

## Utredning av tjänsteställets placering vid inkomstbeskattningen

Skatteverket föreslår att Finansdepartementet genomför en utredning av reglerna om tjänsteställe. Utredningen bör bedöma om den nuvarande ordningen för fastställande av tjänsteställets placering bör ändras både vad gäller inkomstlaget tjänst och inkomstlaget näringsverksamhet. Om utredningen kommer fram till att nuvarande ordning ska ändras bör förslag lämnas på hur tjänstestället ska fastställas i respektive anställning eller näringsverksamhet och om regeln ska vara en avsiktsregel.

Skatteverkets uppfattning är att det är angeläget att en sådan utredning tillsätts så snart som möjligt. Reglerna om tjänsteställets placering i sin nuvarande grundform lagreglerades i samband med skattereformen 1991. Tidigare återfanns dessa regler i de anvisningar som dåvarande Riksskatteverket utfärdade. Reglerna om att tjänstestället är den plats där en arbetstagare utför huvuddelen av sitt arbete är utformade utifrån att merparten av de som utför ett arbete gör det i arbetsgivarens lokaler. I dag har den tekniska utvecklingen möjliggjort för arbetsgivare att i allt större omfattning erbjuda för sina anställda att utföra sitt arbete på andra platser än i arbetsgivarens lokaler. Eftersom arbete som tidigare utfördes i arbetsgivarens lokaler numera utförs på olika platser uppkommer det allt fler frågor kring hur begreppet tjänsteställe ska tolkas när anställda har tillgång till en arbetsplats i arbetsgivarens lokaler men erbjuds möjligheten att arbeta på annan plats.

### Bakgrund och problembeskrivning

Reglerna om tjänsteställe är tillsammans med reglerna om den vanliga verksamhetsorten av central betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten eller i näringsverksamheten samt för rätt till avdrag för resor till och från arbetet. Reglerna om tjänsteställe finns i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL samt beträffande näringsverksamhet i 16 kap. 28 a § IL. Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe, 8 § första stycket. 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 (undantagsregeln), 8 § andra stycket. I tredje och fjärde styckena regleras tjänstestället för vissa uppräknade yrkeskategorier, t.ex. riksdagsledamöter och uppdragstagare i domstolar.

I takt med den digitala utvecklingen har det blivit möjligt för allt fler anställda att utföra sitt arbete från en annan plats än i arbetsgivarens lokaler. Fysiska möten har ersatts med digitala möten, dokument upprättas och skickas elektroniskt och behovet av att fysiskt befinna sig i arbetsgivarens lokaler har därmed minskat.

Pandemin under åren 2020 – 2021 har ytterligare kommit att driva på utvecklingen när det gäller ett förändrat synsätt på var arbetet rent fysiskt ska utföras i de fall arbetet inte kräver fysisk närvaro på arbetsplatsen utan i stället kan utföras på distans. I och med att arbete i allt större utsträckning utförs på distans, på annan plats än i arbetsgivarens lokaler, uppkommer nya frågeställningar gällande tjänsteställets placering i de fall huvuddelen, mer än 50 procent, av arbetet inte utförs i arbetsgivarens lokaler och inte heller på annan bestämd avtalad plats.

Huvudregeln i 12 kap. 8 § första stycket IL är att tjänstestället är den plats där den anställda utför huvuddelen av sitt arbete åt sin arbetsgivare eller om arbetet utförs under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, den plats där den anställda hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter. En anställd kan endast ha ett tjänsteställe i en och samma anställning. För arbetsgivare som erbjuder sina anställda möjligheter att utföra sitt arbete på annan plats än i arbetsgivarens lokaler medför de nuvarande reglerna om tjänsteställets placering svårigheter att överblicka var den anställda kommer att ha sitt tjänsteställe. Inkomstskattelagen saknar även regler som tydliggör under vilken tid bedömningen ska göras och om reglerna om tjänsteställets placering kan fastställas i samband med tillträddandet av tjänsten eller inte.

Eftersom tjänsteställets placering är en avgörande fråga för bedömningen av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader och resor i tjänsten och i näringsverksamheten är det av avgörande vikt att reglerna förtydligas och gör mer förutsägbara samt att reglerna anpassas för automatisering av hanteringen av inkomstdeklarationen.

Skatteverket har i fyra olika ställningstaganden redogjort för verkets syn på frågan om tjänsteställets placering.

- Tjänsteställe för idrottsdomare, 2008-04-24, dnr. 131 349547-08/111
- Tjänsteställe för frilansande musiker, 2008-10-07, dnr. 131 574071-08/111
- Tjänsteställe i branscher med skiftande arbetsplatser, 2015-11-03, dnr. 131 436185-15/111
- Tjänsteställe för anställd som själv kan välja att arbeta på andra platser än sin arbetsplats, 2021-12-06, dnr. 8-1283049.

Senast reglerna om tjänsteställe var uppe till diskussion var i SOU 1999:94. Vid det tillfället kom utredaren fram till att det inte fanns något behov av att förändringar i de grundläggande bestämmelserna och att begreppet tjänsteställe borde knytas närmare till begreppet tjänsteresa.

## **Svårigheter med att ta fram ett förslag om tjänsteställe**

Skatteverket anser att det är angeläget att reglerna om tjänsteställe utreds och att ett lagförslag om ändring lämnas. Tjänsteställets placering är avgörande för bestämmandet av rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. En förändring i reglerna om tjänsteställe kan således få viss påverkan vad gäller reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader men även för rätten till avdrag för arbetsresor.

Att ta fram ett förslag kräver ett flertal ställningstaganden, bl.a. de som beskrivs här nedan.

- Bör regeln om huvuddel av arbetet ersättas med regler som kopplar tjänstestället till en viss arbetsplats eller till bostaden.
- Bör frågan om tjänstestället avgöras i samband med att anställningen påbörjas, dvs. frågan om tjänsteställets placering blir en avsiktsregel.
- I vilka situationer ska tjänstestället flyttas från en plats till en annan under en pågående anställning och vilka förutsättningar ska då gälla?
- Synsättet att det bara går att ha ett tjänsteställe per anställning gäller även i inkomstslaget näringsverksamhet beträffande verksamheter som är skilda och av olika art, och oavsett att all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet i enlighet med 14 kap. 12 § IL. Bör reglerna om tjänsteställets placering för den som bedriver näringsverksamhet förändras för att göra reglerna mer överskådliga och tillämpbara?

## Skatteverkets bedömning

Skatteverket anser att reglerna om tjänsteställets placering bör moderniseras och anpassas till den rådande situationen på arbetsmarknaden. En modernisering av begreppet tjänsteställe leder till ökad förutsägbarhet för arbetsgivare, anställda och företagare vad gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader samt för tjänste- och näringsresor och rätten till avdrag för arbetsresor.

Från den 1 januari 2023 börjar en ny regel gälla som innebär att arbetsgivaren i varje enskild individuppgift varje månad ska redovisa var betalningsmottagaren har sin arbetsplats. Skatteverket tar emot ca. 5 miljoner individuppgifter varje månad där ersättningen ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och skyldighet att ange arbetsplats därmed föreligger.

För att förenkla hanteringen och förutsägbarheten för arbetsgivare och anställda bör reglerna om tjänsteställe vara utformade på ett sådant sätt att de blir enkla tydliga och anpassade för en framtida automatiserad hantering av inkomstdeklarationen både vad gäller beskattningsbar inkomst och rätt till avdrag.

Skatteverket har övervägt att utreda frågan internt och därefter hemställa om lagändring hos Finansdepartementet. Bedömningen är dock att en sådan utredning kräver ett flertal ställningstaganden som är mindre lämpliga för Skatteverket att göra. Frågan om vilka offentligfinansiella effekter ett förslag kan medföra och hur eventuella kostnader ska finansieras kräver dessutom i detta fall överväganden som lämpligen bör göras utifrån ett mer övergripande perspektiv. Mot denna bakgrund bör frågan utredas inom Finansdepartementet alternativt inom ramen för en offentlig utredning.