (2011:1244) är följdändringar till de lagändringar som föreslås i inkomstskattelagen. Ändringarna i dessa lagar bör därför träda i kraft och tillämpas vid samma tidpunkt som föreslås för lagändringarna i inkomstskattelagen.

Förslagen om fastställande av tjänstestället

De föreslagna reglerna om hur tjänstestället ska fastställas i inkomstslaget tjänst och för näringsidkare kan innebära att vissa skattskyldiga får ett ändrat tjänsteställe. Det i sig kan förändra den skattskyldiges avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Förslagen om fastställande av tjänstestället får dock effekten att merparten av de som får ändrat tjänsteställe, kommer att få bostaden som tjänsteställe. Resor till en arbetsplats utanför bostaden kommer då att utgöra tjänsteresor, vilka kan dras av utan beloppsbegränsning. Vidare kommer de för skattskyldiga – och för deras arbetsgivare eller uppdragsgivare – mer förmånliga reglerna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa bli tillämpliga vid resor med övernattnin utanför den vanliga verksamhetsorten. Det saknas därför skäl att införa övergångsbestämmelser som innebär att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagets ikraftträdande. Detta gäller också avseende de förslag som gäller enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

Enligt den föreslagna avsiktsregeln i 12 kap. 3 a § andra stycket IL ska fastställandet av tjänstestället grunda sig på arbetsgivarens eller uppdrags-

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

Förslagen om avdrag vid ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

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

Avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa föreslås till en början att samma förutsättningar för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet ska gälla för hela resans längd (se avsnitt 7.3). Jämfört med nuvarande regelverk innebär förslagen vissa förändringar avseende de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdrag ska medges. Det tillkommer dock inte några nya förutsättningar utan vissa förutsättningar slopas, såsom att arbetet ska avse en kortare tid.

Vidare föreslås förändringar i förenklande syfte avseende avdrag för utgifter för måltider och småutgifter vid tjänsteresa (se avsnitt 7.4). För det första slopas möjligheten att göra avdrag för faktisk utgiftsökning, vilket kan vara till vissa skattskyldigas nackdel. Som framgår i nämnda avsnitt är bedömningen dock att dessa i tillräcklig omfattning kompenseras genom övriga förslag. Det föreslås också förändringar avseende nivåerna på beloppen. Generellt bedöms förslagen om ändringar av schablonbeloppen vara till de skattskyldigas fördel. Den nackdel som kan uppstå träffar skattskyldiga som får traktamente utbetalt från arbetsgivare eller uppdragstagare och vilkas resor pågår en längre tid. Jämfört med nuvarande regler kan utgifter för måltider och småutgifter enligt förslaget i 12 kap. 14 § IL dras av med ett lägre schablonbelopp för tiden från sex månader (i dag 70 procent av maximibeloppet eller normalbeloppet per dag men enligt förslaget 50 procent av beloppen). Att införa övergångsbestämmelser på grund av denna effekt skulle dock innebära att de positiva effekterna som förslaget leder till i andra delar inte blir tillämpliga vid ikraftträdandet. Det gäller framför allt de förenklningar som förslagen innebär men också t.ex. den förbättring som föreslås av schablonbeloppets nivå under månaderna fyra till sex av en pågående tjänsteresa. Att införa övergångsbestämmelser med innebörden att äldre föreskrifter fortfarande ska tillämpas en viss tid efter lagförslagets ikraftträdande får vidare följden att två parallella regelverk är tillämpliga en viss tid, vilket komplicerar tillämpningen både för skattskyldiga samt för Skatteverket. Lagförslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2027 och tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Dessa datum bedöms ge tillräckligt med tid för de berörda att anpassa sig till de nya reglerna utan sådana övergångsbestämmelser.

Däremot är det nödvändigt att reglera vad som ska gälla om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan lagförslagen träder i kraft. Vid ett sådant fall ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande. Sådana resor anses alltså påbörjade den 1 januari 2027.

Förslaget om ett avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende

Avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning föreslås ersättas med ett avdrag för ökade levnadskostnader för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Skillnaderna mot nuvarande regelverk föreslås bli flera och framgår närmare i avsnitt 8.

De föreslagna skillnader som kan vara negativa för en del skattskyldiga i förhållande till dagens regelverk är följande. Avståndskravet för att kunna ta del av avdraget föreslås höjas från 50 till 100 kilometer; en tidsgräns på fem år föreslås vid avdrag för utgift för logi; en begränsning i avdragsbeloppet föreslås för utgift för logi; och avdrag för utgift för måltider och småutgifter föreslås endast få göras enligt schablon och inte för faktisk utgiftsökning. Specifikt för förslaget om att ersätta avdraget vid dubbel bosättning gäller också att de föreslagna ändringarna avseende vilken bostad det nya avdraget kan medges för kan innebära en försämring för vissa skattskyldiga.

Det är nödvändigt att reglera vad som ska gälla om en skattskyldig uppfyller förutsättningarna för det nya avdraget före lagens ikraftträdande. I ett sådant fall ska beräkningen av avdragsperioder börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande, dvs. den 1 januari 2027. Det gäller även om avdrag tidigare har medgetts för samma boenden i enlighet med avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning.

Skatteverket anser att det bör förtydligas vad som gäller för personer som vid lagens ikraftträdande har ett dubbelt boende med en tidigare avslutad avdragsperiod. Enligt regeringens mening bör även skattskyldiga som tidigare har beviljats avdrag för ökade levnadskostnader för samma boende i enlighet med reglerna för dubbel bosättning eller tillfälligt arbete på annan ort kunna ta del av det nya avdraget, dvs. en ny avdragsperiod bör anses börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande även för denna grupp. Ett exkluderande av dem vars avdragsperioder vid ikraftträdandet har löpt ut skulle innebära att skattskyldiga som exempelvis fått avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete på annan ort under ett mycket kort vikariat inte skulle kunna medges avdrag på nytt trots att avdragsreglerna för många skattskyldiga gjorts mer generösa i fråga om tidsbegränsning och vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda i fråga om arbetets karaktär, den enskildes familjesituation osv. En ny avdragsperiod bör därför även anses påbörjad i samband med lagens ikraftträdande för denna kategori skattskyldiga. På motsvarande sätt behöver personer som har en avdragsperiod som avslutats under 2026 inte uppfylla kraven på att arbeta eller studera på en annan ort i minst ett år före återvändandet till samma ort för att ha rätt till en ny avdragsperiod.

Som angetts ovan innebär lagrådsremissens förslag bl.a. att avståndet mellan den nuvarande eller den gamla bostadsorten och arbetsorten behöver överstiga 100 kilometer. Den föreslagna förändringen kan inne-

bära att en skattskyldig som i dag uppfyller förutsättningarna för avdrag och har ett avstånd på 51–100 kilometer mellan boendena, inte längre uppfyller förutsättningarna för avdrag enligt de nya reglerna. I betänkandet föreslås inte några övergångsbestämmelser i den angivna situationen. Regeringen anser dock att den som före ikraftträdandet har inrättat sig efter det i dag gällande avståndskravet även fortsatt bör ha rätt till avdrag. Den höjda avståndsgräns som nu föreslås bör därmed inte tillämpas i de fall då förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi varit uppfyllda för bostaden under 2026.

10 Konsekvensanalys

I lagrådsremissen föreslås förändringar av förvärvsinkomstbeskattningen som har effekter för de offentliga finanserna. Regeländringarna rör fysiska personers beskattning men påverkar företag och myndigheter i rollen som arbets- och uppdragsgivare.

Utgångspunkten för denna konsekvensanalys är att redovisa och vid behov uppdatera konsekvensbeskrivningen för de förslag i betänkandet Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet (SOU 2025:4) som regeringen går vidare med i lagrådsremissen. Regelrådet bedömde att konsekvensutredningen i betänkandet uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Redogörelsen för förslagets effekter i denna lagrådsremiss görs med beaktande av den nya förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

De förslag som analyseras i konsekvensanalysen är:

- Ändrad utformning av regelverket om tjänsteställets placering.
- En definition av tjänsteresa införs i inkomstskattelagen och vissa justeringar görs avseende avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa.
- Ett nytt avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ersätter nuvarande avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Samtliga lagförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

10.1 Offentligfinansiella effekter

Ändrade regler om fastställande av tjänstestället

Förslagen påverkar de offentliga finanserna eftersom det ändrar förutsättningarna för avdrag och kostnadsersättningar för personer vars tjänsteställe ändras till följd av förslaget. Det kan röra sig om anställda, uppdragstagare och näringsidkare.

Anställda och uppdragstagare

Förslaget om att fastställandet av tjänstestället ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt om var den skattskyldige ska utföra arbetet bedöms generellt innebära liknande placering av tjänstestället som vid tillämpningen av nuvarande regler. Placeringen av tjänstestället kan dock i vissa fall komma att ändras. För den som utför arbete på flera arbetsplatser eller under förflyttning kan förslagen innebära ändrat tjänsteställe eftersom det kommer att krävas en starkare koppling till arbets- eller uppdragsgivarens lokaler för att dessa ska räknas som tjänsteställe (se avsnitt 6.4). Enligt nuvarande tillämpning av reglerna kan arbets- eller uppdragsgivarens lokaler anses som tjänstestället för anställda och uppdragstagare som besöker lokalerna för olika arbetsuppgifter oftare än i genomsnitt en gång i veckan. De som, till följd av förslagen, får bostaden som tjänsteställe men som inte har det i dag är framför allt skattskyldiga som besöker arbets- eller uppdragsgivarens lokaler i genomsnitt mer än en gång per vecka men som inte besöker lokalerna i regel dagligen.

För anställda och uppdragstagare som ska arbeta på olika platser och som mer sällan besöker lokalerna kan bostaden anses som tjänsteställe även med nuvarande tillämpning. Likaså för tillsvidareanställda som arbetar på ett sådant sätt att det inte på förhand kan förutses att arbetet ska bedrivas på samma arbetsplats under en längre tidsperiod. För skattskyldiga som har anställningar eller uppdrag som är tidsbegränsade föreslås att bedömningen normalt ska baseras på anställnings- eller uppdragstidens längd. Detta motsvarar nuvarande praxis och skillnad i tjänstestället placering uppkommer då framför allt för vissa skattskyldiga som hade omfattats av den nuvarande alternativregeln.

Den föreslagna särregeln för arbete som pågår en begränsad tid på varje plats kan innebära att tjänstestället ändras för tidsbegränsat anställda och uppdragstagare som ska arbeta mer än 50 procent av tiden vid sådana arbetsplatser inom bygg- och anläggningsbranschen eller liknande branscher. Tjänstestället kan vara vid en sådan arbetsplats enligt nuvarande tillämpning av reglerna men enligt förslagen ska arbets- eller uppdragsgivarens lokaler eller bostaden anses som tjänsteställe även för dessa anställda och uppdragstagare.

Uppgifterna om tjänsteställe som anges i arbetsgivardeklarationen kan inte visa vilka skattskyldiga som tjänstestället skulle ändras för med förslagen. I stället görs en bedömning av antalet som får ett annat tjänsteställe med förslagen. Det är framför allt anställda och uppdragstagare som enligt nuvarande regler omfattas av alternativregeln men som inte i regel dagligen besöker arbets- eller uppdragsgivarens lokaler som kan komma att få ett annat tjänsteställe. De bedöms framför allt arbeta i de branscher där det är mer vanligt förekommande att ha bostaden som tjänsteställe. Berörda bedöms framför allt arbeta som bl.a. hantverkare, montörer, elektriker, förare av fordon, fastighetsskötare, inom städning och annan hemservice. Arbete kan dock vara upplagt på motsvarande sätt i andra yrkesgrupper. Cirka 700 000 anställda eller uppdragstagare bedöms vara anställda i de yrken som berörs av förslagen. Med ett antagande om att cirka 20 procent av dessa anställda och

uppdragstagare skulle få ändrat tjänsteställe med anledning av förslagen skulle det röra sig om cirka 140 000 personer.

För tidsbegränsat anställda och uppdragstagare som till mer än 50 procent ska arbeta på sådana arbetsplatser som omfattas av särregeln för arbete som pågår en begränsad tid på varje plats kommer tjänstestället i högre utsträckning att ändras. Den berörda gruppen bedöms dock vara förhållandevis liten. Utöver de 140 000 anställda och uppdragstagare som anges ovan, uppskattas därför ytterligare 10 000 tidsbegränsat anställda och uppdragstagare få ändrat tjänsteställe. Sammantaget bedöms därmed 150 000 anställda och uppdragstagare få ändrat tjänsteställe till följd av förslagen om ändrad utformning av regelverket om fastställande av tjänstestället i inkomstslaget tjänst.

Förslagen innebär att fler anställda och uppdragstagare får bostaden som tjänsteställe. Skattekonsekvenserna som uppstår av förslagen är framför allt att berörda kan ha möjlighet att göra avdrag för tjänsteresor och att arbets- eller uppdragsgivare kan utge kostnadsersättning för dessa resor utan skattekonsekvens.

Den offentligfinansiella effekten av förslagen är väldigt osäker och bygger på ett flertal antaganden. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten antas 50 000 skattskyldiga få sådan kostnadsersättning som blir skattefri med förslagen (tidsbegränsat anställda som till mer än 50 procent ska arbeta vid arbetsplatser som omfattas av begreppet "begränsad tid på varje plats" och en andel av de berörda som omfattas av alternativregeln i dag). För många av de berörda är dock en andel av de arbetsanknutna resor som görs redan att anse som tjänsteresor eftersom de då i arbetet reser direkt från bostaden till någon annan plats än vad som i dag utgör tjänstestället. Den resekostnadsersättning som blir skattefri antas därför i genomsnitt vara förhållandevis begränsad och uppgå till 7 000 kronor per person och år (genomsnittligt avstånd mellan bostad och arbetsplats på 15 kilometer, 2 resor tur och retur per vecka, 45 veckor per år och 2,50 kronor per kilometer i kostnadsersättning). Totalt antas därmed 350 miljoner kronor per år undantas från arbetsgivaravgifter och inkomstskatt med förslagen. Det innebär minskade intäkter från arbetsgivaravgiften med 110 miljoner kronor minskade inkomstskatter med 126 miljoner kronor givet arbetsgivaravgifter på 31,42 procent och en genomsnittlig marginalsatt på 35,93 procent.

Även skattskyldiga som inte får kostnadsersättning kan dock göra avdrag för tjänsteresor. Totalt antas 50 000 skattskyldiga göra avdrag med ytterligare i genomsnitt 7 000 kronor per år. Detta beräknas innebära minskade skatteintäkter med cirka 126 miljoner kronor per år ($50\,000 \cdot 7\,000 \cdot 0,3593$).

Den offentligfinansiella bruttoeffekten av förslagen beräknas därmed uppgå till cirka -362 miljoner kronor per år, varav 252 miljoner kronor är minskade intäkter av inkomstskatt ($126 + 126$) och 110 miljoner kronor är minskade arbetsgivaravgifter.

En indirekt effekt uppkommer vad gäller intäkter av bolagsskatten, eftersom de minskade arbetsgivaravgifterna, i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner, antas innebära att företagens vinster ökar. Bolagsskatteintäkterna beräknas därmed öka med 17 miljoner kronor. Den offentligfinansiella nettoeffekten av förslagen i denna del uppskattas därmed uppgå till -345 miljoner kronor per år.

Enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag

Förslagen innebär att enskilda näringsidkare ska fastställa ett tjänsteställe för all näringsverksamhet som bedrivs av näringsidkaren och som skattemässigt ses som en verksamhet.

Förslagen kommer inte innebära en förändring av tjänstestället för samtliga enskilda näringsidkare. Näringsidkare som endast bedriver en verksamhet t.ex. en bilverkstad eller en frisörverksamhet i näringsverksamheten, får liksom i dag sannolikt verksamhetslokalen som tjänsteställe. Verksamhet som är helt skild från varandra och av olika art anses som skilda verksamheter i dag. Dessa näringsidkare kan ha olika tjänsteställen i de olika verksamheterna vilket med dagens regler innebär att resor mellan verksamheterna skattemässigt betraktas som arbetsresor, för vilka kostnader endast kan dras av till den del de under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. Förslaget att ett tjänsteställe ska fastställas för all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare och som skattemässigt ses som en verksamhet, innebär däremot att resor till verksamheter som inte är lokaliserade till samma plats som tjänstestället betraktas som resor i näringsverksamheten. Detta innebär att kostnaden för dessa resor kan dras av utan någon beloppsmässig begränsning vilket ökar de avdragsgilla kostnaderna för resor i näringsverksamhet. Avdrag för kostnader för eventuella övernattningar utanför verksamhetsorten och i samband med det måltider och småutgifter kan också öka till följd av förslaget.

Det är osäkert hur många enskilda näringsidkare som berörs av detta. Det saknas uppgift på antalet som har flera verksamheter som betraktas som icke integrerade. Det är också framför allt de näringsidkare som har skilda verksamheter som inte utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt som berörs. Ett vanligt exempel på verksamheter som inte ses som integrerade är att en av verksamheterna utgörs av innehav av skogs- eller jordbruksfastighet. För att skattekonsekvenser ska uppstå av förslaget för dem som har skilda verksamheter som berörs krävs också att tjänstestället i de olika verksamheterna är lokaliserade till olika platser och att resor görs. För att en skatteeffekt ska uppstå krävs också ett överskott i verksamheten sett över en längre tid.

Förslagen kan också innebära att skillnader uppstår, utöver det som anges avseende skilda verksamheter, av de föreslagna ändringarna av var tjänstestället ska anses vara placerat. I likhet med vad som diskuteras ovan för anställda och uppdragstagare betyder det att fler kan få tjänstestället placerat i bostaden. Framför allt berörs de som arbetar på skiftande platser eller under förflyttning och i dag har sitt tjänsteställe i en lokal som inte är i anslutning till bostaden. Det är dock sannolikt vanligt att enskild näringsidkare med sådant arbetsmönster utgår från sin verksamhetslokal i regel dagligen och att verksamhetslokalen i många fall finns i närheten av eller vid bostaden. De ekonomiska konsekvenserna bedöms därför vara förhållandevis begränsade.

Regeringen går inte vidare med utredningens förslag gällande särregler om fastställande av tjänsteställe och resor för enskilda näringsidkare vars verksamhet utgörs av innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt (se avsnitt 6.5). Regeringen bedömer att detta i vissa fall ökar möjligheten att göra avdrag för resor i näringsverksamhet vid innehav av närings-

fastighet eller näringsbostadsrätt. Storleken på denna effekt är mycket osäker men bedöms inte på ett betydande sätt påverka de samlande offentligfinansiella effekterna av förslagen i lagrådsremissen.

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för verksamheten i varje handelsbolag. Detta motsvarar den nuvarande tillämpningen av regelverket för tjänsteställets placering men föreslås uttryckligen framgå i lagtext. De föreslagna ändringarna av var tjänstestället ska anses vara placerat kan dock innebära att fler fysiska personer som är delägare i handelsbolag kan få tjänstestället i bostaden än med nuvarande regler. Antalet berörda bedöms emellertid vara begränsat eftersom det sannolikt är vanligt att man antingen utgår från sin verksamhetslokal i regel dagligen och att verksamhetslokalen i många fall finns i närheten av eller vid bostaden.

Antalet enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag som berörs på ett sådant sätt att tjänstestället ändras för hela eller en del av verksamheten antas uppgå till 20 000. Om det, i likhet med för anställda ovan, antas att de ytterligare avdragen för resor i näringsverksamheten skulle uppgå till 7 000 kronor per person och år skulle de totala avdragsgilla kostnaderna för resor i näringsverksamhet öka med 140 miljoner kronor.

De ökade avdragen innebär att överskottet i näringsverksamheten minskar. Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster, tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst. Det innebär att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag på dessa inkomster betalar kommunal och statlig inkomstskatt. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner uppgår den genomsnittliga marginalsattesatsen för aktiv näringsverksamhet till cirka 31,02 procent 2026. Utöver inkomstskatt betalas också egenavgifter om 28,97 procent på överskott av aktiv näringsverksamhet. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. När hänsyn tas till att egenavgifter är avdragsgilla kan den genomsnittliga marginalsattesatsen för aktiv näringsverksamhet beräknas till cirka 46,5 procent ($(31,02 / 1,2897) + (28,97 / 1,2897) = 46,51$). De ökade avdragen kan därmed beräknas innebära minskade skatteintäkter med 65 miljoner kronor ($140 \cdot 0,4651 = 65$).

De samlade offentligfinansiella effekterna av förslaget om ändrade regler för tjänsteställets placering redovisas i tabell 10.1.

Tabell 10.1 Offentligfinansiella effekter av ändrat regelverk för fastställande av tjänstestället

Miljarder kronor

	Bruttoeffekt 2027	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Nettoeffekt 2029	Varaktig effekt
Tjänsteställe anställda och uppdragstagare	-0,36	-0,35	-0,35	-0,35	-0,35
Tjänsteställe näringsidkare	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07
Totalt	-0,43	-0,41	-0,41	-0,41	-0,41

Anm.: Fasta priser och volymer. Den sammantagna offentligfinansiella effekten skiljer sig från summan av de ovanstående raderna i vissa kolumner på grund av avrundningar.

Källa: SOU 2025:4.

Avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Förslagen om ändringar i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa bedöms påverka de offentliga finanserna genom att resor till bostaden under pågående tjänsteresa ses som en del av tjänsteresan. Det medför att kostnadsersättningar som i dag betalas ut för dessa resor kan bli skattefria med förslaget. Totalt bedöms kostnadsersättningar för cirka 110 miljoner kronor per år bli skattefria. Den offentligfinansiella bruttoeffekten består av uteblivna arbetsgivaravgifter på kostnadsersättningen med cirka 35 miljoner kronor (31,42 procent på 110 miljoner kronor). I den offentligfinansiella nettoeffekten tas även hänsyn till att de minskade arbetsgivaravgifterna innebär en ökning av bolagsskattintäkterna med 5 miljoner kronor. Den offentligfinansiella nettoeffekten i form av minskade skatteintäkter för förslaget uppskattas med dessa antaganden uppgå till cirka -29 miljoner kronor.

Ändringarna i avdraget för måltider och småutgifter innebär ändrade schablonnivåer samt att avdrag för måltider och småutgifter endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning. Det kommer därför inte längre vara möjligt att göra avdrag i inkomstdeklarationen för den faktiska utgiftsökningen. De nya schablonnivåerna för avdraget beskrivs närmare i avsnitt 10.2. Sammantaget bedöms ändringarna i avdraget för måltider och småutgifter vara offentligfinansiellt neutrala året efter införandeåret. För en skattskyldig som påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet innan lagförslagen träder i kraft föreslås att beräkningen av avdragsperioder ska börja vid tidpunkten för lagens ikraftträdande, dvs. den 1 januari 2027. Detta påverkar den offentligfinansiella effekten av förslagen om ändrade schablonbelopp för måltider och småutgifter 2027. Ökningen av schablonbeloppets nivå för fjärde till sjätte månaden av en pågående tjänsteresa får full effekt under 2027 men inte den sänkta nivån på schablonbeloppet för perioden efter sex månader.

Den offentligfinansiella nettoeffekten av förslaget om ändrade avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa beräknas totalt uppgå till cirka -50 miljoner kronor 2027 (se tabell 10.2).

Tabell 10.2 Offentligfinansiella effekter av ändringar i avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Miljarder kronor

	Bruttoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Varaktig
	2027	2027	2028	2029	effekt
Hemresa under pågående tjänsteresa	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Avdrag för måltider och småutgifter	-0,02	-0,02	0,00	0,00	0,00
Totalt	-0,06	-0,05	-0,03	-0,03	-0,03

Am.: Fasta priser och volymer. Den sammantagna offentligfinansiella effekten skiljer sig från summan av de ovanstående raderna i vissa kolumner på grund av avrundningar.

Källa: SOU 2025:4.

Avdragsrätt vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Det nya avdraget ändrar förutsättningarna för avdragsrätten på några punkter jämfört med gällande regelverk vilket påverkar de offentliga finanserna. Förslaget innebär begränsningar i förhållande till nuvarande regler i vissa delar och förändringar som gör reglerna mer generösa i andra delar. I det föreslagna avdraget föreligger inte avdragsrätt vid boende i föräldrahushållet eller i en sedan tidigare ägd bostad, tex. en sommarstuga. Dessutom krävs ett längre avstånd mellan bostadsorterna och ett tak på två prisbasbelopp införs för ökade levnadskostnader i form av logi. Vidare föreslås att logikostnaderna får dras av under högst fem år. Den föreslagna tidsgränsen förväntas inte innebära någon begränsning jämfört med nuvarande regler för de allra flesta. För vissa som i dag gör avdrag för dubbel bosättning innebär det nya avdraget mer generösa avdragsregler. Därtill föreslås att avdrag för måltider och småutgifter ska kunna medges enligt en mer generös schablon än vad som i dag gäller enligt reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning.

Sammantaget bedöms det nya avdraget innebära ökade skatteintäkter med knappt 15 miljoner kronor 2027.

Sammantagna effekter

Bedömningen av den offentligfinansiella effekten av lagrådsremissens samtliga förslag redovisas i tabell 10.3. Förslagen påverkar de kommunala och statliga inkomstskatterna, arbetsgivaravgifterna samt bolagsskatterna. Förslaget bedöms ha en bruttoeffekt på de offentliga finanserna på -0,47 miljarder kronor 2027. De minskade arbetsgivaravgifterna gör att vinsterna i privatsektor ökar och vilket påverkar bolagsskatten positivt. Det gör att den offentligfinansiella nettoeffekten uppgår till -0,44 miljarder kronor 2027. Från 2028 uppgår den offentligfinansiella nettoeffekten till -0,42 miljarder kronor.

Som påpekas av *Jönköpings, Kalmar och Nacka kommuner* påverkar förslaget det kommunala skatteintäkterna. Av de minskade skatteintäkterna utgörs cirka 0,26 miljarder kronor 2027 och 0,25 miljarder kronor från 2028 av minskade kommunala skatteintäkter. Regeringen

avser att i budgetpropositionen för 2027 återkomma till frågan om kompensation för effekten på de kommunala skatteintäkterna.

Tabell 10.3 Offentligfinansiella effekter av lagrådsremissens samtliga förslag
Miljarder kronor

	Bruttoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Nettoeffekt	Varaktigt
	2027	2027	2028	2029	effekt
Effekt på förvärvsinkomstskatt	-0,28	-0,28	-0,27	-0,27	-0,27
<i>varav kommunernas skatteintäkter</i>	-0,26	-0,26	-0,25	-0,25	-0,25
<i>varav statens skatteintäkter</i>	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Effekt på arbetsgivar- och egenavgifter	-0,19	-0,19	-0,18	-0,18	-0,18
Effekt på bolagsskatteintäkter		0,02	0,02	0,02	0,02
Totalt	-0,47	-0,44	-0,42	-0,42	-0,42

Anm.: Fasta priser och volymer. Den sammantagna offentligfinansiella effekten skiljer sig från summan av de ovanstående raderna i vissa kolumner på grund av avrundningar.
Källa: SOU 2025:4 och egna beräkningar.

10.2 Effekter för enskilda

Tjänsteställets placering

Som beskrivs ovan innebär förslagen att fler anställda, uppdragstagare och näringsidkare kan få bostaden som tjänsteställe. Antalet enskilda som får bostaden som tjänsteställe till följd av förslaget bedöms vara cirka 170 000.

För den som får bostaden som tjänsteställe innebär det att fler resor som görs till arbetet anses vara tjänsteresor. Utgifter för dessa resor kan dras av utan någon beloppsmässig begränsning. För resor som anses vara en arbetsresa ska endast utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen dras av till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor.

Det skattemässiga värdet av detta beror på utgiften för resorna och den enskildes marginals katt. För den som kan göra avdrag för ytterligare 15 000 kronor innebär förslagen en skattelättnad på knappt 5 400 kronor per år vid genomsnittlig marginals katt i inkomstslaget tjänst. Motsvarande för en person med genomsnittlig kommunals katt och en inkomst över brytpunkten för statlig inkomstskatt (marginals katt på 32,38 + 20 procent) är cirka 7 900 kronor. För den som kan göra avdrag för ytterligare 15 000 kronor i inkomstslaget näringsverksamhet innebär förslagen en skattelättnad på 7 000 kronor per år vid genomsnittlig marginals katt i

inkomstslaget näringsverksamhet (46,51 procent när hänsyn tas till att avdraget även påverkar uttaget av egenavgifter).

Tjänsteställets placering påverkar också vad som utgör vanlig verksamhetsort. Om bostaden anses som tjänsteställe begränsas den vanliga verksamhetsorten till området kring bostaden, vilket kan innebära ökade möjligheter till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i vissa fall.

Vissa skattskyldiga får i dag kostnadsersättning för resor som skattemässigt betraktas som arbetsresor men som med förslagen betraktas som tjänsteresor. Sådan kostnadsersättning ska i dag beskattas som lön, men kommer med förslagen undantas från arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. För den enskilde skulle den minskade inkomstskatten på kostnadsersättning som uppgår till exempelvis 10 000 kronor per år uppgå till cirka 3 600 kronor vid genomsnittlig marginalskatt.

Att kostnadsersättningen blir skattefri samt att ytterligare avdrag görs för tjänsteresor kan även påverka den enskildes pensionsgrundande inkomst. För skattskyldiga med en årsinkomst under 8,07 inkomstbasbelopp (för 2026 cirka 673 000 kronor, dvs. cirka 56 100 kronor per månad) innebär exempelvis en minskad skattepliktig ersättning med 10 000 kronor minskad intjäning av pensionsrätter till den allmänna pensionen med cirka 1 700 kronor.

Avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Förslaget om att även de resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan berör framför allt enskilda som gör tjänsteresor som pågår under perioder på två veckor eller mer. Förslaget innebär en förenkling för dessa enskilda. Avdragsrätt för en hemresa i veckan finns redan för skattskyldiga som på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där den skattskyldige eller dennes familj bor. En konsekvens som uppstår för enskilda är därmed att den som får kostnadsersättning för eller förmån i form av sådan resa av arbets- eller uppdragsgivaren inte ska göra avdrag för den i inkomstdeklarationen. Den enskilde behöver då inte heller vänta på den skattelättnad som avdraget ger. Att denna kostnadsersättning blir skattefri kan dock också påverka den enskildes pensionsgrundande inkomst. För skattskyldiga med en årsinkomst under 8,07 inkomstbasbelopp innebär minskad skattepliktig kostnadsersättning med exempelvis 10 000 kronor minskad intjäning av pensionsrätter till den allmänna pensionen med cirka 1 700 kronor.

Förslaget om att avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter endast ska göras enligt en schablonmässig beräkning innebär en försämring för de enskilda som annars hade gjort avdrag i inkomstdeklarationen för faktiska utgifter. I dag är det under vissa förutsättningar möjligt att göra avdrag för den faktiska utgiftsökningen. Dessa förutsättningar skiljer sig åt mellan inrikes och utrikes tjänsteresa samt när en tjänsteresa pågått i tre månader. Möjligheten till avdrag för den faktiska utgiftsökningen vid inrikes tjänsteresor är relativt begränsad i dag. Det är också troligtvis svårt för skattskyldiga att avgöra vilka merkostnader som är avdragsgilla. Sannolikt är det därför mycket få enskilda som gör dessa avdrag i dag. År 2024 gjorde drygt 37 000 skattskyldiga avdrag för

tjänsteresa i inkomstdeklarationen. Troligen utgjorde avdrag för rese-kostnader, logi och schablonbelopp för måltider och småutgifter en större del än avdragen för faktisk utgiftsökning för måltider och småutgifter. För den som ändå gjorde avdrag för faktisk utgiftsökning för måltider och småutgifter rör det sig sannolikt om mindre belopp.

De justeringar som föreslås av schablonbeloppen för ökade levnads-kostnader vid tjänsteresa berör enskilda som gör tjänsteresor som pågår under mer än tre månader. Både de som får och inte får traktamente av arbetsgivaren berörs. Även de som bedriver näringsverksamhet och gör sådana resor i näringsverksamheten som pågår under mer än tre månader berörs. Antalet enskilda som berörs av förslaget uppskattas uppgå till cirka 5 000. Förslaget om höjt schablonbelopp för måltider och småutgifter efter tre månaders vistelse på annan ort innebär att det skattefria beloppet uppgår till 300 kronor per hel dag vid tjänsteresa i Sverige 2026 under resans första sex månader. Enligt nuvarande regler är detta belopp 210 kronor under resans fjärde till sjätte månad och för den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet är avdragsbeloppet 90 kronor per hel dag. Nivåer i procent av maximi/normalbeloppet framgår i tabell 10.4.

Förslaget om sänkt schablonbelopp för måltider och småutgifter efter sex månaders vistelse på annan ort innebär att det skattefria beloppet uppgår till 150 kronor per hel dag vid tjänsteresa i Sverige 2026. Enligt nuvarande regler är detta belopp 210 kronor och för den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet är avdragsbeloppet 90 kronor per hel dag.

Förslaget innebär ingen förändring av schablonbeloppet efter två års vistelse på annan ort för skattskyldig som fått traktamente. För den som inte fått traktamente eller gör resor i näringsverksamhet reduceras inte beloppet efter två år enligt nuvarande regler.

Tabell 10.4 Nuvarande schablonnivåer och föreslagna nivåer för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter i olika tidsperioder av en tjänsteresa

Del av tjänsteresan	Nuvarande schablonnivå, vid traktamente	Nuvarande schablonnivå, ej traktamente	Föreslagen schablonnivå
0–3 månader	100 %	100 %	100 %
4–6 månader	70 %	30 %	100 %
7–24 månader	70 %	30 %	50 %
Efter 2 år	50 %	30 %	50 %

Anm.: I procent av maximi/normalbelopp vid inrikes respektive utrikes tjänsteresa. Begreppen maximi- och normalbelopp föreslås ersättas av begreppen inrikes- och utrikesbelopp men fortsatt ha samma innebörd.
Källa: SOU 2025:4.

Avdragsrätt vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Förslaget om ett nytt avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende som ersätter nuvarande avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning påverkar framför allt de enskilda som skulle göra avdrag enligt nuvarande regelverk. Enligt Skatteverkets statistikportal

gjorde cirka 52 000 skattskyldiga avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor 2024. Det totala avdragsbeloppet uppgick till cirka 2,1 miljarder kronor och det genomsnittliga beloppet bland dem som gjorde avdrag uppgick till cirka 41 000 kronor.

Som beskrivits ovan skiljer sig det nya avdraget från de nuvarande på ett flertal olika sätt. Enligt de föreslagna reglerna kommer avdrag för dubbelt boende inte längre vara möjligt om något av boendena utgörs av föräldrahushållet eller den enskilde övernattar i ett boende som denne sedan tidigare har på arbetsorten. Det höjda avståndskravet innebär också att enskilda som har ett avstånd på 50–100 kilometer mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten inte kommer att ha möjlighet att göra avdrag.

Antalet skattskyldiga som berörs av att boende i föräldrahushållet inte utgör ett sådant boende som omfattas av avdraget för dubbelt boende är osäkert men uppskattas vara ungefär 3 000 per år. Det genomsnittliga avdragsbeloppet för skattskyldiga under 25 år uppskattas uppgå till cirka 22 800 kronor. Avdraget minskar den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst. Den skattelättnad som avdraget leder till för den enskilde motsvarar det avdragna beloppet multiplicerat med marginals-katten. Vid genomsnittlig marginals-katt och genomsnittligt avdragsbelopp skulle begränsningen innebära minskad inkomst efter skatt med cirka 8 200 kronor ($0,3593 \cdot 22\,800$ kronor) för de berörda. I den berörda gruppen är dock sannolikt inkomsterna förhållandevis låga vilket skulle innebära att marginals-katten är lägre. Detta skulle innebära att effekten på inkomst efter skatt av begränsningen är mindre än beräknat.

I förhållande till nuvarande avdragsregler innebär den föreslagna tidsgränsen för avdrag för logi en förlängd avdragsrätt för många enskilda. Detta gäller framför allt dem som enligt gällande regler endast skulle ha möjlighet att göra avdrag för dubbel bosättning i två år, dvs. för dem där den dubbla bosättningen inte föranleds av sambo eller makes förvärvsarbete. Det kommer också vara möjligt att inleda en ny avdragsperiod vid byte av arbetsort vilket kan öka avdragsmöjligheten för vissa enskilda.

Enskilda som omfattas av reglerna om tillfälligt arbete på annan ort bedöms i liten utsträckning beröras av tidsgränsen för det nya avdraget. Detta eftersom avdraget för tillfälligt arbete på annan ort gäller arbeten som oftast avser kortare tid. I vissa fall, exempelvis om arbetet ska bedrivas på flera olika platser, om arbetet är tidsbegränsat till sin natur, eller för den som har flera arbetsperioder på samma ort skulle tidsgränsen kunna innebära en begränsning i förhållande till dagens regler. Antalet enskilda som kan beröras i detta avseende bedöms dock vara mycket litet.

Att avdrag för logi föreslås få uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår innebär att avdragsmöjligheten begränsas för vissa enskilda. Antalet berörda bedöms vara cirka 1 600 personer per år. Den minskade avdragsmöjligheten bedöms uppgå till i genomsnitt cirka 50 000 kronor per år bland berörda. Vid genomsnittlig marginals-katt skulle begränsningen innebära minskad inkomst efter skatt med i genomsnitt cirka 18 000 kronor ($0,3593 \cdot 50\,000$ kronor) per år för de berörda.

Schablonavdraget för måltider och småutgifter ökar något i förhållande till det schablonavdrag som kan göras i avdraget för dubbel bosättning i dag. Den justerade nivån från 30 till 50 procent, skulle vid en vistelse i Sverige innebära att avdragsbeloppet ökar med 60 kronor per dag och för

en hel månad 1 800 kronor, med 2026 års prisbasbelopp. Vid genomsnittlig marginalsatt skulle detta innebära ökad inkomst efter skatt med cirka 650 kronor ($0,3593 \cdot 1\,800$ kronor) för de berörda.

För den som hade omfattats av nuvarande regler om tillfälligt arbete på annan ort innebär förslaget om när en ny avdragsperiod ska anses påbörjas en viss begränsning av möjligheten att göra avdrag för måltider och småutgifter. Detta eftersom ett nytt kortvarigt arbete på samma arbetsort under vissa förutsättningar skulle kunna innebära att avdrag för måltider och småutgifter återigen medges under en månad med nuvarande avdragsregler. Enligt de föreslagna reglerna behöver arbete ha varit förlagt till en annan ort under minst ett år för att en ny avdragsperiod ska föreligga på samma arbetsort som tidigare. Den som återkommer till samma arbetsort för ytterligare en arbetsperiod utan att uppfylla detta villkor kan således gå miste om en månads avdrag för måltider och småutgifter till följd av förslaget. Möjligheten att göra avdrag för logi påverkas däremot inte på motsvarande sätt. Avdrag för måltider och småutgifter enligt schablon med nuvarande regler om avdrag för tillfälligt arbete på annan ort kan vid arbete i Sverige 2026 uppgå till knappt 4 500 kronor för en månad. Skattelättnaden som det avdragsbeloppet ger, vid genomsnittlig marginalsatt, är cirka 1 600 kronor.

10.3 Effekter för företag och andra arbets- och uppdragsgivare

Tjänsteställets placering

De nya reglerna berör de flesta arbets- och uppdragsgivare i både privat och offentlig sektor. Antalet arbetsgivare och andra utbetalare som lämnat arbetsgivardeklarationer med underlag för arbetsgivaravgift under 2025 var cirka 432 000, varav cirka 408 000 i privat sektor.

För de berörda arbets- och uppdragsgivarna innebär förslagen dels att en ny bedömning behöver göras av tjänstestället för pågående anställningar och uppdrag, dels att nya anställningar och uppdrag ska omfattas av det nya regelverket. En bedömning av tjänstestället behöver göras även enligt nuvarande regler. Uppgift om arbetsplatsens adress och ort (dvs. tjänstestället) ska också, sedan januari 2023, anges i arbetsgivardeklarationen på individnivå. Förslagen innebär således inte att den administrativa bördan ökar, däremot måste arbetsgivarna sätta sig in i regelverket och göra en ny bedömning vid införandet av det nya regelverket.

För merparten av arbetsgivare och utbetalare av ersättning för arbete kommer det inte vara svårt att konstatera att de anställdas tjänsteställe enligt de föreslagna reglerna kommer motsvara nuvarande placering av tjänstestället. De flesta anställda har en arbetsplats som de dagligen arbetar vid eller en avsedd arbetsplats i arbetsgivarens lokaler samtidigt som den anställda kan ha möjlighet att arbeta på distans.

För arbetsgivare med anställda som arbetar på skiftande arbetsplatser eller under förflyttning kan dock förslagen innebära en något mer omfattande bedömning. Det bör dock även för dem vara förhållandevis

enkelt att bedöma om en anställd i regel dagligen ska besöka arbets- eller uppdragsgivarens lokaler i arbetsrelaterade ärenden.

Antalet personer som får tjänstestället ändrat på grund av förslaget uppskattas till cirka 150 000. Om det skulle ta en löne- eller personaladministratör i genomsnitt en halvtimme per anställd att bedöma tjänsteställets placering och uppdatera uppgiften i lönesystemet samt eventuellt i anställningsavtal beräknas den administrativa engångskostnaden totalt uppgå till cirka 26 miljoner kronor.

På sikt förväntas de löpande administrativa kostnaderna för bedömning av tjänstestället minska till följd av förslagen. Jämfört med nuvarande regler för fastställande av tjänstestället bedöms det nya regelverket innebära en förenkling och ökad förutsägbarhet för arbetsgivare.

Vidare förväntas förslagen medföra ekonomiska konsekvenser framför allt för arbetsgivare som betalar ut kostnadsersättning eller förmån för resor som i dag skattemässigt anses vara arbetsresor. Förslagen innebär att fler anställda får bostaden som tjänsteställe, vilket i sin tur förväntas innebära att fler resor kommer att betraktas som tjänsteresor och inte som arbetsresor. De som framför allt bedöms påverkas av förslagen är de som arbetar på skiftande arbetsplatser eller under förflyttning och inte i regel dagligen besöker arbetsgivarens lokaler. I den grupp som berörs är således vissa resor skattemässigt tjänsteresor och vissa arbetsresor. Arbetsgivare som betalar ut reseersättning eller står för resorna på annat sätt behöver hantera ersättning för arbetsresa och tjänsteresa på olika sätt. Genom att kopplingen till arbetsgivarens lokaler behöver vara starkare i den föreslagna regeln om tjänsteställets placering kan hanteringen av eventuella kostnadsersättningar och bilförmåner underlättas för vissa arbetsgivare. För de berörda arbetsgivarna kan förslagen också innebära minskade arbetsgivaravgifter.

De branscher som förväntas påverkas i störst utsträckning är byggverksamhet, transport och fastighetsservice. I dessa branscher är det en förhållandevis hög andel mindre företag, sett till antalet anställda.

Några särskilda hänsyn till små företag bedöms inte vara möjliga att ta eftersom det rör sig om generella regler.

Att förslagen innebär en skattelättnad framför allt för företag som har anställda som arbetar på skiftande arbetsplatser bedöms inte innebära någon effekt av betydelse för företagens konkurrensförhållanden. Den ekonomiska konsekvensen av förslagen är relativt liten för berörda företag.

Avdragsregler för ökade levnadskostnader

Förslagen om att en definition av tjänsteresa införs i inkomstskattelagen samt att samma förutsättningar ska gälla under hela tjänsteresans längd bedöms innebära att regelverket blir mer överskådligt för arbets- och uppdragsgivare vars anställda eller uppdragstagare gör tjänsteresor.

Förslaget om att även de resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattnings ska ses som en del av tjänsteresan berör arbets- och uppdragsgivare som utger kostnadsersättning vid sådana resor. Förslaget innebär att de kan ersätta anställda och uppdragstagare för hemresor under pågående tjänsteresa utan att behöva betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag för ersättningen. Dessutom förväntas hanteringen förenklas

för arbets- och uppdragsgivare eftersom sådana resor till hemorten i dag är förenade med viss gränsdragningsproblematik. De arbets- och uppdragsgivare som kan antas beröras av detta är framför allt de vars anställda i högre grad gör långvariga tjänsteresor. Enligt uppgifter från tidigare arbetsgivardeklarationer är det framför allt i branschen byggverksamhet och inom offentlig förvaltning som sådana tjänsteresor är överrepresenterade.

Förslaget om ändrat schablonbelopp för skattefritt traktamente innebär att arbetsgivare, för vistelser på annan ort som är längre än tre månader men kortare än sex månader, kan utge högre traktamente för måltider och småutgifter utan att de anställda beskattas för det och utan att arbetsgivaren behöver betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. För vistelser som är längre än sex månader föreslås sänkt schablonbelopp vilket innebär motsatt effekt för arbetsgivarens möjlighet att betala ut ersättning utan beskattning för den anställde och utan att behöva betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Det är inte känt vilka arbetsgivare som kommer att påverkas och på vilket sätt då det saknas information om antalet som berörs, inom vilka branscher företagen är verksamma och vilken storlek de har. Sannolikt har många av de arbetsgivare som betalar ut traktamente för tre månader också arbetstagare för vilka de betalar traktamente för sex månader. Hur arbetsgivaren i slutändan påverkas beror på fördelningen av dessa tider. Om arbetsgivaren har många arbetstagare som är ute längre än 6 månader kan de negativa ekonomiska effekterna överväga och vice versa. Enligt utredningen visar äldre arbetsgivardeklarationer på att byggbranschen är klart överrepresenterad vad gäller tjänsteresor som är längre än tre månader.

Slutligen bedöms förslagen inte ha några särskilda konsekvenser för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Kommuner och regioner, liksom statliga myndigheter, påverkas i sin arbetsgivarroll på motsvarande sätt som arbetsgivare i privat sektor.

Avdragsrätt vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Förslaget berör enskildas avdragsmöjligheter vid arbete på annan ort. Företag och andra arbetsgivare berörs därmed inte direkt. Förslaget bedöms därför inte ha några effekter för företagens konkurrensförhållanden eller verksamhet i övrigt.

10.4 Effekter för sysselsättning

Tjänsteställets placering

Tjänsteställets placering avgör bland annat i vilken omfattning resor till och från arbetet ger rätt till skatteavdrag. Dagens regelverk för tjänsteställets placering bedöms vara otydligt och oförutsägbart vilket gör att arbetstagare och arbetsgivare kan ha svårt att avgöra vilka ekonomiska konsekvenser en anställning kan få. Osäkerheten bedöms vara ett hinder för rörligheten på arbetsmarknaden.

Att arbetsgivarens och uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början ges större betydelse avseende tjänsteställets placering

bedöms bidra till minskad osäkerhet om beskattningen av kostnadsersättningar och den enskildes avdragsmöjligheter. Den minskade osäkerheten om de ekonomiska konsekvenserna vid anställning eller uppdrag kan därmed bidra till ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Genom att det förtydligas hur distansarbete ska inverka på tjänsteställets placering blir det också enklare för både arbets- och uppdragsgivare, anställda och uppdragstagare att förutse de skattemässiga konsekvenserna vid distansarbete. Distansarbetet kan öka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden genom att göra det mer attraktivt att ta ett arbete på längre avstånd från hemmet. Dessa tydligare regler för tjänsteställets placering, som inte verkar återhållande på omfattningen av distansarbetet, bedöms därmed också kunna bidra till att stärka kompetensförsörjningen, en förbättrad matchning och en ökad rörlighet på arbetsmarknaden.

Förslagen innebär också vissa ekonomiska effekter för arbetsgivare, anställda och enskilda näringsidkare. De ekonomiska effekterna som uppstår, i form av minskade lönekostnader och minskad inkomstskatt, är förhållandevis begränsade och någon effekt på sysselsättningen av betydelse bedöms inte uppstå till följd av dessa.

Avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

De föreslagna förändringarna bedöms sammantaget innebära vissa förbättringar vad gäller att underlätta kompetensförsörjningen genom tjänsteresor på annan ort. De föreslagna förändringarna är dock av begränsad omfattning varför inga betydande effekter kan antas uppstå.

Förändrad avdragsrätt vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort

Utifrån ekonomisk teori kan en skattelättnad för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort förväntas påverka den geografiska rörligheten på arbetsmarknaden positivt. Skattelättnaden medför ett ökat ekonomiskt utbyte av arbete på en annan ort än den ursprungliga bostadsorten under en övergångsperiod. Skattelättnaden kan därmed bidra till ökad rörlighet och därigenom en förbättrad matchning och kompetensförsörjning på arbetsmarknaden.

De förändringar som föreslås av avdragen innebär i vissa fall begränsningar av avdragsmöjligheterna och i vissa fall ökade möjligheter till avdrag. Några remissinstanser har kommenterat på begränsningarna i förhållande till kompetensförsörjningen. *Jönköpings kommun* framhåller att det högre avståndskravet på 100 kilometer vid avdrag för dubbelt boende samt tidsgränsen på fem år kan påverka kommunens kompetensförsörjning negativt då det kan bli svårare att rekrytera arbetskraft från närliggande kommuner. *LO* anser att en begränsning på fem år kan bli problematiskt för infrastrukturprojekt som är tillfälliga till sin natur, men pågår en längre tid. *Försvarsmakten* är kritisk mot alla förändringar som innebär begränsningar av avdraget, som de anser minskar deras möjligheter att behålla och nyanställa personal.

Vad gäller det högre avståndskravet delar regeringen utredningens bedömning att det i de flesta fall är möjligt att dagspendla längre än 50 kilometer, vilket är gränsen i dagens regelverk. I övrigt bedömer

regeringen att de begränsningar som föreslås i de allra flesta fall inte kommer att innebära några större förändringar av avdragsmöjligheterna. Dessutom ökar avdragsmöjligheterna för andra, vilket enligt resonemanget ovan, kan bidra positivt till den geografiska rörligheten. Därtill bedöms de föreslagna avdragsreglerna vara enklare och mer förutsebara än nuvarande regelverk. Eftersom enklare regler kan underlätta vid överväganden om arbete på annan ort förväntas de kunna bidra till ökad geografisk rörlighet på arbetsmarknaden och till att avdrag i högre utsträckning görs. Mot bakgrund av att avdrag, även fortsättningsvis, uppskattas göras av en relativt liten andel skattskyldiga bedöms effekterna på den geografiska rörligheten sammantaget vara begränsade.

10.5 Effekter för kollektivavtalen

Förslagen innebär att arbetsmarknadens parter behöver sätta sig in i det nya regelverket och göra en bedömning om det föranleder justeringar i kollektivavtalen. Det kan handla om att se över hänvisningar och begrepp. Förslagen kan också föranleda omförhandling av vissa villkor med anledning av att de föreslagna förändringarna kan innebära ändrade ekonomiska konsekvenser av tidigare gjorda överenskommelser.

10.6 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Effekten av förslagen för de statliga myndigheterna som arbets- och uppdragsgivare beskrivs i avsnitt 10.3 ovan.

Förslagen innebär att Skatteverket behöver informera om regeländringarna, vilket kommer att ingå i den anpassning som görs årligen till följd av ny eller ändrad lagstiftning. Skatteverket bedömer att de föreslagna förändringarna sammantaget innebär förenklingar i myndighetens hantering.

Förslagen bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna annat än marginellt.

Kostnader för myndigheterna till följd av förslagen hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

10.7 Effekter för den ekonomiska jämställdheten och fördelningseffekter

Män är överrepresenterade i de yrken som i högre grad antas gynnas av förslagen om tjänsteställets placering. Män är även överrepresenterade bland skattskyldiga som gör avdrag för ökade kostnader vid tjänsteresa samt för dubbel bosättning, tillfälligt arbete på annan ort och hemresa. Förslagen innebär också en kostnadsminskning för vissa företag. Det innebär att även de individer som är ägare av dessa företag gynnas av förslagen. Generellt är män också överrepresenterade som ägare av

företag. Sammantaget bedöms förslagen medföra en mycket begränsad negativ effekt på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

De personer som gynnas av förslagen kan troligtvis återfinnas över stora delar av inkomstfördelningen. Eftersom det rör sig om personer som arbetar och ägare av företag finns de dock sannolikt i mindre utsträckning i den nedersta delen av inkomstfördelningen. I förhållande till inkomsten blir dock effekten relativt liten. Sammantaget bedöms därför förslagen ha en begränsad negativ effekt på inkomstfördelningen.

10.8 Övriga effekter

Att arbetsgivare kan utge kostnadsersättning för hemresor utan skattekonsekvens skulle kunna innebära att sådana resor görs i större utsträckning. Den eventuella ökningen av sådana resor är dock sannolikt av ytterst begränsad omfattning och eventuella effekter på miljön bedöms därför vara försumbara.

11 Författningskommentar

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

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

anställts 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt för utomlands bosatta personer för vissa ersättningar. I *första punkten c andra* och *tredje strecksatsen* har hänvisningarna ändrats till 12 kap. 3 d § 3 respektive 12 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229). Ändringarna är föranledda av förändringar i 12 kap. inkomstskattelagen.

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

12 kap.

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

– vid tjänsteresor enligt 4 a–17 §§,

– vid *dubbelt boende på grund av arbete på annan ort* enligt 18–20, 21 a, 22 och 31 §§,

– för hemresor enligt 24 och 31 §§,

– för egenavgifter enligt 36 §,

– för arbetsgivaravgifter enligt 36 a §, och

– i hobbyverksamhet enligt 37 §.

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

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. *Utgifter för logi vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av enligt 21 §.* Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

I paragrafen finns bestämmelser om beloppsgränser för avdrag för olika utgifter i 12 kap.

I *första stycket första strecksatsen* ändras hänvisningarna. Ändringen föranleds av att det införs en definition av tjänsteresa i 12 kap.

I *första stycket andra strecksatsen* ändras hänvisningarna samt benämningen på avdraget. Ändringarna föranleds av att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ersätts med ett nytt gemensamt avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort.

I *tredje stycket* görs ett tillägg om att utgifter för logi vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort ska dras av enligt 21 §. Tillägget innebär att sådana utgifter ska dras av med tillämpning av den avdragsbegränsning som framgår av 21 § andra stycket, utan hänsyn till det golv för avdrag som framgår av sista meningen i denna paragraf.

3 a § För varje anställning och för varje uppdrag ska det fastställas ett tjänsteställe.

Fastställandet av tjänstestället enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets

början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Avsikten ska grundas på faktiska omständigheter under den tidsperiod som skäligen kan överblickas. Om omständigheterna ändras varaktigt ska en ny bedömning göras.

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

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om fastställande av tjänsteställe för skattskyldiga arbetstagare och uppdragstagare.

Av *första stycket* framgår att det för varje anställning och för varje uppdrag ska fastställas ett tjänsteställe. Bestämmelsen utgör en kodifiering av rättsfallet HFD 2013 ref. 19 I. Med uppdrag avses sådant arbete som utförs utom ramen för en anställning och där ersättningen för utfört arbete ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Av *andra stycket* framgår den avsiktsregel som ska ligga till grund för fastställandet av tjänstestället. Med ”uppdragsgivare” avses den som utger ersättning för uppdragets utförande till en skattskyldig som ska tas upp av den skattskyldige i inkomstslaget tjänst.

Vilken plats som ska anses vara tjänstestället ska bestämmas i enlighet med 3 b och 3 c §§. Fastställandet av tjänstestället enligt 3 b och 3 c §§ ska grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Avsikten är i detta hänseende en framtätsyftande plan om hur den anställda eller uppdragstagaren ska utföra arbetet. Den framtätsyftande planen ska baseras på de faktiska omständigheter som föreligger vid anställningens eller uppdragets början. Objektivt sett ska alltså arbetsgivarens avsikt framstå som sannolik utifrån hur verksamheten bedrivs. Utifrån avsikten fastställs var tjänstestället ska anses vara placerat.

När det gäller hur lång tidsperiod den framtätsyftande avsiktsbedömningen ska sträcka sig bör bedömningen omfatta den tidsperiod som skäligen kan överblickas vid anställningens eller uppdragets ingående. En sådan ordning innebär i fråga om en tillsvidareanställning på en fast arbetsplats att en initial bedömning normalt kommer att gälla tills omständigheterna rörande arbetets utförande ändras. För andra arbeten, exempelvis de som bedrivs på skiftande arbetsplatser kommer den tidsperiod som kan anses skälig att överblicka att variera med hänsyn till de faktiska omständigheterna för anställningen eller uppdraget. Ledning för vad som i detta sammanhang kan anses som skäligt kan bland annat hämtas från gällande branschpraxis och från de avtal som ligger till grund för arbetet. Om ett byggbolag vinner en upphandling för ett projekt som ska pågå i två år på en viss plats, är det således inte objektivt skäligt att påstå att man bara kan överblicka två veckor i taget, såvida inte specifika omständigheter (såsom extrema väderförhållanden eller instabila markförhållanden) motiverar det. Det bör vidare i ett sådant fall vara upp till arbetsgivaren att visa varför en längre period inte var möjlig att överblicka från början. Vid kortare, tidsbegränsade anställningar eller uppdrag bör avsikten normalt avse hela anställnings- eller uppdragstiden. En inledande provanställning som har påbörjats med avsikt att övergå i en tillsvidareanställning bör inte ses som en tidsbegränsad anställning vid bedömningen av var en anställd har sitt tjänsteställe.

Om omständigheterna, som avsikten ursprungligen grundats på, ändras varaktigt ska en ny framtätsyftande bedömning göras för den tid som

skäligen kan överblickas. Exempel på sådana varaktiga förändringar är stadigvarande förändring av arbetsmönster eller byte av arbetslokaler såsom vid omplaceringar eller när en arbetstagare ska börja arbeta heltid på distans utan någon arbetsplats hos arbetsgivaren. Det kan också vara fråga om att det initialt inte har gått att fastställa tjänstestället varaktigt, men att omständigheterna med tiden har klarnat så att det nu går att bedöma att den skattskyldige i framtiden kommer att följa ett visst arbetsmönster eller arbeta på en viss plats. Även i en situation där den anställde tillfälligt utför arbetet på en och samma arbetsplats, som inte är dennes tjänsteställe, kan nya omständigheter inträffa som gör att den tillfälliga arbetsplatsen bedöms komma att bli bestående under överskådlig framtid. Om omständigheterna ändras varaktigt ska den anställdes tjänsteställe övergå vid den tidpunkt då den nya bedömningen kan göras, eller vid den senare tidpunkt då exempelvis en omplacering eller byte av arbetslokal sker i praktiken.

Tillfälliga förändringar, som att den skattskyldige temporärt får nya arbetsuppgifter, bör däremot inte påverka arbetsgivarens eller uppdragsgivarens ursprungliga avsikt om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Att en arbetstagare är på tjänsteresa innebär exempelvis normalt inte att arbetsgivarens avsikt om hur arbetet ska utföras har förändrats varaktigt.

Exempel

En systemutvecklare utför sitt arbete ute hos kunder på kortare uppdrag och har sitt ordinarie tjänsteställe i bostaden. Arbetsgivaren säljer in en ny programvara till en stor kund, och utvecklaren skickas till kundens kontor för att under en kort period bistå vid driftsättningen. Uppdraget hos kunden beräknas ta exakt sex veckor och arbetsgivaren gör bedömningen att denna period är vad som är skälig att överblicka. Eftersom placeringen är kortvarig och bunden till ett specifikt, tidsbegränsat moment, anses inte förändringen varaktig och utvecklaren behåller sitt tjänsteställe i bostaden. Resorna till kunden är således tjänsteresor.

Efter fem veckor visar det sig att kundens äldre IT-system är i mycket sämre skick än befarat. Arbetsgivaren och kunden enas om att utvecklaren måste stanna kvar på plats för att göra en mer omfattande omkodning. Den nya uppskattningen är att det krävs ytterligare sex veckor på plats. Detta är en ny omständighet som föranleder arbetsgivaren att göra en ny framåtsyftande plan för de kommande sex veckorna. Eftersom avsikten inte är att den nya situationen ska vara bestående under överskådlig tid kan det nya uppdraget inte anses varaktigt utan alltså av akut och tillfällig karaktär. Arbetsgivaren bedömer mot den bakgrunden att tjänstestället kvarstår i bostaden.

När utvecklaren har varit hos kunden i totalt tio veckor inser kundens ledning att systemet kräver permanent tillsyn och löpande arbete på plats under lång tid framöver. Ett nytt tilläggsavtal tecknas mellan arbetsgivaren och kunden. Utvecklaren ska nu sitta stationerad hos kunden på heltid i ytterligare sex månader för att leda den långsiktiga förvaltningen. Vad som ska ske därefter är osäkert. Detta avtal utgör en varaktig och ny omständighet rörande arbetets utförande. Arbetsgivaren måste i samband med att tilläggsavtalet tecknas göra en ny framåt-

syftande plan för den tid som är skäligen överblickbar (de kommande sex månaderna). Eftersom den nya planen visar att utvecklaren ska vara hos kunden på heltid i ytterligare sex månader, kan förändringen inte längre anses tillfällig och tyngdpunkten i arbetet väger över till kundens kontor. Tjänstestället övergår därmed till kundens arbetsplats vid den tidpunkt när den nya bedömningen kan göras.

Om utvecklaren i stället skulle ha en fast placering i arbetsgivarens lokaler och därmed sitt tjänsteställe där, och det står klart att han kommer att återvända dit efter att uppdraget hos kunden har avslutats, finns en längre period att överblicka än de sex månader som omfattas av tilläggsavtalet. Tilläggsavtalet utgör mot den bakgrunden inte en varaktig förändring av omständigheterna för arbetets utförande.

Av tredje stycket framgår vilken betydelse distansarbete bör ges vid fastställande av tjänstestället. Om den skattskyldige "får" eller "ska" arbeta på distans spelar i detta avseende en avgörande roll. Endast den del av arbetet som en skattskyldig ska utföra på distans, bör beaktas vid fastställandet av tjänstestället. Detta framgår motsatsvis av lagtexten. Oförutsebara, tillfälliga avbrott i överenskommelsen bör dock inte påverka, såsom när tekniska problem omöjliggör arbetets utförande på distans. Grundavsikten bör alltså vara att arbetet ska utföras på annan plats än den ordinarie arbetsplatsen och att den skattskyldige strikt sett inte har tillgång till en arbetsplats hos arbetsgivaren under den tid som arbetet ska utföras på distans.

Den del av arbetet som en skattskyldig själv kan välja att arbeta helt eller delvis på distans, bör däremot inte beaktas vid fastställandet av tjänstestället. Den tid som arbetet får utföras på distans bör alltså anses som att den utförs på den ordinarie arbetsplatsen. I förhållande till bestämmelserna i 12 kap. 3 b och 3 c §§ kan distansarbete dock aldrig ersätta fysiska besök vid bedömning av om arbetstagaren besöker arbetsgivarens lokaler i regel dagligen. Att det finns restriktioner i en överenskommelse om distansarbete, t.ex. att distansarbete inte ska ske en viss dag i veckan på grund av möten eller att distansarbete tillfälligt kan komma att bli otillåtet på grund av särskilt uppkomna behov i arbetsgivarens eller uppdragsgivarens verksamhet, saknar betydelse i detta hänseende.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.3.

3 b § Om den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är den platsen att anse som tjänstestället.

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

Om tjänstestället inte går att fastställa varaktigt enligt första eller andra stycket ska den skattskyldiges bostad anses vara tjänstestället.

Paragrafen, som är ny, är den allmänna bestämmelsen som reglerar vilken plats som ska anses som den skattskyldiges tjänsteställe. Särregler för var tjänstestället ska anses placerat finns dels vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats i 3 c §, dels för vissa skattskyldiga inom det offentliga i 3 d och 3 e §§.

Fastställandet av tjänsteställets placering enligt denna paragraf ska enligt 3 a § grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet, se kommentaren till 3 a §.

I *första stycket* regleras situationen när arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats. I bestämmelsen anges att tjänstestället i dessa fall ska anses vara den arbetsplats där den skattskyldige ska utföra arbetet. Kortvariga avbrott i form av arbete på annan plats ska inte påverka bedömningen.

I *andra stycket* regleras situationen då arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning. För dessa skattskyldiga ska tjänstestället fastställas enligt en viss ordning.

I första hand ska den plats där den skattskyldige ska utföra mer än 50 procent av arbetet fastställas som tjänsteställe. Kvantifieringen motsvarar det som idag framgår av 12 kap. 8 § första stycket första meningen IL, dvs. att "tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete". Uppskattningen av arbetstiden bör göras utifrån arbetade timmar.

Exempel

En säljare utför sitt arbete ute hos kunder och har normalt en hel region som arbetsområde. Eftersom arbetsgivarens lokal inte besöks i regel dagligen är bostaden tjänstestället. Säljaren får tillfälligt ansvar för att utbilda ny personal och kommer under en period på tio månader huvudsakligen att arbeta som instruktör i en av företagets lokaler. Säljaren har fortfarande ett arbete som till sin karaktär utförs på fler än en arbetsplats eller under förflyttning. Den nya arbetsuppgiften innebär en sådan varaktig förändring av omständigheterna för arbetets bedrivande som medför att arbetsgivaren ska göra en ny framåtsyftande bedömning av tjänstestället. Eftersom avsikten är att mer än 50 procent av arbetstiden under den aktuella perioden ska förläggas till en viss arbetsplats, bör tjänstestället placeras där enligt 50-procentsregeln.

I andra hand ska arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen. Med "i regel dagligen" avses att den skattskyldige över tid kan förväntas behöva besöka lokalen på grund av arbetet 80 procent av arbetsdagarna, motsvarande fyra av fem arbetsdagar. Besöken behöver inte förväntas bli lika många varje vecka utan utrymme till viss flexibilitet är nödvändigt även i detta fall. Antalet arbetsdagar som den skattskyldige besöker arbetsgivarens lokal på grund av arbetet bör över tid, exempelvis inom ramen för en kalendermånad, kunna fördelas på det sätt som arbetsgivare och arbetstagare kommer överens om. Om den skattskyldige t.ex. besöker lokalen alla dagar under en vecka men endast tre dagar en annan vecka, ska den skattskyldige således anses besöka lokalen i regel dagligen. Hur lång tid besöken varar saknar betydelse. Med formuleringen "på grund av arbetet ska besöka lokalen" avses inte besök för att fika, äta lunch, gå på toaletten eller liknande. Besöket ska ha ett samband med arbetets utförande, t.ex. när en undersköterska inom hemtjänsten åker till

arbetsgivarens lokal för att byta om eller för att hämta och lämna nycklar till brukares bostäder. När skattskyldiga hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter, deltar på informationsmöten, tar emot eller ger arbetsledning är andra exempel på när besöket har ett samband med arbetets utförande.

Med "arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal" avses sådan plats som traditionellt exemplifieras med fasta inrättningar som butik, fabrik, verkstad, garage, kontor och vårdinrättning. Vid exempelvis större verksamheter inom konsult-, handels-, industri- eller gruvnäringen kan arbete utföras i olika delar av en fast anläggning på en viss arbetsplats. I ett sådant fall får samtliga dessa lokaler anses utgöra arbetsgivarens lokal.

Arbetsbodar eller liknande ska inte anses vara en sådan fast inrättning som kan utgöra arbetsgivarens lokal. Det gäller även mer permanenta lösningar som kan förekomma vid långvariga projekt. Tjänstestället kan således inte anses vara i någon utomståendes lokal. Om den skattskyldige är anställd syftar uttrycket tillbaka till dennes arbetsgivares lokal. Är den skattskyldige i stället uppdragstagare syftar uttrycket tillbaka till dennes uppdragsgivares lokal.

I *tredje stycket* anges vad som gäller när den skattskyldiges tjänsteställe inte går att fastställa varaktigt enligt första eller andra stycket. Bostaden kan då i undantagsfall anses vara den skattskyldiges tjänsteställe. En viss grad av osäkerhet måste alltid kunna accepteras inom ramen för en framåtsyftande plan. Det är endast när de faktiska omständigheterna objektivt sett gör att det inte går att tillämpa bestämmelserna i första eller andra stycket som tjänstestället kan placeras i bostaden. Om arbetsgivarens framåtsyftande planering exempelvis visar att arbetstagaren, inte har sin huvudsakliga arbetsplats förlagd till en och samma fysiska plats (exempelvis arbetsgivarens fasta kontor eller en specifik kunds lokal), kan ett tjänsteställe inte fastställas varaktigt på en specifik arbetsplats.

Bostaden är i dessa fall utpekad som tjänsteställe av förenklingsskäl. Om den skattskyldige har dubbelt boende och på grund av arbetet skaffat ett ytterligare boende på arbetsorten, är det därför denna bostad som bör anses som tjänstestället.

Exempel

Om planen är att en säljare som bor i Karlstad ska ambulera mellan olika orter i Göteborgsregionen i tio månader, blir bostaden tjänstestället från dag ett. Den framåtsyftande planen visar inte på en enskild fast arbetsplats under den period som är skälig att överblicka och arbetsgivarens lokal kommer inte heller att besökas i regel dagligen. Om säljaren under den nu aktuella perioden skaffar ett tillfälligt boende i Göteborgstrakten är det den bostaden som blir tjänstestället.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.3.

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

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe vid arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats.

Bestämmelsen är en särregel från den allmänna bestämmelsen i 3 b §. Särregeln omfattar skattskyldiga som ska utföra arbete som ska pågå en begränsad tid på varje plats i enlighet med vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. En skattskyldig som omfattas av denna särregel ska alltså inte tillämpa den allmänna bestämmelsen om tjänsteställets placering som framgår av 3 b §. Fastställandet av tjänsteställets placering enligt denna särregel ska enligt 3 a § grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet, se kommentaren till 3 a §.

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

Vad som avses med formuleringen ”och liknande branscher” syftar tillbaka till hela uttrycket ”pågå en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen”. Det räcker alltså inte att arbetet pågår en begränsad tid på varje plats. Särregeln omfattar således inte skattskyldiga som har tidsbegränsade anställningar eller korta uppdrag och av den anledningen arbetar på en begränsad tid på varje plats, såtillvida det inte rör sig om ett arbete inom bygg- eller anläggningsbranschen. Anställda inom exempelvis bemanningsbranschen ska alltså inte per automatik omfattas av särregeln, utan endast om det rör sig om bemanning inom t.ex. byggsektorn. Ett exempel på en liknande bransch är skogsbruksbranschen där arbete med t.ex. avverkning, plantering och röjning kan pågå en begränsad tid på varje plats för att sedan vara slutfört på respektive plats.

Bestämmelsen är tillämplig om arbetet till mer än 50 procent pågår en begränsad tid på varje plats. Sådana situationer kan uppstå på olika sätt, t.ex. när en skattskyldig bygger moduler i arbetsgivarens lokaler och därefter monterar dessa på en byggarbetsplats. Om avsikten är att den skattskyldige ska arbeta mer än 50 procent på byggarbetsplatser, omfattas denne alltså av särregeln.

Tjänstestället ska enligt särregeln fastställas enligt en viss ordning.

Arbetsgivarens eller uppdragsgivarens lokal ska anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet besöker lokalen. Det är en likalydande regel som den som anges i 3 b § andra stycket andra ledet. Vad som anges i kommentaren till 3 b § i denna del samt i den allmänna motiveringen i avsnitt 6.3 gäller också vid tillämpning av denna särregel.

I andra fall ska bostaden anses som tjänsteställe. Skattskyldiga som omfattas av särregeln kan alltså endast antingen ha arbetsgivarens eller

uppdragsgivarens lokal eller bostaden som tjänsteställe. En skattskyldigs arbetsmönster kan förändras på så sätt att tjänstestället ska ändras från att vara bostaden till att vara arbetsgivarens/ uppdragsgivarens lokal eller tvärtom. Syftet med att bostaden kan anses som tjänsteställe för denna grupp av skattskyldiga är att det anses orimligt att kräva att de ska flytta till arbetsorten. I normalfallet bör därför boendet på bostadsorten – och inte det tillfälliga boendet på arbetsorten – vara den bostad som anses som tjänsteställe vid tillämpning av särregeln. Om den skattskyldiges bostadsort är i utlandet men personen har ett stadigvarande boende i Sverige, kan sistnämnda boende anses vara tjänstestället. Om stadigvarande boende i Sverige saknas kan bostaden i utlandet anses som tjänsteställe

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.

3 d § *Bostaden ska alltid anses som tjänstestället för*

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

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe för vissa skattskyldiga inom det offentliga. Innehållet i paragrafen har flyttats från 12 kap. 8 § tredje stycket IL. Av tydlighetsskäl framgår nu att bostaden alltid ska anses som tjänsteställe för de skattskyldiga som räknas upp i paragrafen.

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

Paragrafen, som är ny, reglerar vilken plats som ska anses som tjänsteställe för riksdagsledamöter. Innehållet i paragrafen har flyttats från 12 kap. 8 § fjärde stycket IL.

4 a § *Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på någon annan plats än tjänstestället.*

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

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

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet tjänsteresa.

Första stycket innehåller en beskrivning av förutsättningarna för vad som ska anses utgöra en tjänsteresa. Enligt första stycket första meningen ska den skattskyldige i tjänsten finna sig på någon annan plats än tjänstestället för att resan ska anses vara en tjänsteresa. När den skattskyldige utför sitt arbete på den ordinarie arbetsplatsen kan det således aldrig vara fråga om en tjänsteresa. De arbetsuppgifter som den

skattskyldige utför på tjänsteresan bör även ligga inom ramen för anställningen, dvs. resorna ska göras i tjänsten. Det behöver dock inte vara fråga om den skattskyldiges ordinarie arbetsuppgifter. Att resorna ska göras i tjänsten innebär att det är en resa som arbetsgivaren har beordrat den anställde arbetstagaren att göra. Det rör sig alltså om resor som görs i arbetsgivarens intresse. Om en anställd gör ett kundbesök eller annat längre tjänsteärende utanför tjänstestället på vägen till eller från arbetet medför det normalt att resan i sin helhet ska anses som tjänsteresa. Om den anställde under en pågående tjänsteresa åker till ett lämpligt matställe, t.ex. för lunchrast, ska också den resan anses ingå i tjänsteresan. Att resan ska göras i tjänsten innebär också att den skattskyldige inte kan vara tjänstledig från den anställning som tjänsteresan bedöms utifrån. Om den skattskyldige är ledig från ursprungstjänsten föreligger inte någon tjänsteresa utan det är snarare fråga om en annan anställning.

Av *andra stycket* framgår att en tjänsteresa ska anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. Innehållet i *andra stycket* har hämtats från 12. kap. 6 § *andra stycket*, tredje meningen IL.

I *tredje stycket* anges vad som gäller om den skattskyldige under en pågående tjänsteresa med övernattningsreser hem över arbetsfria dagar. Sådana resor fram och tillbaka till bostaden ska ses som en del av tjänsteresan. Skattefritt traktamente ska dock inte kunna betalas ut under tid som den skattskyldige vistas i bostaden.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.1.

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

I paragrafen regleras de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa. Eftersom samma regler nu föreslås gälla för en tjänsteresas hela längd har bestämmelsens *andra stycke* slopats, med undantag för styckets sista mening, som nu föreslås ingå i definitionen av tjänsteresa i 4 a §. Innehållet i bestämmelsen har även anpassats redaktionellt till att det införs en definition av tjänsteresa i 4 a §.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.2.

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

- anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad, och
- avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska minskas på grund av kostförmåner. Innehållet har flyttats från den upphävda 9 §.

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningsbelopp som ska tillämpas vid tjänsteresor.

Ändringen i *första stycket* innebär att begreppen maximibelopp och normalbelopp ersatts med begreppen inrikesbelopp respektive utrikesbelopp.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

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

Utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för

- frukost,
- lunch,
- middag som består av en rätt på *en* restaurang av normal standard, *och*
- småutgifter.

Om det finns särskilda skäl, får *utrikesbeloppet* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

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

Ändringen i *första stycket* innebär att begreppet maximibeloppet ersatts med begreppet inrikesbeloppet.

Ändringarna i *andra stycket* och *tredje stycket* innebär att begreppet normalbeloppet ersatts med begreppet utrikesbeloppet.

Övriga ändringar är redaktionella.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

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

Av paragrafen framgår vad som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi vid tjänsteresa.

Ändringarna innebär att orden ”eller hon” har lagts till av moderniseringsskäl samt att begreppen maximibelopp och normalbelopp ersatts med begreppen inrikesbelopp och utrikesbelopp. Vad som avses med inrikesbelopp respektive utrikesbelopp framgår av 10 och 11 §§. Övriga ändringar är redaktionella.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

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

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

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

I paragrafen regleras vad som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader i form av måltider och småutgifter vid tjänsteresa.

Av bestämmelsen framgår att ökade utgifter för måltider och småutgifter ska dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den skattskyldige behöver inte visa eller göra sannolikt att han eller hon har haft utgifter för måltider och småutgifter. Det räcker att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattat på arbetsorten.

Det schablonmässiga beloppet beräknas med utgångspunkt i två tidsintervaller. Den första tidsintervallen avser tiden för tjänsteresans första sex månader. Den andra tidsintervallen avser tiden därefter.

I första punkten anges hur det schablonmässiga beloppet ska beräknas under de sex första månaderna av tjänsteresan. Beloppet beräknas med ett inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med ett halvt inrikes belopp eller utrikesbelopp.

Hur det schablonmässiga beloppet beräknas vid tjänsteresa som pågår längre än sex månader framgår av den andra punkten. Beloppet ska då beräknas med ett halvt inrikesbelopp eller utrikesbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk och för varje halv dag med 25 procent av inrikesbeloppet eller utrikesbeloppet.

Vad som avses med inrikesbelopp och utrikesbelopp framgår av 10 och 11 §§. Vad som avses med hel respektive halv dag framgår av 10 § andra stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.4.

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

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

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa ska minskas på grund av kostförmåner.

I första stycket har hänvisningarna ändrats. Det hänvisas nu till 6, 6 b, 7 och 10–14 §§. Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

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

- den skattskyldige övernattar på arbetsorten,
- avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer, och

- inget av boendena utgörs av den skattskyldiges föräldrahus.

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

Av paragrafen framgår de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Av *första stycket* framgår inledningsvis att avdragsrätt för ökade levnadskostnader föreligger om den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Det är en grundläggande förutsättning att det dubbla boendet finns på grund av den skattskyldiges arbete. Dubbelt boende av rent privata skäl är inte grund för avdrag.

Två boenden måste kunna identifieras för att förutsättningarna för avdrag ska anses uppfyllda. Den skattskyldige ska vara bosatt i ett av boendena. Vid bedömningen av var en person anses vara bosatt i detta sammanhang kan den faktiska folkbokföringsadressen ha betydelse vid boende i Sverige och liknande nationella regler ha betydelse vid boende i utlandet.

Det första boendet ska vara det boende som är beläget på den ursprungliga, dvs. gamla eller alltjämt nuvarande bostadsorten. Själva boendet kan alltså vara den skattskyldiges nuvarande bostad om flytt till arbetsorten inte sker, eller det gamla boendet om flytt till arbetsorten sker. Det första boendet behöver inte vara detsamma under hela avdragsperioden. Byte av boende inom denna bostadsort kan alltså ske. Det första boendet ska dock vara ett stadigvarande boende, dvs. det kan inte vara ett boende på exempelvis hotell, vandrarhem eller boende som inneboende utan skriftligt kontrakt. Det andra boendet ska vara det boende som är beläget på arbetsorten, dvs. antingen extraboendet eller det boende som den skattskyldige flyttar till.

Den skattskyldige ska anses ha ett boende på arbetsorten om det rör sig om en bostad på ett avstånd från arbetsorten inom vilket bosättning och daglig pendling till arbetsplatsen framstår som rimlig. Detta boende behöver inte vara ett stadigvarande boende eftersom det är rimligt att den skattskyldige ska kunna anpassa boendet på arbetsorten till den typ av arbete som är aktuellt. Den skattskyldige kan t.ex. köpa eller hyra en lägenhet, hyra ett möblerat rum, bo på hotell, vandrarhem eller i husvagn. Även detta boende kan bytas under avdragsperioden.

Av *första stycket första och andra strecksatsen* framgår att rätt till avdrag också förutsätter att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan den nuvarande eller den gamla bostadsorten och arbetsorten är längre än 100 kilometer. Uttrycket ”den nuvarande eller den gamla bostadsorten” omfattar både situationen att den skattskyldige bor kvar på bostadsorten, dvs. det är den nuvarande bostadsorten, och att den skattskyldige har flyttat till arbetsorten och boendet på den ursprungliga bostadsorten därför utgör det gamla boendet. Avståndet bör avse närmaste färdväg mellan bostaden på den ursprungliga bostadsorten och arbetsplatsen.

Av *första stycket tredje strecksatsen* framgår att inget av de dubbla boendena ska utgöras av den skattskyldiges föräldrahushåll. Bestämelsen innebär att skattskyldiga, oavsett ålder, undantas från avdragsrätt när ett av boendena är föräldrahemmet. Undantaget gäller även när föräldrarna har skilda boenden. Med föräldrahushåll avses även bostad

som den skattskyldiges föräldrar har för exempelvis semester- eller fritids-ändamål.

I *andra stycket* anges vad som räknas som ökade levnadskostnader. Som ökade levnadskostnader räknas ökade utgifter för logi och måltider samt diverse småutgifter.

Det är den skattskyldige som på grund av arbete övernattar i boendet på arbetsorten som har rätt till avdrag. Avdragsrätt kan också föreligga för båda makar, samboende eller registrerade partners om de har varsitt dubbelt boende på grund av arbete på skilda arbetsorter.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.1.

19 § *Ökade utgifter för logi ska dras av under längst fem år. Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten.*

Om en skattskyldig återvänder för arbete på en ort, i vilken han eller hon tidigare har arbetat, anses en ny tidsperiod för avdrag påbörjad om den skattskyldige före återvändandet har bedrivit arbete eller studier på heltid på annan ort i minst ett år.

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

I paragrafen regleras de tidsgränser som gäller för avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Enligt *första stycket* får ökade levnadskostnader i form av logi dras av under längst fem år. Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten får bara dras av för den första månaden av vistelsen på arbetsorten. Vid beräkning av tidsperioderna ska lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas. Det innebär att som slutdag avses den dag som har motsvarande tal i månaden som den dag från vilken tidräkningen påbörjas. Tidsperioderna bör räknas från den första övernattningen. Om övernattningarna t.ex. påbörjas den 1 mars 2027 löper tidsperioden för avdrag för logi till och med den 1 mars 2032. Perioderna förlängs inte om avdrag under en tid inte utnyttjas.

En ny period ska inte anses påbörjad vid byte av arbetsgivare eller uppdragsgivare på den nya arbetsorten. En ny period ska inte heller anses påbörjad när det är fråga om flera på varandra tillfälliga anställningar hos samma arbetsgivare på arbetsorten. Om övriga förutsättningar för avdrag fortfarande är uppfyllda efter sådana förändringar, ska avdrag för logi göras inom samma femårsperiod som gällde innan förändringarna inträffade. En ny period ska dock anses påbörjad då den skattskyldige byter arbetsort, förutsatt att övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda.

I *andra stycket* regleras när en ny period enligt första stycket ska anses påbörjad i fall då den skattskyldige återvänder till en arbetsort där han eller hon tidigare har arbetat och medgett avdrag för ökade levnadskostnader för dubbelt boende på grund av arbete. I den angivna situationen ska den skattskyldige ha arbetat eller bedrivit studier på heltid på annan ort i minst ett år för att en ny avdragsperiod ska anses påbörjad på arbetsorten som den skattskyldige återvänder till.

Av *tredje stycket* framgår att statsråd är undantagna den femårsgräns som framgår av paragrafens första stycket avseende avdrag för logi.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.2.

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om det beräkningsbelopp som ska tillämpas vid avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

För boende i Sverige ska ett inrikesbelopp tillämpas och för boende utomlands ska ett utrikesbelopp tillämpas. Hur beloppen ska beräknas framgår av 11 §. Av den paragrafen framgår att inrikesbeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Det framgår också att utrikesbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på en restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får utrikesbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.4.

21 § *Ökade utgifter för logi ska dras av. Om den skattskyldige inte kan visa vilken utgiftsökning han eller hon har haft, ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands.*

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

I paragrafen regleras beräkningen av utgift för logi vid avdrag för dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Enligt *första stycket* ska ökad utgift för logi dras av. Avdrag ska göras med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen. Vad som avses med den faktiska utgiftsökningen utgår från logiutgiften på arbetsorten, oavsett om flytt till denna ort har skett eller inte. Vissa omständigheter knutna till bostaden på den första boendeorten kan emellertid påverka vad som anses vara den faktiska utgiften och därmed även inverka på storleken på det avdragsgilla beloppet. Det gäller situationer då det visserligen objektivt föreligger ett dubbelt boende men där det vore oskäligt att avdrag eller fullt avdrag medges. Uthyrningar och byten av en bostad till en annan bostad med lägre kostnad på den nuvarande eller den gamla bostadsorten är exempel på sådana omständigheter. Om en skattskyldig hyr ut hela sin bostad på den ursprungliga bostadsorten ska avdrag inte medges under den tid som uthyrningen pågår eftersom det då inte föreligger dubbla boenden.

Till den faktiska logikostnaden räknas den hyra eller avgift som den skattskyldige betalar för en bostad som den skattskyldige hyr eller äger. Utgift för hemförsäkring ska anses ingå i den faktiska logikostnaden. Detsamma gäller kostnad för el, uppvärmning, vatten och sophämtning om

sådana utgifter tillkommer utöver hyra eller avgift. Däremot ingår inte utgift för bredbandsabonnemang, garageplats, räntekostnader för bolån, amorteringar, fastighetsavgift eller fastighetsskatt i den faktiska logikostnaden. Samfällighetsavgift som betalas för den aktuella bostaden ska i normalfallet inte anses vara en logikostnad. Vid boende i husbil eller husvagn kan som faktisk logikostnad räknas värdeminskning av husvagnen, uppställningsplats och andra kostnader som har ett direkt samband med husvagnens användning för boende kopplat till arbetet. Vid boende på exempelvis hotell eller vandrarhem är det övernattningskostnaden exklusive eventuella måltider som är avdragsgill.

Avdrag kan också göras för en schablonmässig beräknad kostnadsökning. Det gäller alla situationer där den skattskyldige inte kan visa den faktiska kostnaden. Det räcker att den skattskyldige uppfyller sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattat i ett boende på arbetsorten som omfattas av avdragsregeln.

Avdrag enligt schablon ska göras med ett halvt inrikesbelopp per natt om arbetsorten är i Sverige och med ett halvt utrikesbelopp per natt om arbetsorten är utomlands. Vad som avses med inrikesbelopp respektive utrikesbelopp framgår av 20 §. Schablonbeloppet för logi beräknas utifrån hur många övernattningsnätter den skattskyldige har på arbetsorten.

Av *andra stycket* framgår en begränsning i avdragsrätten som innebär att avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.3.

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

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

I paragrafen, som är ny, regleras beräkningen av ökade utgifter för måltider och småutgifter vid avdrag vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Avdraget ersätter avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

Ökade levnadskostnader i form av ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska enligt *första stycket* dras av med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp per hel dag om arbetsorten är utomlands. Vad som avses med inrikesbelopp respektive utrikesbelopp framgår av 20 §.

Av *andra stycket* framgår att med hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och returresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Eftersom en förutsättning för avdrag för måltider och småutgifter är att dagarna är förenade med övernattningsnätter på arbetsorten, är det resor från respektive till arbetsorten som avses.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.4.

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

I paragrafen finns bestämmelser om att avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende ska minskas på grund av kostförmåner.

I *första meningen* ändras en hänvisning. Förändringen föranleds av att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning ersätts med ett avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Minskning av avdrag för ökade levnadskostnader på grund av kostförmån ska ske på samma sätt som gäller i dag för avdragen för tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning.

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

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för *dubbelt boende på grund av* arbete på annan ort enligt 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig *den uppburna ersättningen* eller de schablonbelopp som anges i 21 *eller 21 a* §.

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om avdragsrätt för utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort ersätts med ett avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort. Om en skattskyldig som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader, ska avdrag göras enligt de regler som gäller för ökade levnadskostnader vid dubbelt boende på grund av arbete på annan ort enligt 18 §. Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

16 kap.

28 a § *För en enskild näringsidkare ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet.*

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

I paragrafen, som är ny, regleras vad som gäller för näringsidkare vid fastställelse av tjänsteställe.

Av *första stycket* framgår att ett tjänsteställe ska fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet. Enligt 14 kap. 12 § ska all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

I *andra stycket* regleras vad som gäller vid fastställelse av tjänsteställe för delägare i handelsbolag. För en fysisk person som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för varje sådan verksamhet som enligt 14 kap. 13 § första stycket ska räknas som en egen näringsverksamhet. Av 14 kap. 13 § första stycket framgår att för en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.

28 b § *För att fastställa tjänstestället för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag tillämpas 12 kap. 3 a och 3 b §§. Det som anges där om arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt ska i stället avse näringsidkarens avsikt.*

Av paragrafen, som är ny, framgår att bestämmelserna i 12 kap. 3 a och 3 b §§ ska tillämpas vid fastställandet av tjänsteställes placering för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, se kommentaren till 28 a §. Var ett tjänsteställe ska anses vara placerat för näringsidkare bestäms alltså i enlighet med de regler som gäller i inkomstslaget tjänst. Se kommentarerna till 12 kap. 3 a och 3 b §§. När det gäller tillämpningen av dessa bestämmelser är det näringsidkarens avsikt om hur arbetet inom dennes verksamhet ska utföras som ska ges grundläggande betydelse.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.

28 c § Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. *Det som anges där om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.*

I paragrafen regleras de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten. Paragrafen motsvarar den tidigare 28 a §. I första stycket har hänvisningarna ändrats till 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Ändringarna är föranledda av ändringar i 12 kap. Hänvisningarna innebär att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa även är tillämpliga i inkomstslaget näringsverksamhet vid resa i näringsverksamhet. Detta gäller om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Vad som avses med vanlig verksamhetsort framgår av 12 kap. 7 §.

Det som sägs i 12 kap. om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten. I 12 kap. 4 a § finns den nya definitionen av tjänsteresa, se kommentaren till denna paragraf. Definitionen har också betydelse för vad som är att anse som resa i näringsverksamhet. Ett tvåpartsförhållande kan emellertid saknas i enskild näringsverksamhet. En resa kan då inte vara en beordrad resa i näringsverksamheten. Bedömningen av om en resa utgör en resa i näringsverksamhet måste då i stället göras utifrån om det är fråga

om utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 16 kap. 1 § eller en privat levnadskostnad enligt 9 kap. 2 §.

Förslagen behandlas i avsnitt 6.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

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

4. Om en skattskyldig påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet före ikraftträdandet, ska beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 14 § börja vid tidpunkten för ikraftträdandet.

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

6. Vid tillämpning av 12 kap. 18 § ska avståndet mellan den nuvarande eller gamla bostadsorten och arbetsorten vara längre än 50 kilometer om förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi varit uppfyllda för bostaden under beskattningsåret 2026.

Punkterna 1 och 2 föreskriver att lagen träder i kraft den 1 januari 2027 och att lagen tillämpas för första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Av *punkten 3* framgår att vid pågående anställningar, uppdrag eller arbete inom näringsverksamhet är det vid tillämpning av 12 kap. 3 a § andra stycket och 16 kap. 28 b § arbetsgivarens, uppdragsgivarens och näringsidkarens avsikt vid ikraftträdandet som avses.

I *punkten 4* regleras situationen när en skattskyldig har påbörjat en tjänsteresa eller resa i näringsverksamhet före ikraftträdandet. Beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 14 § ska i denna situation börja vid tidpunkten för ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 2027.

I *punkten 5* regleras situationen att en skattskyldig har påbörjat ett sådant dubbelt boende som anges i 12 kap. 18 § före ikraftträdandet. Beräkningen av de avdragsperioder som anges i 12 kap. 19 § ska i denna situation börja vid tidpunkten för ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 2027. Det gäller även om avdrag tidigare har medgetts för samma boenden i enlighet med avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller dubbel bosättning, och även i de fall då en avdragsperiod sedan tidigare är avslutad.

Av *punkten 6* framgår att äldre bestämmelser om avståndskrav ska tillämpas vid avdrag för dubbelt boende då förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader i form av logi varit uppfyllda för bostaden under beskattningsåret 2026. Det räcker alltså att kraven för att få avdrag för bostaden varit uppfyllda vid något tillfälle under året.

Förslagen behandlas i avsnitt 9.

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

10 kap.

3 § Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Som ersättning för arbete räknas i denna lag även

1. pension,
2. livränta som inte är ersättning för avyttrade tillgångar,
3. engångsbelopp på grund av personskada,
4. sjukpenning och annan ersättning som avses i 11 kap. 24, 30, 31, 34 och 36 §§ samt 15 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229),
5. ersättning för förlorad arbetsförtjänst och för intrång i näringsverksamhet,
6. undantagsförmåner och sådant periodiskt understöd eller sådan liknande periodisk utbetalning som givaren enligt inkomstskattelagen ska dra av i inkomstslaget näringsverksamhet,
7. behållning på pensionssparkonto som ska avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen på grund av att pensionssparavtalet har upphört att gälla eller att behållningen har tagits i anspråk vid utmätning, konkurs, ackord eller företagsrekonstruktion,
8. ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen, eller vid sådan tillfällig anställning eller sådant uppdrag som avses i 12 kap. 6 b § samma lag, till den del ersättningen överstiger
 - a) de schablonbelopp som anges i 12 kap. 6 a, 10–14, 17 och 20–21 a §§ inkomstskattelagen, eller
 - b) den faktiska utgiften när det gäller kostnad för logi,
9. andra ersättningar för kostnader i tjänsten än de som avses i 8, till den del ersättningen avser kostnader som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen,
10. den del av utbetalningen som avses i 11 kap. 16 § inkomstskattelagen när en medlem har gått ur en ekonomisk förening, och
11. annan kontant ersättning som betalas ut med anledning av tjänsten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om skatteavdrag som ska göras från ersättning av arbete.

I *andra stycket åttonde punkten* har en hänvisning ändrats till 12 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I *andra stycket åttonde punkten a)* har vissa hänvisningar ändrats. Nu hänvisas det till 12 kap. 6 a, 10–14, 17 och 20–21 a §§ IL. Ändringarna är föranledda av förändringar i 12 kap. inkomstskattelagen.

11.4 Förslaget till ändring i lagen (2026:1353) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

12 kap.

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

Om riksdagsledamoten fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm, ska avdrag göras med 70 procent av ett *inrikesbelopp* för varje hel och för varje halv dag som tagits i anspråk för resan.

Detta gäller oavsett om den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor till Stockholm under beskattningsåret varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt vad nu sagts och oavsett om arbetet varit förlagt till Stockholm under längre tid än tre månader i en följd.

Om riksdagsledamoten inte på *ett sådant* sätt som avses i andra stycket fått ersättning för ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter för en tjänsteresa till Stockholm ska avdrag inte göras för ökade levnadskostnader i Stockholm.

Paragrafen riktar sig till riksdagsledamöter och innehåller bestämmelser om grund för beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i samband med vistelse i Stockholm för att utöva uppdraget som riksdagsledamot.

I *första stycket* tas hänvisningen till 16 § bort eftersom denna bestämmelse föreslås upphöra att gälla vid tidpunkten för lagens ikraftträdande.

I *andra stycket* ersätts begreppet maximibelopp med begreppet inrikesbelopp. Vad som avses med inrikesbelopp framgår av 10 och 11 §§.

Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.

Sammanfattning av betänkandet Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet

Tjänsteställets placering i inkomstslaget tjänst

Utredningen föreslår att ett tjänsteställe bör bestämmas för varje anställning eller uppdrag för sig. Fastställandet av tjänsteställets placering bör grunda sig på arbetsgivarens eller uppdragsgivarens avsikt vid anställningens eller uppdragets början om hur den skattskyldige ska utföra arbetet. Om omständigheterna ändras bör en ny bedömning göras. Vid distansarbete bör skillnad göras mellan situationer då den skattskyldige får eller ska arbeta helt eller delvis på annan plats än i arbets- eller uppdragsgivarens lokal. Den tid som arbetet får utföras på distans bör i detta hänseende anses som att det utförs på den ordinarie arbetsplatsen. Den tid som arbetet ska utföras på distans bör beaktas vid bedömningen av tjänsteställets placering.

Om avsikten är att den skattskyldige ska utföra arbetet på en och samma arbetsplats, är denna plats att anse som tjänsteställe. Om avsikten däremot är att arbetet ska utföras på fler än en arbetsplats eller under förflyttning, bör bedömningen om tjänsteställets placering ske i två steg. I första hand ska den plats där den anställde ska utföra mer än 50 procent av arbetet anses som tjänsteställe. I andra hand bör arbets- eller uppdragsgivarens lokal anses som tjänsteställe om den skattskyldige i regel dagligen på grund av arbetet ska besöka lokalen. Om tjänstestället inte går att fastställa enligt dessa regler, föreslås att bostaden bör anses vara tjänstestället.

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

Tjänsteställets placering i inkomstslaget näringsverksamhet

Utredningen föreslår att tjänsteställets placering i näringsverksamhet i stort sett bör fastställas på samma sätt som i inkomstslaget tjänst. Fastställandet av tjänsteställets placering bör alltså grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Med utgångspunkt i denna avsikt fastställs därefter tjänsteställets placering på motsvarande sätt som i inkomstslaget tjänst. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag föreslås att ett tjänsteställe bör fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamhet i inkomstskattelagen ska räknas som en enda eller som en egen näringsverksamhet.

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

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och resa i näringsverksamhet

Utredningen föreslår att med tjänsteresa bör avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa är tidsbegränsad. Definitionen föreslås även få betydelse för vad som på motsvarande sätt ska anses som resor i näringsverksamhet. Utredningen föreslår också att det bör tydliggöras att resor fram och tillbaka till hemorten som en skattskyldig gör över arbetsfria dagar under en pågående tjänsteresa med övernattningsnatt bör ses som en del av tjänsteresan.

Utredningen föreslår att samma förutsättningar för rätt till avdrag bör gälla under hela resans längd och att avdrag för måltider och småutgifter endast bör kunna göras enligt schablon. Vidare föreslås att antalet nivåer på schablonbeloppet bör minskas från tre till två, samt att den nuvarande tidpunkten för reducering av schablonbeloppet senareläggs från tre till sex månader. Schablonbeloppens nivåer bör vara desamma oavsett om traktamente betalats ut eller inte.

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

Utredningen föreslår att avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning bör ersättas med ett nytt gemensamt avdrag. Huvudkriteriet för avdragsrätt bör vara att den skattskyldige har dubbelt boende på grund av arbete på annan ort, detta oavsett anställningsform, typ av arbete, familjesituation eller om den skattskyldige flyttat eller inte till arbetsorten. Den skattskyldige ska övernatta på arbetsorten och avståndet mellan boendeorten och arbetsorten ska vara längre än 100 kilometer. Ökade levnadskostnader i form av logi föreslås få dras av under längst fem år. Tidsgränsen bör inte gälla vid uppdrag som statsråd.

Ökade levnadskostnader i form av logi bör dras av med ett belopp som motsvarar faktisk utgift. Om faktisk utgift inte kan visas bör avdrag göras med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per natt beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands. Avdrag för logi får uppgå till högst två prisbasbelopp för ett beskattningsår. Ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter bör få dras av för den första månaden med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till ett halvt inrikes- eller utrikesbelopp per hel dag beroende på om arbetsorten ligger i Sverige eller utomlands.

Ikraftträdande

Samtliga lagförslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2027.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatta personer för

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

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

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

c) för ökade levnadskostnader och för andra kostnader i tjänsten till den del ersättningen inte är underlag för skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § andra stycket 8 och 9 skatteförfarandelagen (2011:1244) och som betalats för någon som är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz för sådan tjänsteresa som avses i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

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

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

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

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

2. ersättning som en sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person tagit emot i samband med förrättning och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen, och

b) för logi i samband med förrättningen,

3. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betalas och sådan inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 §, första stycket 2 inkomstskattelagen,

4. lön eller därmed jämförlig förmån eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av en svensk

¹ Senaste lydelse 2024:367.

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

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

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

Bilaga 2

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

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

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

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

28 e och 28 f §§,

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

dels att rubriken närmast före 12 kap. 7 § ska lyda ”Vanlig verksamhetsort”,

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

2 §²

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

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

– vid tillfälligt arbete på annan 17 §§,

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

– för hemresor enligt 24 och 31 §§,

– för egenavgifter enligt 36 §,

– för arbetsgivaravgifter enligt 36 a §, och

– i hobbyverksamhet enligt 37 §.

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

Utgifter för inställesesor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 15 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

12 kap. 8 § 2022:344

12 kap. 9 § 2021:1164.

² Senaste lydelse 2016:1055.

Tjänsteställe

Fastställande av tjänsteställe

3 a §

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

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

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

Tjänsteställets placering

3 b §

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

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

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

3 c §

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

Tjänsteställe för vissa skattskyldiga inom det offentliga

3 d §

Bostaden ska alltid anses som tjänsteställe för

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

Tjänsteresa

4 a §

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

En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs

till annan ort under minst fyra veckor.

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

Övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten

Förutsättningar för avdrag

6 §

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, ska dras av i den utsträckning som följer av 7–17 §§. Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

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

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

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

Riksdagsledamöters tjänsteresa i Stockholm

6 a §

När en riksdagsledamot befinner sig på tjänsteresa i Stockholm som ett led i utövandet av sitt uppdrag gäller inte bestämmelserna i 14, 16

När en riksdagsledamot befinner sig på tjänsteresa i Stockholm som ett led i utövandet av sitt uppdrag gäller inte bestämmelserna i 14 och

och 18–22§ §. I stället ska avdrag för ökade levnadskostnader göras enligt följande.

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

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

18–22 §§. I stället ska avdrag för ökade levnadskostnader göras enligt följande.

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

6 b §

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

– anställningen eller uppdraget är avsett att pågå i högst en månad, och

– avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är längre än 50 kilometer.

Maximibelopp och normalbelopp

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

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

Inrikesbelopp och utrikesbelopp

10 §

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

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

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

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

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

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

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

Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, ska avdrag göras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp.

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

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

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

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

17 §

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

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

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

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

Tillfälligt arbete på annan ort

Förutsättningar för avdrag

18 §

Ökade levnadskostnader på
grund av att den skattskyldige har
sitt arbete på en annan ort än den
där han har sin bostad ska dras av
bara om

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

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

- avståndet mellan nuvarande
eller gamla bostadsorten och
arbetsorten är längre än 100
kilometer, och
- inget av boendena utgörs av
den skattskyldiges föräldrahushåll.

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

Som ökade levnadskostnader
räknas utgifter för logi, ökade ut-
gifter för måltider samt diverse
småutgifter.

Dubbel bosättning

Tidsgränser

19 §

Ökade levnadskostnader ska
dras av om

- den skattskyldige på grund av
sitt arbete har flyttat till en ny
bostadsort, och

Utgift för logi får dras av under
längst fem år.

– en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten.

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

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

Ytterligare förutsättningar för avdrag

Inrikesbelopp och utrikesbelopp

20 §

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

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

Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre månaderna av vistelsen på arbetsorten gjort avdrag enligt 6–17 §§.

Övriga ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst två år. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet, får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Andra ökade levnadskostnader än ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dock dras av för längre tid om synnerliga skäl talar för det.

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

Beräkning av avdragen

Avdrag för logi

21 §

Ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar

Utgift för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken

den faktiska utgiften. Vid tillfälligt arbete på annan ort gäller dock bestämmelserna i 13 §, om logiutgiften inte kan visas.

utgift han eller hon har haft, ska ett halvt inrikesbelopp per natt dras av om arbetsorten är i Sverige och ett halvt utrikesbelopp om arbetsorten är utomlands.

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

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

1. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning, – för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och 70 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands, och

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

2. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som inte får ersättning från arbetsgivaren, till 30 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands,

3. skattskyldiga som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands, och

4. skattskyldiga som gör avdrag enligt 19 §, till 30 procent av maxibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands. Vid tillämpning av bestämmelserna i andra stycket 1 ska i den angivna tiden räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt bestämmelserna i 6–17 §§

Avdrag för måltider och småutgifter

21 a §

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

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

22 §

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

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

31 §

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

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för

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

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

Bilaga 2

Har den skattskyldiges anställning upphört på grund av uppsägning får avdrag inte göras för tid efter första året efter uppsägningstidens utgång

16 kap.

Tjänsteställe och vissa resor

Fastställande av tjänsteställe

28 a §

För en enskild näringsidkare ska ett tjänsteställe fastställas för sådan näringsverksamhet som enligt 14 kap. 12 § ska räknas som en enda näringsverksamhet, med undantag för sådan verksamhet som omfattas av 28 c §. För en fysisk person som är delägare i handelsbolag ska ett tjänsteställe fastställas för varje sådan verksamhet som enligt 14 kap. 13 § första stycket ska räknas som en egen näringsverksamhet.

Tjänsteställets placering

28 b §

Vid fastställande av tjänsteställets placering för ett sådant tjänsteställe som omfattas av 28 a § tillämpas bestämmelserna om tjänsteställets placering i 12 kap. 5 och 6 §§.

Fastställandet enligt första stycket ska grunda sig på näringsidkarens avsikt vid verksamhetens början om hur arbetet ska utföras. Avsikten ska grundas på faktiska omständigheter under den tidsperiod som skäligen kan överblickas. Om omständigheterna ändras ska en ny bedömning göras.

Tjänsteställets placering vid innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

28 c §

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

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

Vissa resor i näringsverksamhet vid innehav av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt

28 d §

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

Utgifter för andra resor än de som anges i första stycket mellan bostaden och ett sådant tjänsteställe som avses i 28 c § ska dras enligt bestämmelserna i 28 §.

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

Ökade levnadskostnader vid resor i näringsverksamheten

28 a §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings- utanför den vanliga verksamhets- orten, tillämpas bestämmelserna

28 e §

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamheten som är förenade med övernattnings- utanför den vanliga verksamhets- orten, tillämpas bestämmelserna

om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 7 §, 8 § första och andra styckena samt 10–13 och 16 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten.

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

om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i 12 kap. 4 a, 7 och 10–14 §§. Vad som sägs i dessa bestämmelser om tjänsteresa ska i stället avse resa i näringsverksamheten

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

3 §¹

Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete. Som ersättning för arbete räknas i denna lag även

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

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

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

8. ersättning för ökade 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.

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

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2027.

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

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet lämnats av Byggföretagen, Egenanställningsföretagen, Ekonomistyrningsverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Försvarets materielverk, Försvarsmakten, Försäkringskassan, Institutet för arbetsmarknad- och utbildningspolitisk utvärdering, Jönköpings kommun, Kalmar kommun, Konjunkturinstitutet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Nacka kommun, Näringslivets Skattelelegation, Pensionsmyndigheten, Regelrådet, Region Blekinge, Region Norrbotten, Region Sörmland, Region Örebro län, Sveriges akademikers centralorganisation, Statistiska centralbyrån, Skatteverket, Sveriges Kommuner och Regioner, Småföretagarnas Riksförbund, Solna Stad, Stockholms universitet, Tjänstemännens Centralorganisation, Tillväxtverket och Yrkesföreningen rättstolkarna.

Yttranden har även kommit in från Akavia och Srf konsulternas förbund.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almega, Arboga kommun, Bemanningsföretagen, Bengtsfors kommun, Bromölla kommun, Enköpings kommun, Faluns kommun, Fackförbundet Scen & Film, Falkenbergs kommun, Filipstads kommun, Förvaltningsrätten i Malmö, Göteborgs stad, Halmstads kommun, Helsingborgs kommun, Hudiksvalls kommun, Karlsborgs kommun, Kiruna kommun, Kompetensföretagen, Kumla kommun, Lindesbergs kommun, Linköpings kommun, Luleå kommun, Naturvårdsverket, Näringslivets regelnämnd, Staffanstorps kommun, Stockholms Handelskammare, Sveriges Riksidrottsförbund, Söderköpings kommun, Trelleborgs kommun, Tingsryds kommun, Unionen, Uppsala kommun, Umeå kommun, Västerviks kommun, Västra Götalandsregionen, Vaxholms kommun och Östersunds kommun.