

Lagrådsremiss

Vissa personbeskattningsfrågor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 september 2007

Anders Borg

Fredrik Löfstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning förändras i syfte att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden och förstärka den regionala utvecklingen. Förändringarna innebär främst att avdrag får göras under längre tid än i dag och att villkoren för avdrag blir enklare att uppfylla och tillämpa.

Det avgörande för avdrag bör i huvudsak vara att den skattskyldige på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort och att en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten. Kraven slopas på att den dubbla bosättningen ska vara skälig på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet.

Avdrag föreslås vidare kunna göras av alla avdragsberättigade under längst två år. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. I förhållande till gällande regler innebär detta en förlängd avdragstid med ett år för ensamstående och med två år för gifta och sambor. Avdrag föreslås även kunna ges under längre tid om synnerliga skäl för det finns.

Som finansiering av förslagen med förenklade avdragsregler och förlängda tidsgränser vid dubbel bosättning föreslås i lagrådsremissen att avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid såväl tillfälligt arbete som dubbel bosättning begränsas genom att sådana utgifter bara får dras av under den första månaden.

Lagrådsremissen innehåller också ett förslag om att skattefriheten enligt sexmånadersregeln endast ska gälla sådan inkomst som har beskattats i verksamhetslandet i enlighet med dess lagstiftning och, i förekommande fall, skatteavtal.

I lagrådsremissen lämnas slutligen ett förslag som innebär förändringar när det gäller rätten att dra av ränteutgifter i Sverige för personer som är bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Sådant avdrag kan enligt förslaget få göras om den skattskyldige har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige och till den del ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet. Vidare ska ränteutgifterna ha betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt inom EES. Syftet med detta förslag är att EG-anpassa de svenska reglerna på området.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
3	Ärendet och dess beredning	10
4	Dubbel bosättning	11
4.1	Bakgrund	11
4.1.1	Avdrag för ökade levnadskostnader	11
4.1.2	Stöd för flytt och pendling	14
4.1.3	Arbetsmarknad och rörlighet	15
4.2	En förändrad avdragsrätt vid dubbel bosättning	18
4.2.1	Förenklade avdragsregler	18
4.2.2	Tidsgränser	20
4.2.3	Måltider och småutgifter	22
4.2.4	Svårigheter att avyttra tidigare bostad	23
5	Sexmånadersregeln	24
6	Ränteavdrag för utomlands bosatta	25
6.1	Bakgrund	25
6.1.1	De svenska reglerna om avdrag för ränteutgifter för utomlands bosatta	25
6.1.2	SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)	26
6.1.3	Regeringens proposition 2004/05:19	26
6.1.4	EG-domstolens dom i mål C-182/06	27
6.2	Rätten att dra av ränteutgifter	28
7	Konsekvensanalyser.....	30
7.1	Dubbel bosättning.....	30
7.2	Sexmånadersregeln.....	33
7.3	Ränteavdrag för utomlands bosatta	33
8	Författningskommentarer	33
Bilaga 1	Sammanfattning av Utredningen om dubbel bosättnings betänkande Dubbel bosättning för ökad rörlighet (SOU 2005:28)	37
Bilaga 2	Utredningen om dubbel bosättnings författningsförslag	41
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till betänkandet Dubbel bosättning för ökad rörlighet (SOU 2005:28).....	43
Bilaga 4	Skatteverkets författningsförslag avseende sexmånadersregeln, m.m.....	44
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanser till Skatteverkets författningsförslag avseende sexmånadersregeln, m.m.....	45
Bilaga 6	Utdrag ur sammanfattning av SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12).....	46

Bilaga 7	Utdrag ur SINK-utredningens författningsförslag	47
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanser till betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12).....	50

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap 9 §, 12 kap. 19–21 §§ och 42 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 §

En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).

Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). Ettårsregeln gäller dock inte för anställningar hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport.

En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet *i enlighet med dess lagstiftning och, i förekommande fall, skatteavtal* (sexmånadersregeln).

12 kap.

19 §

Ökade levnadskostnader skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten *och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av*

1. *makens eller sambons förvärvsverksamhet,*
2. *svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller*
3. *någon annan särskild omständighet.*

Ökade levnadskostnader skall 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.

20 §

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

Ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst *tre* år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga. Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om *anställningens natur eller andra särskilda skäl* talar för det.

Ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst *två* år. Om den dubbla bosättningen föränleds av makens eller sambons *förfärvsverksamhet*, får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om *synnerliga skäl* talar för det.

21 §¹

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

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

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. *Sådant avdrag får dock bara göras för den första månaden av vistelsen på arbetsorten för skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen på arbetsorten inte gjort avdrag enligt 6–17 §§.* 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 maximibeloppet 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,

2. skattskyldiga med arbetsorten i Sverige som gör avdrag enligt

3. skattskyldiga som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av max-

¹ Senaste lydelse 2000:1341.

18 §, till 50 procent av maximibeloppet per hel dag *under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av maximibeloppet per hel dag för tiden därefter,*

3. skattskyldiga med arbetsorten utomlands som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av normalbeloppet per hel dag *under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag för tiden därefter,* och

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

Vid tillämpning av bestämmelserna i andra stycket 1–3 skall i den angivna tiden räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt bestämmelserna i 6–17 §§.

imibeloppet per hel dag *om arbetsorten ligger i Sverige och till 50 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands,* och

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

42 kap.

1 §²

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte, *med undantag för vad som anges i tredje stycket,* dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 får även dra av sådana ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster, till den del ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet, om

– den skattskyldige är bosatt i en

² Senaste lydelse 2005:1136.

*utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
– den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, och
– ränteutgifterna har betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. Om en skattskyldig påbörjat en dubbel bosättning innan de nya bestämmelserna i 12 kap. 19–21 §§ träder i kraft, ska tiden för avdrag räknas från den tidpunkt när den dubbla bosättningen påbörjades.

3 Ärendet och dess beredning

Dubbel bosättning

Den dåvarande regeringen beslutade den 6 maj 2004 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning (dir. 2004:57). Utredaren skulle därvid undersöka vilka effekter för arbetskraftens rörlighet och den regionala utvecklingen som kan uppnås genom en förändring av avdragsrätten vid dubbel bosättning. I uppdraget ingick också att utreda vilka konsekvenser en förändring av avdragsrätten kan få för olika familjesituationer och risken för skattefusk. Utredaren skulle utifrån resultatet av undersökningen och de grundläggande principerna för inkomstbeskattningen lämna förslag till förändringar i avdragsmöjligheterna som bedöms leda till en ökad rörlighet på arbetsmarknaden, som kan förstärka regional utveckling och som inte ökar riskerna för fusk.

Utredningen, som antog namnet Utredningen om dubbel bosättning (Dubo), överlämnade den 30 mars 2005 betänkandet Dubbel bosättning för ökad rörlighet (SOU 2005:28). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens författningsförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2005/1934).

I lagrådsremissen behandlas utredningens förslag i betänkandet.

Sexmånadersregeln

Dåvarande Riksskatteverket (Skatteverket) har den 23 juni 2003 kommit in med förslag till lagändringar såvitt avser sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) och bestämmelserna om avdrag för utländska skatter i 16 kap. 18 § inkomstskattelagen. Skatteverkets författningsförslag finns i *bilaga 4*.

Skatteverkets förslag har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2003/3639).

I lagrådsremissen behandlas Skatteverkets förslag.

Ränteavdrag för utomlands bosatta

SINK-utredningen har i sitt betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12) bland annat föreslagit att utomlands bosatta ska få rätt att göra avdrag för ränteutgifter när inkomsten till klart övervägande del erhålls från arbetsstaten. Betänkandet har remissbehandlats. En sammanfattning av betänkandet och utredningens lagförslag finns i relevanta delar i *bilaga 6* respektive *bilaga 7*. Betänkandet har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 8*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2003/1197).

SINK-utredningens förslag behandlades av den dåvarande regeringen i proposition 2004/05:19 Beskattning av utomlands bosatta. I propositionen bedömde regeringen att utomlands bosatta inte borde ges någon generell möjlighet att dra av ränteutgifter. Regeringen framhöll emellertid att det kunde finnas anledning att återkomma i frågan med hänsyn till utvecklingen inom EG-rätten.

I en dom den 18 juli 2007 i mål C-182/06, Lakebrink, framhöll EG-domstolen att artikel 39 i EG-fördraget utgör hinder för skatteregler som skiljer sig åt beroende på om en arbetstagare som erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster i arbetsstaten också har hemvist där eller inte.

EG-kommissionen har den 19 juli 2007 beslutat att lämna ett motiverat yttrande till Sverige, eftersom den svenska lagstiftningen inte tillåter personer bosatta utanför Sverige (begränsat skattskyldiga) som har arbetsinkomster i Sverige att göra avdrag för ränteutgifter för fastigheter i utlandet. Kommissionen anser därför att Sverige inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt EG-rätten.

I lagrådsremissen behandlas SINK-utredningens förslag om en generell avdragsrätt för ränteutgifter på nytt.

Förslaget har beretts under hand med Länsrätten i Skåne län, Skatteverket, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet och Föreningen Svenskar i Världen.

4 Dubbel bosättning

4.1 Bakgrund

4.1.1 Avdrag för ökade levnadskostnader

Huvudregeln vid inkomsttaxeringen är, enligt 9 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), att avdrag inte får göras för levnadskostnader och liknande utgifter. I vissa fall får dock avdrag göras för ökade levnadskostnader, nämligen vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader finns i 12 kap. 6–22 §§ inkomstskattelagen.

Den gemensamma utgångspunkten för bestämmelserna är att en ökning av levnadskostnaderna på grund av att den skattskyldige arbetar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten under vissa förutsättningar är avdragsgill. Kostnadsökningen kan avse utgifter för logi, ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter. Ökade utgifter för måltider och småutgifter beräknas som regel schablonmässigt i form av maximibelopp (inrikes tjänsteresor) respektive normalbelopp (utrikes tjänsteresor). Utgiften för logi beräknas däremot som regel till belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

En grundläggande förutsättning för rätten till avdrag är att övernattning har skett utanför den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten.

Tjänsteresor

Den som i sitt arbete gjort resor med övernattnin g utanför den vanliga verksamhetsorten har rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han eller hon har haft på grund av vistelsen utanför sin vanliga verksamhetsort. Som nämnts inledningsvis kan kostnadsökningen avse logiutgifter och ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter.

Det schablonmässiga beloppet vid avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter uppgår till ett helt maximibelopp (200 kronor vid 2008 års taxering) för hel dag och ett halvt maximibelopp för halv dag. Avdragsbeloppen gäller också för skattskyldiga som inte har fått dagtraktamente men som gör sannolikt att han eller hon haft sådana ökade utgifter. Vid tjänsteresa utomlands gäller i stället för maximibelopp det normalbelopp som Skatteverket bestämt ska gälla för vistelse i respektive land.

Särskilda bestämmelser gäller för det fall en skattskyldig vill visa att kostnadsökningen under en tjänsteresa varit större än det schablonmässigt beräknade avdraget.

Avdrag för utgift för logi ges med den faktiska utgiften. Om logiutgiften inte kan visas, ges avdrag med ett halvt maximibelopp per natt vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp per natt vid tjänsteresa utomlands.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor gäller så länge resan inte varar mer än tre månader på samma ort. En pågående tjänsteresa anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten pågått längre tid än tre månader på samma ort bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i stället enligt bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete i 12 kap. 18–22 §§ inkomstskattelagen.

Tillfälligt arbete på annan ort

En skattskyldig som har sitt arbete på en annan ort än den där han eller hon har sin bostad ges vid inkomsttaxeringen avdrag för ökade levnadskostnader 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.

Därutöver krävs att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Någon uttrycklig tidsgräns finns inte.

Avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten sker antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Schablonavdraget för utgiftsökningen är olika beroende på om arbetsgivaren har betalat ut traktamente eller inte.

För den som har getts avdrag för tjänsteresor och som alltjämt får traktamente, uppgår avdraget för tiden fram till två års bortovaro till

högst 70 procent av maximibeloppet (140 kronor vid 2008 års taxering) per hel dag och för tid därefter till högst 50 procent av maximibeloppet (100 kronor vid 2008 års taxering) per hel dag.

I andra fall, dvs. om traktamente inte har betalats ut eller när det inte är fråga om tjänsteresa, ges avdrag med 50 procent av maximibeloppet per hel dag under de tre första månaderna av vistelsen. För tid därefter ges avdrag med 30 procent av maximibeloppet (60 kronor vid 2008 års taxering) per hel dag.

Avdraget för utgift för logi ges med den faktiska utgiften på samma sätt som gäller vid tjänsteresor. Om logiutgiften inte kan visas, ges avdrag med ett halvt maximibelopp per natt.

Om arbetsorten ligger utomlands gäller i stället för nämnda andelar av maximibeloppet motsvarande andel av normalbeloppet för det land där arbetsorten är belägen.

Dubbel bosättning

Avdrag för ökade levnadskostnader ges vid inkomsttaxeringen om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet,
2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller
3. någon annan särskild omständighet.

För avdragsrätt krävs vidare att den skattskyldige övernattar på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Den som är gift eller sambo får dra av kostnaderna för dubbel bosättning under högst tre år. För andra gäller avdragsmöjligheten i längst ett år. Kostnaderna får dock dras av för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Avdragsgilla kostnader är de ökade utgifterna för logi samt för måltider och småutgifter på arbetsorten. Utgifter för logi ges med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Ökade utgifter för måltider och småutgifter ges antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till 30 procent av maximibeloppet (60 kronor vid 2008 års taxering) per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands.

Avdraget för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning syftar till att kompensera för merkostnader under en övergångstid och infördes ursprungligen 1963 (prop. 1963:120, BevU 33, SFS 1963:265).

Före 1990 års skattereform fanns det inte någon tidsgräns för hur lång tid avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning kunde ges. Detta innebar inte att den skattskyldige automatiskt hade rätt till avdrag under evig tid utan endast under så lång tid som den dubbla bosättningen kunde anses skälig. Enligt praxis ansågs dessa skäl försvagas med tiden.

I samband med skattereformen infördes emellertid nuvarande tidsgränser (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650). Som skäl för detta anfördes bland annat att avsaknaden av sådana gränser hade lett till osäkerhet i rättstillämpningen.

Hemresor

Avdrag för utgifter för hemresor ges vid inkomsttaxeringen om den skattskyldige på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där denne eller dennes familj bor, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är mer 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 (12 kap. 24 § inkomstskattelagen).

4.1.2 Stöd för flytt och pendling

Flyttningsbidrag

Bidrag till flyttning som sker av arbetsmarknadspolitiska skäl kan i vissa fall lämnas enligt förordningen (1999:594) om flyttningsbidrag.

Flyttningsbidrag lämnas i form av respensning och pendlingsstöd.

Bidrag får lämnas till den som har fyllt 25 år. Respensning i form av ersättning för resa och logi får även lämnas till den som har fyllt 20 år. Bidrag får dock inte lämnas om anställningen på den nya orten kan anses som en flyttning mellan arbetsplatser inom samma företag eller om anställningen är arbetstagarens första efter avslutad utbildning. Sistnämnda begränsning gäller dock inte om utbildningen är en arbetsmarknadsutbildning eller en kommunal vuxenutbildning.

Respensning

Respensning får lämnas till den som är eller riskerar att bli arbetslös och söker arbete genom den offentliga arbetsförmedlingen samt inte bedöms kunna få arbete i eller nära hemorten. Respensning får dessutom lämnas till den som har en kvalificerad yrkesutbildning och som har fått anställning i yrket vid ett stödberättigat företag i en ort inom ett stödområde som avses i förordningen (1999:1382) om stödområden för vissa regionala företagsstöd, om arbetskraft med sådan utbildning inte finns att få tag i på orten. Detsamma gäller den som bor inom ett sådant stödområde enligt nämnda förordning och som har fått stadigvarande anställning i en annan ort, om flyttningen förbättrar möjligheterna för någon annan arbetssökande som har svårt att byta bostadsort att få arbete inom stödområdet.

Respensning utgörs av ersättning för resa, logi och bohagstransport. Ersättning för resa och logi får lämnas för en arbetssökandes besök i en annan ort, om besöket bedöms nödvändigt för att anställning ska komma till stånd. Ersättningen beräknas enligt 16 och 19 §§ förordningen (1996:1100) om aktivitetsstöd.

Ersättning för bohagstransport får lämnas till den som

1. varit anmäld som arbetssökande hos den offentliga arbetsförmedlingen i minst sex månader,
2. har fått en anställning som beräknas vara minst sex månader i en annan ort än hemorten, och
3. har fått bostad i den orten eller i dess närhet.

Ansökan om respenning ska göras före resan eller flyttningen.

Pendlingsstöd

Pendlingsstöd utges för dagpendling och för veckopendling.

Stödet får lämnas till den som

1. är arbetslös och sökt arbete genom den offentliga arbetsförmedlingen,
2. inte bedöms kunna få arbete i eller nära hemorten, och
3. fått anställning på en ort som ligger på ett sådant avstånd att kostnaden för en resa dit överstiger kostnaden för en resa inom normalt pendlingsavstånd från arbetstagarens hemort.

Stöd för veckopendling får vidare endast lämnas till den som bor på en ort där arbetslösheten i yrket är hög och som har fått arbete i en region där det finns brist på arbetskraft i yrket.

Pendlingsstöd lämnas dock inte om arbetstagaren i den nya anställningen får reseersättning för pendlingskostnaden eller anställningen beräknas vara kortare tid än sex månader i fråga om dagpendling eller tre månader i fråga om veckopendling.

Vid dagpendling lämnas stöd för resekostnader som överstiger de kostnader som en arbetstagare normalt skulle ha haft för resor till och från ett arbete inom normalt pendlingsavstånd, dock med högst 2 000 kronor i månaden. Stödet får lämnas under högst tolv månader och endast en gång för varje arbetssökande under en tvåårsperiod.

Vid veckopendling lämnas stöd dels för skäligena kostnader för en resa tur och retur mellan hemorten och arbetsorten varannan arbetad vecka, dels med 1 200 kronor per månad om den enskilde har kostnader för dubbelt boende. Stödet får lämnas under sammanlagt högst tolv månader under en fyraårsperiod.

En ansökan om pendlingsstöd ska göras innan anställningen tillträds.

4.1.3 Arbetsmarknad och rörlighet

Tillväxt, befolkningsunderlag och arbetsmarknad

Åtskilliga faktorer påverkar människors och företags utveckling och därmed även olika regioners tillväxt, allt från så kallade makrovillkor, som till exempel lagstiftning, till enskilda händelser på en ort och individuella beslut.

I bilaga 3 till Långtidsutredningen 2003/04, Regional utveckling – utsikter till 2020 (SOU 2004:34), LU-bilagan, redogörs för prognoser för bland annat den förväntade regionala utvecklingen fram till år 2020. Beräkningarna visar här på en fortsatt ekonomisk polarisering mellan storstadsregioner och de så kallade ”småregionerna”. Skillnaderna i

utvecklingstakt beräknas dock bli mindre än de varit under 1990-talet. Den starkaste tillväxttakten fram till år 2020 förväntas äga rum i Storstockholm inklusive Mälardalsregionen, Göteborgsregionen och västra Skåne. I Norrland förväntas en relativt god tillväxt äga rum i några av de större kustregionerna och i de lokala arbetsmarknadsregionerna Östersund, Åre och Jokkmokk. Den svagaste tillväxten förväntas äga rum i Tornedalen, stora delar av Norrlands inland, Bergslagen och norra Småland.

En avgörande faktor för en regions utveckling är demografins utveckling, då demografiska förhållanden påverkar både tillgången på arbetskraft och försörjningsbördan. I LU-bilagan görs bedömningen att befolkningsutvecklingen i Sverige kommer att öka betydligt snabbare under perioden 2003–2020 än vad som varit fallet under perioden 1994–2001. Bakomliggande faktorer är framför allt antaganden om en större migration samt något ökande födelsetal.

De demografiska förhållandena förväntas vidare uppvisa stora regionala skillnader. Småregionerna antas få en långsammare befolkningsminskning än tidigare medan regionala och sekundära centra förväntas få en svag befolkningsökning. Bland storstadsregionerna beräknas Göteborgs- och Malmöregionerna få en något starkare befolkningsökning än tidigare medan Stockholmsregionens ökning beräknas bli något svagare. Storstadsregionernas andel av Sveriges befolkning förväntas öka från 39 procent år 2002 till 41,8 procent år 2020. Även ”universitets- och högskoleregionernas” andel av befolkningen förväntas öka, medan övriga regionfamiljer förväntas få minskade andelar.

Sverige kommer också enligt den bedömning som görs i LU-bilagan att under de närmaste decennierna få en allt äldre befolkning. Antalet personer över 65 år kommer att öka från 1,5 till 2,0 miljoner mellan åren 2002 och 2020. Därefter kommer åldersgruppen att öka ytterligare, för att vara uppe i 2,4 miljoner år 2040. På grund av den åldrande befolkningen antas försörjningsbördan öka i betydande omfattning i hela riket.

För att minska försörjningsbördan behövs, enligt Arbetsmarknadsstyrelsens (AMS) rapport Den framtida personalförsörjningen inom bygg och anläggning, Tillgång och rekryteringsbehov till år 2015 (Ura 2002:9), att sysselsättningen ökar och att detta mynnar ut i fler arbetade timmar. Ett annat möjligt tillskott av arbetade timmar är höjd årsarbetstid per sysselsatt. Den pågående utvecklingen talar dock enligt AMS mer för en minskning än för en ökning när det gäller den senare faktorn. För att det ska gå att öka sysselsättningen behövs en kontinuerligt god tillgång på arbetskraft.

Av LU-bilagan framgår att den demografiska utvecklingen riskerar att medföra en betydande arbetskraftsbrist inom vissa utbildningskategorier. Särskilt gäller detta personer med högre utbildning i vissa yrken inom vård och pedagogik samt teknik och naturvetenskap. Så gott som samtliga lokala arbetsmarknadsregioner kommer att få ett underskott på arbetskraft inom åtminstone någon utbildningskategori år 2020. Av regionfamiljerna är det Stockholmsregionen som antalsmässigt förväntas få den största arbetskraftsbristen med brist inom samtliga utbildningskategorier. Stockholmsregionens förutsättningar att hantera denna brist bedöms dock vara bättre än de övriga regionernas. Det gäller framför allt möjligheter till inpendling från kringliggande lokala arbetsmarknads-

regioner, vilka dessutom är regioner som i flera fall väntas få ett överskott på arbetskraft. Ett underskott på arbetskraft förväntas också uppstå i småregionerna. Här antas dock överskott uppstå i enskilda utbildningskategorier. För att motverka kommande arbetskraftsbrist framhålls i LUBilagan bland annat att den redan tillgängliga arbetskraften måste tas tillvara på ett mer flexibelt och effektivt sätt. Ett ökande arbetskraftsdeltagande högre upp i åldrarna blir önskvärt, dessutom måste den utlandsfödda delen av befolkningen tas tillvara som en arbetskraftsresurs i större utsträckning. Arbetskraftens flexibilitet avseende yrkes- och utbildningsinriktning behöver bli större. Detsamma gäller arbetsmarknadens geografiska storlek, där en vidgad arbetsmarknadsregion ger bättre balans mellan efterfrågan och utbud.

Behovet av rörlighet

De svenska lokala arbetsmarknadsregionerna karakteriseras av stora regionala skillnader både vad gäller ekonomisk tillväxt, sysselsättningsutveckling, tillgång till kvalificerad arbetskraft och arbetslöshet. En viktig faktor för att stärka regionerna är att näringslivets tillväxtförutsättningar och konkurrenskraft fortsätter att förbättras. Detta kan bland annat ske genom så kallad regionförstoring. Regionförstoring innebär att tidigare separata lokala arbetsmarknadsregioner knyts ihop till en ny och större region genom ökad pendling. Större regioner med mer differentierad näringsstruktur har visat sig ha större förmåga att möta konjunkturbedgångar än mindre regioner som är beroende av en eller ett fåtal branscher. När regionerna omfattar fler människor får också arbetsgivarna lättare att hitta arbetskraft med rätt kompetens.

Arbetsmarknaden karakteriseras av att det ofta både finns brist på arbetskraft och arbetslöshet inom en och samma verksamhet, bransch eller region. Ju mer specialiserad arbetsmarknaden blir, och ju större krav på långa formella utbildningar eller på annan yrkesmässig specialisering som ställs, desto svårare blir det för arbetskraften att röra sig mellan olika delar på arbetsmarknaden. Anpassningen på arbetsmarknaden kan ske på olika sätt, exempelvis genom byte av yrke, sektor, arbetsplats eller region, eller genom att arbetskraften utbildar sig eller kvalificerar sig på annat sätt. Geografisk och yrkesmässig rörlighet medverkar således i detta sammanhang till en effektivare matchning av arbetssökande och lediga jobb.

Enligt betänkandet *Ökad rörlighet för sysselsättning och tillväxt* (SOU 2003:37) har anpassningen på arbetsmarknaden lett till att antalet arbetsgivarbyten är omfattande. Under den senare hälften av 1990-talet var antalet arbetsgivarbyten över 400 000 årligen, en siffra som steg till över 500 000 under år 2000.

Avseende den geografiska rörligheten har de arbetsmarknadsrelaterade flyttningarna minskat medan den arbetsmarknadsrelaterade rörligheten i form av pendling ökat. Skälen till att flytta har också förändrats under de senaste fem decennierna. Från att arbetsmarknadsskäl under 1950- och 1960-talen bidrog till den kraftiga omflyttningen, utgör i dag sociala förhållanden och miljöombyte det dominerande motivet.

Pendling har som nämnts ökat. Mellan åren 1985 och 1999 har enligt Statistiska centralbyrån andelen som pendlade över en kommungräns ökat från 21,5 procent till 29,5 procent. Dagpendling utgör den största delen av denna pendling.

Ett viktigt medel för att ytterligare stimulera rörlighet är en utbyggnad av infrastrukturen, vilket får till följd att resvägarna blir kortare och att tillgängligheten ökar. Utbyggd infrastruktur stödjer fysisk rörlighet när det handlar om till exempel vägar, spårbunden trafik och kollektivtrafik. Den kan även stödja virtuell rörlighet vid till exempel utbyggnad av bredband.

Även arbetsgivarnas beteende påverkar rörligheten, exempelvis villigheten att bevilja tjänstledigheter och om lediga platser annonseras brett och i god tid. Subventionerad kollektivtrafik eller skatteavdrag för utgifter som uppkommer i samband med arbetsresor eller med dubbelt boende, kan också vara rörlighetsfrämjande.

En annan viktig aspekt när det gäller den geografiska rörligheten är hur väl det sociala systemet är utvecklat på en ort som t.ex. barnomsorg. Av störst betydelse torde dock individens egen inställning till flytt och pendling vara.

Inom arbetsmarknadspolitiken är kraven på geografisk och yrkesmässig rörlighet, som regleras i lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkringen, det övergripande rörlighetsstimulerande instrumentet. Enligt lagen ska den arbetssökande söka arbete aktivt och vara villig att acceptera lämpligt arbete även om detta kräver flytt eller veckopendling.

4.2 En förändrad avdragsrätt vid dubbel bosättning

4.2.1 Förenklade avdragsregler

Regeringens förslag: Förutsättningarna för avdrag för ökade levnads-kostnader vid dubbel bosättning förtydligas och förenklas genom att vissa villkor slopas. Det gäller villkoren att den dubbla bosättningen ska vara skälig på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Länsrätten i Västernorrlands län*, *Statskontoret* och *Sveriges Akademikers Centralorganisation* anser dock att det är tveksamt om förslaget kommer att leda till ökad rörlighet på arbetsmarknaden medan flera andra remissinstanser, däribland *Arbetsgivarverket*, *Arbetsmarknadsstyrelsen* och *Landsorganisationen i Sverige*, särskilt framhåller att förslaget kan främja rörligheten på arbetsmarknaden. *Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen* och *Officersförbundet* anser att förslaget är otillräckligt för att nå önskad effekt för rörligheten på arbetsmarknaden och den regionala utvecklingen.

Skälen för regeringens förslag: För avdrag för ökade levnads-kostnader vid dubbel bosättning krävs bland annat att den dubbla bosätt-

ningen är skäligen på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet. Dessa villkor innebär att subjektiva bedömningar ska göras, vilket minskar förutsebarheten med bestämmelsen och leder till ökat antal tvister mellan skattskyldiga och Skatteverket. På grund härav kan villkoren också ha en avhållande effekt i fråga om att ta arbete utanför bostadsorten.

Sedan avdragsmöjligheten ursprungligen infördes 1963 har samhällsbilden förändrats. Flyttbenägenheten på grund av arbetsmarknadsskäl har minskat hos befolkningen medan dag- och veckopendlingen i stället har ökat. Flertalet familjer är i dag till skillnad från under 1960-talet normalt i behov av två inkomster för sin försörjning. Antalet skilsmässor har också ökat, vilket har fått till följd att många barn har föräldrar som bor på skilda håll.

Utredningen har mot denna bakgrund ansett att det finns behov av att öka förutsebarheten av avdragsrätten och att i viss mån mjuka upp kraven för att få avdrag. För att åstadkomma detta har utredningen föreslagit att de villkor som kräver subjektiva bedömningar slopas. Med en sådan ändring har utredningen bedömt att rörligheten på arbetsmarknaden bör kunna underlättas. De skattskyldigas möjligheter att kunna förutse tillämpningen av avdragsreglerna ökar och därmed också benägenheten att söka arbete på längre avstånd från bostadsorten. Även möjligheterna för arbetsgivare att rekrytera arbetskraft bör därigenom underlättas. Utredningen har vidare bedömt att det inte finns några regioner som kommer att missgynnas av en sådan förändring. Däremot kan den gynna regioner och då särskilt sådana som har svårt att rekrytera nyckelpersoner.

Remissinstanserna har olika uppfattningar om vilken effekt utredningens förslag kan antas få för rörligheten på arbetsmarknaden och den regionala utvecklingen. Inga remissinstanser menar dock att förslaget skulle få negativa effekter på rörligheten och den regionala utvecklingen utan frågan är om och i så fall i vilken omfattning förslaget leder till en önskad ökad rörlighet och regional utveckling. Enligt regeringens bedömning leder utredningens förslag till att fler situationer än i dag omfattas av rätten att dra av utgifter i samband med dubbel bosättning. Ändringen leder också till ökad förutsebarhet. Detta innebär typiskt sett att de ekonomiska villkoren inför en förestående dubbel bosättning till följd av ett nytt arbete framstår som något gynnsammare för fler personer än för närvarande och att osäkerheterna om de ekonomiska konsekvenserna minskas något. Även om ekonomiska faktorer endast är en av flera faktorer som har betydelse för om personer väljer att ta arbete på en annan ort än bostadsorten, innebär en uppmjukning av villkoren för avdrag vid dubbel bosättning en minskad osäkerhet som är ägnad att öka benägenheten att byta bostadsort på grund av arbete. Regeringen ansluter sig därför till utredningens bedömning att en uppmjukning av villkoren för avdrag vid dubbel bosättning bör kunna ge positiva effekter i form av ökad rörlighet på arbetsmarknaden och ge bättre möjligheter att bo och arbeta i glesbygd. Samma bedömning gör också flertalet remissinstanser. Regeringen anser således att det finns skäl för att gå vidare med nu aktuellt förslag.

Det innebär att kraven att den dubbla bosättningen ska vara skälig på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet bör slopas. Avdrag ska i fortsättningen således ges om vissa objektiva förutsättningar är för handen, nämligen när en skattskyldig 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.

Nuvarande krav för avdragsrätt att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten ska vara längre än 50 kilometer bör behållas oförändrat.

Förslaget föranleder ändringar i 12 kap. 19 § inkomstskattelagen.

4.2.2 Tidsgränser

Regeringens förslag: Tidsgränserna för avdrag för ökade levnads-kostnader vid dubbel bosättning förlängs. Avdrag får göras under längst två år. För gifta och sambor får avdrag göras även efter denna tid om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet. I sådana fall får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Om synnerliga skäl föreligger ska dock avdrag kunna ges under längre tid.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* och *Sveriges Kommuner och Landsting* anser att tidsgränserna bör slopas. Även *Verket för näringslivsutveckling* anser att tidsgränserna bör vara längre än vad som föreslås eller tas bort helt. *Försvarsmakten* anser att ensamstående bör ges möjlighet till avdrag för längre tid än två år och avstyrker förslaget att skärpa möjligheten att förlänga tidsgränserna. *Lantbrukarnas Riksförbund* avstyrker också förslaget att skärpa möjligheten att förlänga tidsgränserna. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att det bör övervägas om inte reformeringen av reglerna bör gå ett steg längre och föreslår en avtrappningsmodell i stället för synnerliga skäl. Fakultetsnämnden framhåller även att slopandet av rätten till förlängning ett tredje år på annan grund än makens eller sambons förvärvsverksamhet kan innebära en försämring och att det därför bör vara möjligt för skattskyldiga, som före ikraftträdandet har påbörjat en dubbel bosättning, att begära att nuvarande regler tillämpas. *Sveriges universitetslärarförbund* anser att en anställning som tidsbegränsas i Högskoleförordningen eller i liknande författning ska utgöra sådana synnerliga skäl som krävs för förlängning av tidsgränserna.

Skälen för regeringens förslag: Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning får i dag göras under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga. Om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det, ska dock avdrag ges för längre tid.

För att ytterligare underlätta rörligheten på arbetsmarknaden samt bidra till att förstärka möjligheterna till regional utveckling, har utredningen

bedömt att tidsgränserna vid dubbel bosättning bör förlängas. Utredningen har ansett att det alltså ska vara fråga om avdrag under en omställningstid. Utifrån den förändrade samhällsbilden men också den på vissa håll i landet svåra arbets- och bostadsmarknaden, har utredningen föreslagit att tidsgränsen för alla avdragsberättigade bör vara två år. För gifta och sambor föreslås att avdrag får göras i ytterligare tre år, det vill säga under längst fem år, om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet. För ensamstående innebär förslaget en förlängning av tidsgränsen med ett år samt för gifta och sambor en förlängning med två år.

När det gäller tidsgränsen för gifta och sambor har utredningen inte funnit skäl att låta särbor få motsvarande tidsgräns. Detta bland annat mot bakgrund av att den ekonomiska situationen för särbor skiljer sig från den som gäller för sambor.

Utredningen har vidare ansett att det även fortsättningsvis ska finnas en möjlighet att förlänga tidsgränserna. För att understryka att förlängning endast ska kunna ges vid oförutsedda händelser och därmed i undantagsfall, har utredningen föreslagit att rekvisitet särskilda skäl ändras till synnerliga skäl. Skärpningen ska enligt utredningen ses mot bakgrund av att tidsperioderna förlängs.

Några remissinstanser anser att tidsgränserna bör slopas eller i vart fall vara längre än vad utredningen föreslår. Regeringen delar dock utredningens bedömning att det ska vara fråga om avdrag under en omställningstid. Detta förutsätter att det finns tidsgränser för avdraget. I och med att kravet att den dubbla bosättningen ska vara skälig slopas, skulle avdrag annars kunna ges under obegränsad tid och skulle då kunna liknas vid ett bidrag till särboende. En sådan effekt är inte rimlig. Föreslagna tidsgränser på två respektive fem år får därvid anses väl avvägda. Flerparten remissinstanser gör också denna bedömning. Regeringen anser således att det finns tillräckliga skäl för att gå vidare med förslaget i denna del.

Tidsgränserna för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning bör alltså förlängas. Avdrag ska således få göras under längst två år. Om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet får avdrag göras under sammanlagt längst fem år.

Beträffande möjligheten till förlängning av tidsgränserna ansluter sig regeringen till utredningens bedömning att avdrag bara ska kunna ges under längre tid om synnerliga skäl för det finns. För att synnerliga skäl ska anses föreligga bör det vara fråga om händelser som över huvud taget inte har kunnat förutses och där det framstår som stötande att inte ge en förlängning av tiden. Det innebär att en förlängning av tidsperioderna endast avses kunna ske i undantagsfall. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* förordar i stället en avtrappningsmodell. Regeringen anser emellertid att en sådan modell inte är något lämpligt alternativ av bl.a. administrativa skäl. Inte heller anser regeringen att enbart det förhållandet att en anställning är tidsbegränsad på grund av en författning bör, såsom *Sveriges universitetsläraförbund* framhållit, utgöra synnerliga skäl för att förlänga tidsperioderna.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framhåller vidare att slopandet av rätten till förlängning ett tredje år på annan grund än makens eller sambons förvärvsverksamhet kan innebära en försämring

och att det därför bör vara möjligt för skattskyldiga, som före ikraftträdandet har påbörjat en dubbel bosättning, att begära att nuvarande regler tillämpas. Regeringen anser emellertid att den försämring som förslaget innebär i detta avseende inte är av sådan omfattning att det bör föranleda särskilda övergångsbestämmelser.

Förslaget föranleder ändringar i 12 kap. 20 § inkomstskattelagen.

4.2.3 Måltider och småutgifter

Regeringens förslag: Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning begränsas genom att sådana utgifter bara får dras av under den första månaden.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Tjänstemännens Centralorganisation* tillstyrker förslaget att begränsa avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid dubbel bosättning, men avstyrker förslaget i övrigt. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Företagarna* och *Landsorganisation i Sverige* avstyrker förslaget. Föreningen Svenskt Näringsliv och Landsorganisationen i Sverige menar att förslaget helt eller delvis motverkar rörligheten på arbetsmarknaden. *Näringslivets Regelnämnd* anser att förslaget att begränsa avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete bör analyseras betydligt mer ingående och med berörda innan beslut fattas i saken. *Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen* framhåller dock att förslaget sannolikt inte har någon stor betydelse för rörligheten på arbetsmarknaden. *Länsrätten i Västernorrlands län*, *Länsrätten i Östergötlands län* och *Statskontoret* anser att avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter i stället bör slopas helt. *Region Skåne* anser att begränsningen till en månad är för knapp tilltaget och föreslår att avdrag ges i ytterligare en eller två månader.

Skälen för regeringens förslag: Avdragsgilla kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är de ökade utgifterna för logi samt för måltider och småutgifter. För att kunna finansiera förslagen med förenklade avdragsregler och förlängda tidsgränser vid dubbel bosättning, har utredningen diskuterat möjligheten att begränsa måltids- och småutgiftsavdraget både vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning.

Utredningen har ansett att sådana ökade utgifter inte bör uppkomma annat än i början av vistelsen på arbetsorten. Dagens standard och möjligheter till matlagning i en bostad på arbetsorten gör enligt utredningen att det normalt inte föreligger några väsentligt ökade utgifter för mat i en sådan bostad jämfört med om man bor i sin fasta bostad. Utredningen har därför föreslagit att rätten till avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter slopas efter den första månaden både vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning. Avdragsbegränsningen föreslås dock inte gälla för tjänsteresor som har pågått längre tid än tre månader.

Regeringen ansluter sig till utredningens bedömning att avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter både vid tillfälligt arbete och

dubbel bosättning bör begränsas. En sådan begränsning får anses skälig utifrån att det normalt inte bör föreligga några väsentligt ökade utgifter för mat i en bostad på arbetsorten än om man bor i sin fasta bostad. Begränsningen bör därmed kunna finansiera förslagen med förenklade avdragsregler och förlängda tidsgränser. I motsats till vad några remissinstanser anfört, bedömer regeringen att föreslagen avdragsbegränsning inte bör motverka rörligheten på arbetsmarknaden i någon nämnvärd utsträckning eller påverka den regionala utvecklingen. Samma bedömning gör också majoriteten av remissinstanserna. Regeringen anser således att tillräckliga skäl finns för att gå vidare med nu aktuellt förslag. Någon ytterligare analys av att begränsa avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete, såsom *Näringslivets Regelnämnd*, föreslagit bör alltså inte ske. Regeringen anser vidare att det för närvarande inte finns skäl att, som några remissinstanser framhållit, helt slopa avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter. Inte heller anser regeringen att föreslagen begränsning till en månad bör utökas med ytterligare en till två månader som *Region Skåne* föreslagit.

Avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter både vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning bör således begränsas genom att utgifterna bara får dras av under den första månaden.

Förslaget föranleder ändringar i 12 kap. 21 § inkomstskattelagen.

4.2.4 Svårigheter att avyttra tidigare bostad

<p>Regeringens bedömning: Några särskilda avdragsregler vid svårigheter att avyttra bostaden på den tidigare bostadsorten bör inte införas.</p>
--

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser delar bedömningen eller har inte yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens bedömning: Utredningen har undersökt om eventuella svårigheter att avyttra bostaden på den tidigare bostadsorten bör kunna beaktas inom ramen för avdragsreglerna vid dubbel bosättning. Utredningen har därvid ansett att den föreslagna tvåårsperioden för samtliga skattskyldiga utgör en tillräckligt lång tid för att svårigheter att avyttra den gamla bostaden ska kunna lösas. Med hänsyn till detta och till att skattesystemet redan innehåller regler som begränsar skattskyldigas förluster vid fastighetsförsäljningar, har utredningen bedömt att det inte behövs några särregler i detta avseende.

Regeringen, som delar utredningens bedömning, anser att några särskilda avdragsregler vid svårigheter att avyttra bostaden på den tidigare bostadsorten inte bör införas.

5 Sexmånadersregeln

Regeringens förslag: Skattefriheten enligt sexmånadersregeln ska endast gälla sådan inkomst som har beskattats i verksamhetslandet i enlighet med dess lagstiftning och, i förekommande fall, skatteavtal.

Skatteverkets förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Skatteverket föreslår dock att en motsvarande ändring görs i 16 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* har inget att erinra mot förslagen. *Föreningen Svenskt Näringsliv* har ingen erinran mot förslaget avseende sexmånadersregeln men ifrågasätter om den föreslagna ändringen i 16 kap. 18 § inkomstskattelagen behövs och anser att den skulle kunna leda till problem. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* avstyrker förslagen då dessa skulle medföra krav på de skattskyldiga att visa hur skatteavtal och verksamhetslandets lagstiftning ska tolkas, vilket skulle kunna ställa många skattskyldiga inför en omöjlig uppgift. Även *Hovrätten för Nedre Norrland* anser att utredningsbördan för den skattskyldige kan bli alltför tung och att det finns en risk för att en skattskyldig kan bli föremål för dubbelbeskattning i det fall två länders skattemyndigheter inte är överens om tolkning och tillämpning av lagstiftning och dubbelbeskattningsavtal.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 9 § första stycket inkomstskattelagen är en obegränsat skattskyldig person som har en anställning som innebär att han eller hon vistas utomlands i minst sex månader, inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet (sexmånadersregeln). Bestämelsen innebär att den som är obegränsat skattskyldig är undantagen från skattskyldighet för vissa inkomster som förvärvas vid vistelse i utlandet. Genom att ha en bestämmelse i intern svensk rätt reduceras de tillfällen då motsvarande bestämmelse i skatteavtal ska tillämpas eller då utländsk skatt ska avräknas.

Enligt Skatteverket är det inte ovanligt att skattskyldiga hävdar att beskattning i strid med verksamhetslandets interna lagstiftning eller med skatteavtal ska berättiga till skattebefrielse enligt sexmånadersregeln. *Kammarrätten i Stockholm* meddelade i en dom den 20 juni 2002, mål nr 5390-2001, att sexmånadersregeln var tillämplig och att personen således inte var skattskyldig i Sverige för en viss inkomst, eftersom inkomsten beskattats i Korea trots att beskattningen skett i strid med såväl intern koreansk lagstiftning som skatteavtalet mellan Republiken Korea och Sverige. Skatteverket har mot denna bakgrund kommit in med ett förslag om ändring av sexmånadersregeln.

Utgångspunkten är att en obegränsat skattskyldig person är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster oavsett från vilket land dessa inkomster härrör. Sexmånadersregeln utgör ett undantag från denna princip. En förutsättning är, som nämns ovan, att inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Det kan emellertid inte anses vara rimligt att beskattning som sker i ett annat land i strid med gällande bestämmelser ska utgöra grund för skattebefrielse i Sverige. För att undvika att skattskyldiga ges skattebefrielse med stöd av sexmånadersregeln under sådana om-

ständigheter anser regeringen, i likhet med Skatteverket, att 3 kap. 9 § inkomstskattelagen bör ändras. Ändringen föreslås innebära ett krav på att inkomsten ska beskattas i enlighet med verksamhetslandets lagstiftning och, i förekommande fall, skatteavtal för att personen ska undgå skattskyldighet i Sverige för inkomsten.

Hovrätten för Nedre Norrland och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att utredningsbördan för den skattskyldige riskerar att bli orimligt hög om förslaget genomförs.

Redan i dag gäller att den skattskyldige måste kunna visa att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet. Regeringen är medveten om att det i vissa situationer kan föreligga tveksamheter om hur det aktuella landets lagstiftning ska tolkas. Normalt sett torde det emellertid vara möjligt att utgå från att myndigheterna i de länder som berörs har tillämpat lagstiftningen korrekt och att dessa beslut i mycket stor utsträckning är tillförlitliga. Bevisbördan torde därför i de flesta fall inte bli mer betungande än vad som gäller i dag. Regeringen anser därför att problemen inte bör överdrivas och att vikten av att undvika skatteundrandraganden uppväger den ökade bevisbörda som i undantagsfall kan uppkomma.

Skatteverket föreslår även att motsvarande ändring bör göras i 16 kap. 18 § inkomstskattelagen. Bestämmelsen anger att betald utländsk skatt ska dras av i vissa fall. Skatt som avser inkomster som inte ska tas upp till beskattning i Sverige eller som avser inkomster som undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal ska dock inte dras av. När det gäller denna bestämmelse är det fråga om skatt som rent faktiskt betalats av den skattskyldige. I likhet med vad majoriteten av remissinstanserna anför, anser därför regeringen att någon ändring av 16 kap. 18 § inkomstskattelagen inte är nödvändig.

6 Ränteavdrag för utomlands bosatta

6.1 Bakgrund

6.1.1 De svenska reglerna om avdrag för ränteutgifter för utomlands bosatta

Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldiga är personer som är bosatta eller vistas stadigvarande i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige. Övriga personer som är skattskyldiga i Sverige är begränsat skattskyldiga. I förhållande till EG-rätten benämns dessa personer även utomlands bosatta.

Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster härrör från. Den begränsade skattskyldigheten omfattar bara vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige.

Tjänsteinkomster från arbete i Sverige som uppbärs av utomlands bosatta beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). En utomlands bosatt kan dock välja att i stället få sina inkomster beskattade enligt inkomstskattelagen

(1999:1229). En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen ger dock inte någon möjlighet till avdrag för ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Detta gäller också för utomlands bosatta som är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

6.1.2 SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)

I betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12) behandlade SINK-utredningen, såvitt nu är av intresse, frågan om utomlands bosatta borde ges rätt till ränteavdrag på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person.

I detta sammanhang menade utredningen att eftersom en obegränsat skattskyldig person bosatt i Sverige, är berättigad till avdrag för ränteutgifter som hänför sig till t.ex. lån för inköp av fastighet, så fanns det skäl att hävda att det förelåg en diskriminering om inte en begränsat skattskyldig person bosatt utomlands som arbetade i Sverige gavs motsvarande rätt till avdrag för ränteutgifter.

Utredningen analyserade också konsekvenserna av att ge avdrag för ränteutgifter för begränsat skattskyldiga utan att ränteinkomster och andra kapitalinkomster behövde tas upp. Utredningen bedömde att vissa utomlands bosatta skulle behandlas mindre förmånligt än obegränsat skattskyldiga om de inte fick avdrag för ränteutgifter. Det gällde personer som, även om de var skattskyldiga för alla kapitalinkomster, skulle få ett underskott i inkomstslaget kapital och som inte skulle kunna utnyttja sin rätt till avdrag i hemlandet. Utredningen konstaterade att en stor del av ränteavdragen kan ses som en privat levnadskostnad och därmed ligger de också på gränsen till s.k. personliga avdrag, eftersom de avser lån för boende och konsumtionsändamål.

Vid en samlad bedömning ansåg utredningen att övervägande skäl talade för att ränteavdrag borde ges, under förutsättning att den skattskyldige uppbar minst 75 procent av förvärvsinkomsterna i Sverige.

6.1.3 Regeringens proposition 2004/05:19

I proposition 2004/05:19 anförde den dåvarande regeringen att det fanns anledning att gå försiktigare fram än utredningens förslag i fråga om utomlands bosatta personers rätt till avdrag för ränteutgifter. Även vissa remissinstanser var tveksamma till att införa en sådan avdragsrätt.

Regeringen framhöll vidare att EG-domstolens praxis inte ger något klart besked i fråga om den objektiva skillnaden att utomlands bosatta inte beskattas för ränteinkomster i Sverige är tillräcklig, för att motivera olika regler för utomlands bosatta respektive för här i landet obegränsat skattskyldiga, när det gäller den aktuella typen av avdrag. Regeringen ansåg, i likhet med utredningen, att det mesta talade för att avdrag för ränteutgifter i vart fall inte borde anses som ett s.k. personligt avdrag.

Enligt regeringen verkade det främsta skälet för utredningens förslag att införa en generell avdragsrätt för utomlands bosatta för ränteutgifter

vara, att det trots allt kunde finnas vissa utomlands bosatta som skulle komma i ett sämre läge än obegränsat skattskyldiga om de inte fick avdrag för ränteutgifter och att en stor del av ränteavdragen avsåg lån för boende och konsumtionsändamål. De var således, enligt utredningens mening, egentligen en form av personliga levnadskostnader och låg därmed också på gränsen till s.k. personliga avdrag.

Regeringen kom i propositionen fram till att utredningens resonemang inte var helt övertygande och anförde att personliga avdrag tar sikte på den enskildes personliga förhållanden och familjesituation medan ränteavdragen i aktuellt avseende var av ekonomisk art. Regeringen menade att om rätten till avdrag för ränteutgifter för utomlands bosatta inte vägdes upp av en motsvarande skattskyldighet för ränteinkomster, så var det fråga om en sådan objektiv skillnad som skulle kunna motivera de skillnader som utredningen pekade på.

Sammanfattningsvis bedömde regeringen att utomlands bosatta inte borde ges en generell möjlighet att dra av ränteutgifter, även om de har sina förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige. Regeringen framhöll dock att utvecklingen inom EG-rätten kan innebära att det finns anledning att återkomma i frågan.

6.1.4 EG-domstolens dom i mål C-182/06

EG-domstolen har i en dom den 18 juli 2007 i mål C-182/06 (Lakebrink), prövat om det är förenligt med artikel 39 i EG-fördraget att behandla skattskyldiga olika beroende på om en arbetstagare som erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster i arbetsstaten också har hemvist där eller inte.

Bakgrunden till målet är i korthet följande. Makarna Lakebrink arbetar i Luxemburg men har sin hemvist i Tyskland. Enligt den luxemburgska lagstiftningen saknade makarna rätt att kräva att det underskott vid uthyrning som var hänförligt till deras fasta egendom i Tyskland skulle beaktas vid fastställandet av den skattesats som var tillämplig på deras inkomster i Luxemburg.

I domen konstaterar EG-domstolen att den nationella lagstiftningen innebär att arbetstagare som saknar hemvist i Luxemburg, såsom makarna Lakebrink, behandlas mindre förmånligt än arbetstagare som har sådan hemvist. Domstolen framhåller att sådana arbetstagare som makarna Lakebrink inte har möjlighet att kräva att underskott vid uthyrning, som är hänförligt till deras fasta egendom i den medlemsstaten, ska beaktas, om de saknar skattepliktig inkomst i hemviststaten. Enligt domstolen saknar de således helt möjlighet att få underskottet beaktat vid fastställandet av den skattesats som skulle tillämpas på samtliga deras inkomster.

Med hänvisning bl.a. till EG-domstolens dom den 14 februari 1995 i mål (C-279/93, Schumacker) anser EG-domstolen att när det gäller beräkningen av skattesatsen, så befinner sig makarna Lakebrink i en situation som liknar den som gäller för arbetstagare bosatta i Luxemburg, eftersom makarna Lakebrink saknar inkomst i hemviststaten och uppstår samtliga av familjens inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsstaten.

EG-domstolen anför vidare att det bl.a. av Schumacker- domen följer att diskrimineringen av en person som saknar hemvist i beskattningsstaten, och som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan samtliga familjens inkomster i en annan medlemsstat än hemviststaten, består i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han har hemvist eller i den stat där han arbetar. EG-domstolen gör bedömningen att skatteförmågan hos en person som saknar hemvist i beskattningsstaten kan betecknas som en del av dennes personliga förhållanden i den mening som avses i Schumacker-målet.

EG-domstolens slutsats är att artikel 39 i EG-fördraget utgör hinder för nationell lagstiftning, enligt vilken en person som saknar hemvist i den medlemsstat där denne har huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster (dvs. arbetslandet), saknar rätt att kräva att underskott vid uthyrning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat ska beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på inkomsterna, medan den som har hemvist i arbetslandet har en sådan rätt.

6.2 Rätten att dra av ränteutgifter

Regeringens förslag: Begränsat skattskyldiga ges rätt att dra av även sådana ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster, till den del ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet. Detta gäller bara om den skattskyldige är bosatt i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Vidare ska ränteutgifterna ha betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt inom EES.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen gör dock en annan bedömning i fråga om vilka skattskyldiga som ska omfattas av rätten till avdrag samt vilken andel av förvärvsinkomsterna som ska härröra från Sverige. Utredningen har inte föreslagit att ränteutgifterna ska ha betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt inom EES.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig över utredningens förslag tillstyrker, eller har inte några invändningar mot förslaget. *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget. *Länsrätten i Skåne län* anser att avdrag inte bör ges för räntekostnader, alternativt bör rätten till personliga avdrag bedömas med hänsyn till eventuella kapitalinkomster utomlands. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* ifrågasätter om ränteavdrag ska klassificeras som personligt avdrag i detta sammanhang.

Utkastet till lagrådsremissens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Skåne län*, *Juridiska Fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* tillstyrker eller har inte något att erinra mot förslaget. *Skatteverket* tillstyrker att rätten till avdrag för ränteutgifter för personer bosatta inom

EES ändras, men menar att omfattningen av avdragsrätten bör begränsas till att endast omfatta utgifter för bostadsräntor samt ifrågasätter om avdrag ska få göras t.ex. om hemlandets lagstiftning inte tillåter avdrag.

Skälen för regeringens förslag: Inom Europeiska unionen (EU) omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas kompetens. Enligt EG-domstolens rättspraxis är medlemsstaterna dock skyldiga att iakttä EG-rätten vid utövandet av sin behörighet (se bl.a. EG-domstolens dom den 8 mars 2001 i målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl.).

Vidare finns det flera artiklar i fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskaperna (EG-fördraget) som reglerar den fria rörligheten inom EU. Enligt artikel 39 ska fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom gemenskapen, vilket innebär att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas avseende anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

Nationella inkomstskattebestämmelser som innebär att obegränsat skattskyldiga och utomlands bosatta beskattas olika kan således komma i konflikt med reglerna i EG-fördraget om fri rörlighet för bl.a. personer. Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas i jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer.

EG-domstolen har i flera avgöranden uttalat att förhållandena för personer som är, respektive inte är, bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad mellan de båda kategorierna skattskyldiga, kan det vara diskriminerande om en fördel inte ges till den som inte är bosatt i staten i fråga (jfr t.ex. EG-domstolens dom den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker).

I målet Lakebrink (C-182/06), som rör rätten att beakta underskott vid uthyrning av fastighet vid fastställandet av skattesats, gör EG-domstolen bedömningen att artikel 39 i EG-fördraget utgör hinder för skatteregler som skiljer sig åt beroende på om en arbetstagare som erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster i Luxemburg också har hemvist där eller inte.

Mot bakgrund av utgången i Lakebrink-målet anser regeringen att det finns risk för att de svenska reglerna 42 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) strider mot EG-rätten och att de därför bör justeras så att rätten till avdrag för ränteutgifter utvidgas till vissa personer som är bosatta utomlands.

När det gäller frågan vilka skattskyldiga som ska omfattas av den utökade rätten till avdrag för ränteutgifter prövade EG-domstolen i Lakebrink-målet vissa luxemburgska bestämmelsers förenlighet med artikel 39 i EG-fördraget. Artikel 39 rör rätten till fri rörlighet för arbetstagare, vilken är en frihet som inte gäller i förhållande till tredje land. Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att endast begränsat skattskyldiga som är bosatta inom EES bör omfattas av den generella avdragsrätten för ränteutgifter. Regeringen anser vidare att en sådan avdragsrätt endast bör ges för ränteutgifter som har betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt inom EES.

I proposition 2004/05:19 tog regeringen ställning till hur stor förvärvsinkomsten ska vara i Sverige för att begränsat skattskyldiga ska

ha rätt till s.k. personliga avdrag som t.ex. grundavdrag. Den dåvarande regeringen ansåg att riktmärket bör vara att förvärvsinkomsterna uteslutande eller så gott som uteslutande kommer från Sverige. Det saknas skäl att göra en annan bedömning när det gäller rätten till avdrag för ränteutgifter. En annan fråga är om avdragsrätten för ränteutgifter ska påverkas av att den skattskyldige har gjort avdrag i hemlandet. Enligt regeringens uppfattning bör utgångspunkten vara att avdrag bara ska ges i ett land. I likhet med SINK-utredningens bedömning anser regeringen att avdrag bara bör ges för ränteutgifter till den del de inte har kunnat dras av i hemlandet. Det följer av allmänna principer att det är den skattskyldige som ska styrka yrkade avdrag.

Skatteverket anser att omfattningen av avdragsrätten bör begränsas till att endast omfatta utgifter för bostadsräntor samt ifrågasätter om avdrag ska få göras t.ex. om hemlandets lagstiftning inte tillåter avdrag. Regeringen är av uppfattningen att det av Lakebrink-målet följer att personer som arbetar i Sverige och har huvuddelen av sin inkomst här inte ska behandlas annorlunda i vår interna lagstiftning än personer som både arbetar och bor i Sverige när det gäller rätten till avdrag för utgiftsräntor. Mot denna bakgrund anser regeringen att avdragsrätten för utgiftsräntor inte bör begränsas till endast bostadsräntor samt att någon särskiljning inte bör göras om hemlandets bestämmelser inte ger en motsvarande rätt till avdrag.

När det därefter gäller frågan hur eventuella ränteavdrag i hemlandet ska kunna kontrolleras, så bör utgångspunkten vid prövningen vara att den skattskyldige ska visa vilka avdrag som har beviljats i hemlandet genom intyg från behörig myndighet där.

Förslaget medför ändringar i 42 kap. 1 § inkomstskattelagen.

7 Konsekvensanalyser

7.1 Dubbel bosättning

Offentligfinansiella effekter

Vid 2004 års taxering uppgick i inkomstdeklarationerna yrkade avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning samt för utgifter för hemresor (ruta 09) till drygt 1,833 miljarder kronor. Antalet personer som yrkade avdrag uppgick till cirka 87 300.

Med ledning av de särskilda granskningar som dåvarande Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Jönköpings län har gjort när det gäller avdragen i ruta 09, kan den slutsatsen dras att cirka 20 procent av avdragen hänför sig till dubbel bosättning och resterande, cirka 80 procent, till tillfälligt arbete. Detta skulle för taxeringsåret 2004 innebära att cirka 367 miljoner kronor utgör avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning.

Från den särskilda granskning som Utredningen om dubbel bosättning har gjort avseende avdraget för dubbel bosättning, kan vidare utläsas att av draget hänför sig cirka 50 procent till utgifter för logi, cirka 20 pro-

cent till ökade utgifter för måltider och småutgifter samt cirka 30 procent till utgifter för hemresor.

Förslagen att dels förtydliga och förenkla avdragsreglerna vid dubbel bosättning, dels förlänga tidsgränserna med ett år till två år för ensamstående samt i princip med två år till fem år för makar och sambor, bedöms få negativa effekter för de offentliga finanserna. Mot bakgrund av att merparten av dem som begär avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning torde vara makar eller sambor, bör av förenklings skull utgångspunkten vid beräkningen av budgeteffekten vara att tiden förlängs med två år generellt. Bristerna i datamaterialet över hur många år som avdrag beviljas på individnivå gör att antagandet får baseras på att alla beviljas avdrag under den maximalt tillåtna tiden. Detta överskattar de negativa skattemässiga effekterna för den offentliga sektorn men kan betraktas som ett tak för kostnaden. Taket för budgeteffekten skulle då kunna uppskattas till cirka 69 miljoner kronor med utgångspunkt i att 20 procent av 1,8 miljarder kronor hänförs sig till dubbel bosättning och att 70 procent av detta belopp hänförs sig till ökade levnadskostnader (det vill säga med bortseende från avdraget för hemresor) samt en förlängning av tiden med två år och en genomsnittlig skatt på 41,06 procent $[(1,8 \text{ miljarder kronor} \times 20\%) \times 70\% \times 2/3 \times 41,06\% = 69 \text{ mnkr}]$. Andelen $2/3$ i ekvationen erhålls genom antagandet att alla kommer att ha dagens avdragssumma i ytterligare två år jämfört med tre år i dag. Merkostnaden blir således $2/3$ av dagens avdragsbelopp.

Alla skattskyldiga som yrkar avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning har emellertid inte sådan bosättning under maximal tid. Dubbel bosättning innebär därtill en fördyring och är normalt något man försöker undvika under en alltför lång tid. Förslagen innebär även en betydelsefull förenkling av reglerna som bör kunna leda till färre tvister mellan skattskyldiga och Skatteverket, det vill säga administrativa vinster. Därutöver begränsas möjligheten till ytterligare förlängning av tidsgränserna. Med hänsyn härtill skulle budgeteffekten sammantaget kunna beräknas till cirka 60 miljoner kronor.

För att kunna finansiera förslagen föreslås att avdraget för ökade utgifter för måltider och småutgifter slopas efter första månaden både vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete. Med ledning från Utredningen om dubbel bosättnings särskilda granskning, kan det antas att förhållandet mellan logi, måltider och småutgifter samt hemresor är 50, 20 respektive 30 procent. Det skulle för taxeringsåret 2004 innebära att de offentliga utgifterna för måltider och småutgifter uppgår till cirka 150 miljoner kronor $(= 1,8 \text{ miljarder kronor} \times 20\% \times 0,4106)$. Om man antar att hälften av alla som yrkar avdrag för ökade levnadskostnader i ruta 09 yrkar avdrag under en tidsperiod som understiger en månad och att resterande skattskyldiga yrkar avdrag i genomsnitt sex månader, så innebär en minskning av avdragsperioden till en månad en besparing för det offentliga med cirka 60 miljoner kronor.

Effekter för myndigheter och företag

Förslagen innebär en betydelsefull förenkling av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning vilka bör kunna leda till färre tvister mellan skattskyldiga och Skatteverket. Det innebär minskade kostnader för Skatteverket.

I vilken utsträckning förslagen kommer att påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna är svårt att säga något bestämt om. Det är sannolikt att en viss minskning av måltillströmningen kommer att ske. Förslagen bedöms dock endast medföra marginella positiva budgeteffekter för domstolarna.

Förslagen bedöms vidare kunna underlätta för små företag att rekrytera personal.

Jämställdhetsanalys

Förslagen innebär bland annat en utökad möjlighet att göra avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Förslagen bedöms kunna ge positiva effekter i form av ökad rörlighet på arbetsmarknaden och ge bättre möjligheter att bo och arbeta i glesbygd för såväl kvinnor som män.

Kvinnor och män flyttar i ungefär lika stor utsträckning. Däremot föreligger det stora skillnader mellan kvinnors och mäns pendlingsmönster. Män arbetspendlar över större områden än kvinnor. Andelen män som pendlar över en lokal arbetsmarknadsgräns är ungefär dubbelt så hög som andelen kvinnor. Kvinnors arbetsplatser ligger generellt sett närmare bostaden än männens, vilket sannolikt beror på att kvinnor i allmänhet tar ett större ansvar för hem och barn.

Av statistik från Skatteverket för taxeringsåret 2003, som i och för sig avser avdrag för ökade levnadskostnader både vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, framgår att i åldrarna över 30 år är den övervägande delen som gör sådana avdrag män. Denna fördelning gäller sannolikt främst för familjer med hemmavarande barn och kan i viss mån förstärkas av förslagen. Å andra sidan torde de nyligen införda reglerna om hushållstjänster kunna kompensera för en sådan effekt. Dessa regler torde även kunna underlätta för äldre kvinnor som tar hand om sina åldriga föräldrar. Förslagen kan också få positiva effekter på jämställdheten på så sätt att en make eller sambo under en omställningsperiod inte tvingas att ge upp sitt förvärvsarbete eller sin karriär på hemorten på grund av att partnern beslutar sig för att förvärvsarbete på annan arbetsort.

När det gäller den yngre arbetskraften, dvs. under 30 år, framgår av Skatteverkets statistik att fördelningen mellan kvinnor och män som yrkar avdrag för ökade levnadskostnader både vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning är relativt jämn. Nästan hälften av avdragen görs i åldersgruppen 20–29 år. Antalet avdrag sjunker därefter successivt med åldern och är betydligt lägre redan i åldersgruppen 30–39 år för att sedan sjunka ytterligare i åldersgrupperna 40–49, 50–59 och 60–64 år. För den yngre arbetskraften får förslagen stor betydelse då arbetslösheten bland ungdomar är högre än för befolkningen i övrigt.

Förslagen innebär att två av de jämställdhetspolitiska målen påverkas, nämligen de mål som handlar om ekonomisk jämställdhet och om obetalt hem- och omsorgsarbete.

7.2 Sexmånadersregeln

Förslaget om förändringar i sexmånadersregeln bedöms inte få någon offentligfinansiell effekt. Förslaget bedöms vidare inte medföra ökade kostnader eller ökad arbetsbelastning för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Inte heller bedöms förslaget få några särskilda effekter för små företag eller för jämställdheten.

7.3 Ränkteavdrag för utomlands bosatta

Det är inte möjligt att med någon säkerhet beräkna förslagets offentligfinansiella effekter, men eventuella sådana effekter får bedömas som försumbara.

Förslaget bedöms inte medföra ökade kostnader eller ökad arbetsbörda för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8 Författningskommentarer

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

3 kap.

9 §

I paragrafens *första stycke* görs ett tillägg om att inkomsten ska beskattas i verksamhetslandet i enlighet med dess lagstiftning och, i förekommande fall, skatteavtal. Det innebär att inkomst som en obegränsat skattskyldig person har från en anställning som medför att han eller hon vistas utomlands i minst sex månader är skattefri endast om den har beskattats i verksamhetslandet i enlighet med verksamhetslandets lagstiftning och ett skatteavtal som Sverige har ingått med den andra staten eller jurisdiktionen. För det fall något skatteavtal inte finns med det aktuella landet är det tillräckligt att beskattningen har skett i enlighet med verksamhetslandets lagstiftning.

12 kap.

19 §

I paragrafen regleras de grundläggande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Ytterligare förutsättningar finns i 20 §. Med ökade levnadskostnader avses ökade utgifter för logi samt ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten.

Ändringen i paragrafen innebär att ökade levnadskostnader ska dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete har flyttat till en ny bostadsort och om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj har behållits på den tidigare bostadsorten. Förutsättningarna

för avdrag förenklas och förtydligas därigenom i förhållande till gällande regler genom att villkoren att den dubbla bosättningen ska vara skäligen grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet slopas. Detta innebär bland annat att någon skälighetsbedömning inte längre ska göras. Genom att ta bort kravet på skälighet slipper den skattskyldige till exempel visa att maken eller sambon inte kan få arbete på den nya orten. Förenklingen innebär också att en skattskyldig som behåller en bostad på den tidigare bostadsorten för att till exempel kunna utöva gemensam vårdnad om barn som är bosatta på den orten, kommer att bli berättigad till avdrag om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

I övrigt görs vissa redaktionella och språkliga justeringar i paragrafen.

20 §

Paragrafens *andra stycke* ändras till en början på så sätt att avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning får göras av alla avdragsberättigade under längst två år. För ensamstående innebär detta i förhållande till gällande regler att de får en förlängd tid med ett år. För gifta och sambor innebär ändringen vidare att avdrag får göras även efter de två åren om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet. I sådana fall får avdrag göras under sammanlagt längst fem år, vilket jämfört med gällande regler innebär en förlängning av tiden med två år. Genom begreppet ”sammanlagt” markeras att den första tidsperioden på två år ska räknas in i femårsperioden. När det gäller begreppet ”makens eller sambons förvärvsverksamhet” innebär det att avdrag ges under förutsättning att maken eller sambon har en förvärvsverksamhet och att det är det som är orsaken till att en bostad har behållits på den gamla bostadsorten. Några särskilda krav på förvärvsverksamheten, som till exempel omfattning eller vinstkrav, uppställs inte.

Slutligen innebär ändringen i andra stycket att en förlängning av tidsgränserna får ske om synnerliga skäl talar för det. Denna möjlighet till förlängning utgör en skärpning i förhållande till gällande regler och ska ses som en följd av att tidsgränserna förlängs med ett respektive två år. För att synnerliga skäl ska anses föreligga bör det vara fråga om händelser som över huvud taget inte har kunnat förutses och där det framstår som stötande att inte ge en förlängning av tiden. Enbart det förhållandet att en bostad på den nya orten inte har kunnat ordnas eller att maken inte lyckats hitta ett arbete på den nya orten utgör alltså inte tillräckliga skäl för förlängd tid. Exempel på händelser som inte har kunnat förutses och som kan motivera en förlängning av tiden kan vara allvarlig sjukdom inom familjen som inträffar kort innan tidsgränsens slut och varsel om uppsägning av den avdragsberättigade också kort tid innan tidsgränsens slut. Tillämpningen bör vara mycket restriktiv.

21 §

I paragrafen regleras beräkningen av avdragen för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort och vid dubbel bosättning. Bestämmelsen tillämpas också när en tjänsteresa varat mer än tre månader på en och samma ort (se 6 § andra stycket).

Ändringen i paragrafens *andra stycke* innebär att rätten till avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter begränsas till en månad för skattskyldiga som inte har gjort avdrag enligt 6–17 §§. Tidsbegränsningen gäller alltså inte vid tjänsteresor som varit förlagda till samma ort under mer än tre månader utan endast vid tillfälligt arbete på annan ort och vid dubbel bosättning. Som en följd av tidsbegränsningen bryts beräkningen av den schablonmässiga utgiftsökningen för måltider och småutgifter för skattskyldiga, som under de tre första månaderna av vistelsen på arbetsorten gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som inte får ersättning från arbetsgivaren, ut från styckets nuvarande andra och tredje punkter och bildar nu en ny punkt 2. Avdragsberäkningen för övriga skattskyldiga i de nuvarande andra och tredje punkterna, dvs. för skattskyldiga som har tillfälligt arbete på annan ort, finns nu i punkten 3.

Ändringen i *tredje stycket* är en följd av den nya punkten 2.

42 kap.

1 §

I *andra stycket* görs en hänvisning till att det i tredje stycket finns ett undantag från bestämmelsen om att begränsat skattskyldiga inte får dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

I ett nytt *tredje stycke* införs en bestämmelse om att begränsat skattskyldiga under vissa förutsättningar ska få dra av även sådana ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. En första förutsättning är att det är fråga om begränsat skattskyldiga som har skattepliktiga inkomster enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2, dvs. utomlands bosatta som har begärt att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK samt skattskyldiga som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomster från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. En andra förutsättning är att avdrag för ränteutgifter bara ska få göras till den del de inte har kunnat dras av i hemlandet. När det därefter gäller frågan hur eventuella ränteavdrag i hemlandet ska kunna kontrolleras, så bör utgångspunkten vid prövningen vara att den skattskyldige ska visa vilka avdrag som har beviljats i hemlandet genom intyg från behörig myndighet där. Därutöver uppställs i stycket tre ytterligare förutsättningar i tre strecksatser.

Av *första strecksatsen* framgår att rätten till avdrag för ränteutgifter gäller för skattskyldiga som är bosatta i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

I *andra strecksatsen* uppställs krav på att den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. När det gäller tolkningen av uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” hänvisas till proposition 2004/05:19.

Av *tredje strecksatsen* framgår att avdrag endast får göras för ränteutgifter som har betalats under den tid som den skattskyldige har varit bosatt inom EES. Med detta avses den faktiska tid som personen varit bosatt inom EES, vilket betyder att det inte föreligger någon rätt till avdrag för ränteutgifter som har betalats under inkomståret men under tid som personen varit bosatt utanför EES.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. Det innebär att de nya bestämmelserna i 12 kap. 19–21 §§ blir tillämpliga också på skattskyldiga som redan har påbörjat en dubbel bosättning. I dessa fall ska tiden för avdrag räknas från den tidpunkt när den dubbla bosättningen påbörjades. För att det inte ska råda någon oklarhet i detta avseende har en övergångsbestämmelse med denna innebörd föreslagits. För en ensamstående person som har påbörjat en dubbel bosättning till exempel den 1 januari 2007, ska avdrag således ges i sammanlagt två år räknat från detta datum om han eller hon uppfyller förutsättningarna för avdrag i övrigt. Det samma gäller för skattskyldiga som har dubbel bosättning på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet sedan till exempel den 1 januari 2005. De ska kunna få avdrag i sammanlagt längst fem år räknat från när den dubbla bosättningen påbörjades, dvs. den 1 januari 2005, och under förutsättning att maken eller sambon behöver en bostad på den tidigare bostadsorten på grund sin förvärvsverksamhet.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna innebär också i fråga om de nya bestämmelserna i 12 kap. 19–21 §§ att skattskyldiga som på annan grund än makens eller sambons förvärvsverksamhet har getts avdrag under två år inte har rätt till förlängning ett tredje år. Detta betyder emellertid inte att bestämmelserna tillämpas retroaktivt.

I fråga om merutgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten innebär förslaget i 12 kap. 21 § att avdrag endast ges för den första månaden. Eftersom de nya bestämmelserna i 12 kap. 19–21 §§ också blir tillämpliga på skattskyldiga som redan har påbörjat en dubbel bosättning eller ett tillfälligt arbete före ikraftträdandet, kommer dessa inte efter ikraftträdandet att kunna ges avdrag för sådana utgifter. En skattskyldig som till exempel påbörjat en dubbel bosättning den 15 december 2007 kommer dock att kunna göra avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter avseende halva januari 2008.

Sammanfattning av Utredningen om dubbel bosättnings betänkande Dubbel bosättning för ökad rörlighet (SOU 2005:28)

Bilaga 1

Vårt uppdrag har varit att göra en översyn av reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Arbetet skulle särskilt inriktas mot att undersöka vilka effekter en förändrad avdragsrätt kan få för arbetskraftens rörlighet och den regionala utvecklingen.

Bakgrund

När vi arbetat med att ta fram förslag i syfte att öka rörligheten på arbetsmarknaden och som skall leda till regional utveckling, har vi beaktat att dagens regler om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning, men också vid tillfälligt arbete, kännetecknas av att de är svåra att tillämpa och att kontrollen är arbetskrävande. Antalet felaktiga yrkanden har vid olika specialgranskningar uppskattats så högt som till cirka 60 procent. Vi har därför särskilt inriktat vårt arbete mot att göra reglerna enklare. Därmed blir reglerna mer förutsebara för de skattskyldiga och enklare för Skatteverket att hantera, vilket i sin tur minskar risken för felaktigheter. Mot denna bakgrund lägger vi fram följande förslag.

Våra bedömningar och förslag

System för att beakta ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Vi har tittat på möjligheterna att ersätta det nuvarande avdragssystemet med en skattereduktion eller ett bidragssystem.

Ett system med skattereduktion skulle visserligen minska antalet felaktiga avdrag, i och med att det skulle behöva bygga på ett ansökningsförfarande från den skattskyldige liknande det som gäller för ROT-avdrag. Det skulle däremot i förhållande till i dag medföra betydande administrativa kostnader. I ett sådant system är det också svårt att ta hänsyn till den skattskyldiges skatteförmåga och det skulle förutsätta att den skattskyldige har någon skatt att reducera.

Ett bidragssystem skulle på samma sätt medföra att antalet fel skulle minska. Å andra sidan skulle ett sådant system, i likhet med en skattereduktion, bli svårt att samordna med en progressiv skatteskala och medföra betydande administrativa kostnader. Effektiviteten med ett bidragssystem kan vidare ifrågasättas mot bakgrund av att förfarandet förutsätter ett ansökningsförfarande, vilket kan dra ut på tiden. Effektivitetsvinsten med ett bidragssystem, i förhållande till ett skatteavdrag, kan alltså ifrågasättas.

Härtill kommer att regler för avdrag vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete inte bör behandlas på olika sätt.

Vår bedömning är därför att de merkostnader som uppkommer på grund av dubbel bosättning även fortsättningsvis bör dras av som en kostnad i inkomstdeklarationen. Bilaga 1

Reglerna för avdrag förenklas och tidsgränserna förlängs

Enligt direktiven till utredningen skall förslagen kunna bedömas leda till en ökad rörlighet på arbetsmarknaden och förstärka regional utveckling. När avdraget infördes år 1963 underströks att det enbart skulle syfta till att kompensera den skattskyldige för dennes merutgifter under en begränsad omställningstid. Frågan om avdragets betydelse för rörligheten på arbetsmarknaden har tidigare berörts endast i förbigående. Av de undersökningar som har gjorts på senare år framgår att befolkningens flyttbenägenhet har minskat och att färre numera flyttar av arbetsmarknadsskäl. Däremot har benägenheten både att dagpendla och veckopendla ökat. Till skillnad från 1960-talet är familjerna vanligtvis i behov av två inkomster för sin försörjning. Antalet skilsmässor har också ökat vilket har fått till följd att många barn har föräldrar som bor på skilda håll. Därutöver kommer en på vissa håll i landet svår arbets- och bostadsmarknad.

Vid en avvägning mellan rent skatteprincipiella skäl, enligt vilka utgifter för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning är att anse som privata levnadskostnader, och hänsynen till de förändringar som skett i samhället, i kombination med förhållandena på dagens bostads- och arbetsmarknad, bedömer vi att det finns ett behov av att öka förutsebarheten och att förenkla regelsystemet. Detta behov föranleds också av de felaktiga avdrag som görs. Vi föreslår därför att dagens krav att den dubbla bosättningen skall anses skäligen slopas och att tidsgränserna för avdrag förlängs. Med hänsyn till de rent skatteprincipiella skälen, kostnadsaspekten och risken för missbruk anser vi dock att de förlängda tidsperioderna bör stanna vid två år för alla skattskyldiga som har flyttat på grund av sitt arbete och har dubbel bosättning och fem år för skattskyldiga som har flyttat på grund av sitt arbete och har dubbel bosättning på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet. I och med att vi föreslår att tidsperioderna förlängs, föreslår vi samtidigt att regeln som gör det möjligt att förlänga tidsgränserna skall skärpas och att förlängning endast skall medges vid synnerliga skäl.

Avdraget för utgifter för måltider och småutgifter begränsas både vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete

De regelförändringar som vi föreslår kommer att medföra en del ökade utgifter för den offentliga budgeten. Vi har därför undersökt om det är möjligt att finansiera dessa utgifter inom det befintliga regelsystemet för avdrag vid dubbel bosättning. Under vårt utredningsarbete har det framkommit förslag på att avdraget för ökade levnadskostnader för utgifter för måltider och småutgifter skall begränsas. Vid vår granskning av det norska skattesystemet har vi också erfarit att motsvarande avdrag i Norge har avskaffats från och med inkomståret 2005. Lagändringen

motiverades med att det oftast inte föreligger några väsentliga merkostnader för mat i en ”pendlarbostad”.

Vi föreslår att rätten till ersättning för måltider och småutgifter tas bort efter den första månaden. Förslaget omfattar även skattskyldiga som medges avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete, eftersom de befinner sig i en liknande situation som skattskyldiga som gör avdrag för dubbel bostättning.

Svårigheter att avyttra bostaden eller att skaffa en ny bostad

Trots att vi inte närmare har undersökt situationen på bostadsmarknaden kan vi konstatera att det i vissa regioner kan vara svårt att avyttra en bostad eller att skaffa en ny bostad. Enligt Skatteverkets tillämpning av dagens regelsystem anses en tidsperiod på sex månader vara tillräcklig för att en skattskyldig skall kunna ordna en bostad på arbetsorten. Som nämnts ovan föreslår vi att alla skattskyldiga som har dubbelt boende på grund av sitt arbete skall kunna medges avdrag i två år. Vi anser att två år är en tillräckligt lång period för att en skattskyldigs eventuella svårigheter att avyttra en bostad eller att skaffa en ny bostad på den nya arbetsorten skall kunna lösas. Därtill kommer att skattesystemet redan innehåller regler som begränsar skattskyldigas förluster vid fastighetsförsäljningar. Vår slutsats är därför att det inte behövs några särregler i fråga om svårigheter att avyttra bostaden på den tidigare arbetsorten.

Förslagets påverkan på regional utveckling och arbetsmarknadens rörlighet

Vi bedömer att våra förslag till förändringar av avdragen kan komma att påverka rörligheten på arbetsmarknaden positivt. Vi tror också att arbetsgivarnas möjligheter att rekrytera arbetskraft kan komma att underlättas med de förändrade avdragen. En ökad förutsebarhet och en förenkling av reglerna kan medverka till att fler skattskyldiga vågar pröva att arbeta på längre avstånd från bostadsorten. En ökad rörlighet ökar i sin tur förutsättningarna för en effektiv matchning mellan presumtiva arbetsgivare och den befintliga arbetskraften, oberoende av vilken region arbetskraften befinner sig i. Vi bedömer att det inte finns några regioner som missgynnas av våra förslag. Däremot kan förslagen gynna regioner, särskilt sådana med hög arbetslöshet, genom att de får möjlighet att

- öka sitt skatteunderlag genom att arbetslösa under en omställningstid kan veckopendla till arbetsorten samtidigt som bostaden behålls i regionen,
- behålla nödvändig arbetskraft genom att en make eller sambo som förvärvsarbetar i regionen under en omställningstid inte behöver flytta med,
- lättare rekrytera nyckelpersoner till arbetsmarknaden.

Den demografiska utvecklingen och den förväntade arbetskraftsbristen, som kommer att drabba vissa regioner hårdare än andra, innebär stora utmaningar för den framtida tillväxten i vårt samhälle. Arbetskraftens rörlighet är en betydelsefull faktor för att säkra arbetsmarknadens behov.

Möjligheten till avdrag för dubbel bosättning är enligt vår mening en viktig pusselbit i detta sammanhang.

Bilaga 1

Offentligfinansiella kostnader och finansiering

Våra förslag att slopa kravet på skälighet och att förlänga tidsgränserna innebär sammantaget en minskning av de offentliga inkomsterna. Denna minskning kan beräknas till cirka 60 miljoner kronor. För att våra förslag skall bli offentligfinansiellt neutrala föreslår vi att avdraget för merkostnader för måltider och småutgifter slopas efter första månaden både vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete. Enligt våra beräkningar innebär detta en minskning av de offentliga utgifterna med cirka 60 miljoner kronor.

Ikraftträdande

Vi föreslår att förändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering. De längre tidsperioderna kan även bli tillämpliga på skattskyldiga som har dubbel bosättning sedan tidigare.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 12 kap. 18–20 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

18 §

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där han har sin bostad skall 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 skall bedrivas på flera olika platser, eller
4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

För skattskyldig som inte är på tjänsteresa får ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten dras av bara under den första månaden.

19 §

Ökade levnadskostnader skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten *och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av*

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet,
2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller
3. någon annan särskild omständighet.

Ökade utgifter för logi skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten. *Avdrag får göras under längst två år. För gifta och sambor skall avdrag göras även efter denna tid om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet. I sådana fall får avdrag göras under sammanlagt längst fem år.*

Om synnerliga skäl föreligger skall dock avdrag medges under längre tid än vad som sägs i första stycket.

Om rätt till avdrag för logikostnader föreligger enligt första stycket, skall också ökade utgifter

*för måltider och småutgifter på
arbetsorten dras av, dock bara Bilaga 2
under den första månaden.*

20 §

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

*Ökade levnadskostnader enligt
19 § får dras av under längst tre
år för gifta och sambor och längst
ett år för övriga skattskyldiga.
Ökade levnadskostnader skall
dock dras av för längre tid om
anställningens natur eller andra
särskilda skäl talar för det.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

Förteckning över remissinstanser till betänkandet Dubbel bosättning för ökad rörlighet (SOU 2005:28)

Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över betänkandet kommit in från Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Västernorrlands län, Länsrätten i Östergötlands län, Domstolsverket, Försvarsmakten, Skatteverket, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Länsstyrelsen i Värmlands län, Länsstyrelsen i Norrbottens län, Stockholms universitet, Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, Arbetsmarknadsstyrelsen, Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering, Glesbygdsverket, Verket för näringslivsutveckling, Institutet för tillväxtpolitiska studier, Sveriges Kommuner och Landsting, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Tjänstemännens Centralorganisation, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets Regelnämnd, Officersförbundet, Region Skåne och Sveriges universitetslärarförbund.

Regionförbundet i Kalmar län har inte svarat.

Skatteverkets författningsförslag avseende sexmånadersregeln, m.m.

Bilaga 4

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 §

En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

En obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader, är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet *i enlighet med gällande skatteavtal och verksamhetslandets lagstiftning* (sexmånadersregeln).

Om vistelsen utomlands under anställningen varar i minst ett år i samma land, är den skattskyldige inte skattskyldig för inkomsten även om denna inte beskattas i verksamhetslandet, om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal (ettårsregeln). Ettårsregeln gäller dock inte för anställningar hos staten, landsting, kommuner eller församlingar inom Svenska kyrkan annat än vid tjänsteexport.

16 kap.

18 §¹

Betald utländsk skatt skall dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattas i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Betald utländsk skatt skall dras av enligt bestämmelserna i 19 §. Skatt som avser inkomster som beskattas i en utländsk stat och som inte skall tas upp som intäkt i Sverige skall dock inte dras av. Inte heller skatt som *tagits ut i strid med verksamhetslandets lagstiftning eller i strid med skatteavtal* eller avser inkomster som skall undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal skall dras av.

Återbetalas skatten skall motsvarande del av avdraget återföras.

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

Förteckning över remissinstanser till Skatteverkets författningsförslag avseende sexmånadersregeln, m.m.

Bilaga 5

Efter remiss har yttranden över Riksskatteverkets förslag kommit in från Hovrätten för Nedre Norrland, Kammarrätten i Göteborg, Föreningen Svenskt Näringsliv och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter. Näringslivets Skattedelegation och Stockholms Handelskammare.

Utdrag ur sammanfattning av SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)

Bilaga 6

Utomlands bosatta (begränsat skattskyldiga) får möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK

Utredningens uppgift i denna del är att klarlägga om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Vid beskattning enligt SINK föreligger, som nämnts, ingen rätt för den utomlands bosatte till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och inte heller någon rätt till grundavdrag, allmänna avdrag eller ränteavdrag.

Mot bakgrund av EG-domstolens domar kan konstateras att det med all sannolikhet krävs att det finns möjlighet för utomlands bosatta att i vissa fall komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när denna är mindre fördelaktig än en beskattning enligt de vanliga reglerna i IL. I Tyskland och i Danmark har man som en följd av den s.k. Schumackerdomen i EG-domstolen infört en möjlighet för en utomlands bosatt person (begränsat skattskyldig) som arbetar i landet att välja att vid beskattningen bli i princip jämställd med en obegränsat skattskyldig person; som krav för att få denna rätt, gäller bl. a. att den skattskyldige har en klart övervägande del av sin inkomst i det land där han arbetar (Tyskland/Danmark).

Utredningen har med hänsyn till de krav som EG-rätten ställer kommit fram till att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar skall få välja om beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. Enligt utredningen bör en utomlands bosatt skattskyldig till att börja med, utan några särskilda krav, ha möjlighet att välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och följaktligen bli berättigad till de avdrag som är nödvändiga för intäkternas förvärvande.

Vidare bör en skattskyldig ha rätt till personliga avdrag om han får sin inkomst till klart övervägande del från arbetsstaten. Detta har sin grund i att en sådan person i regel inte har möjlighet att få personliga avdrag i hemviststaten. Utredningen föreslår således att en utomlands bosatt skattskyldig som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en förvärvsinkomst i Sverige som uppgår till minst 75 procent av hans totala förvärvsinkomst från Sverige och andra länder skall ha rätt även till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 3 kap. 18 §, 42 kap. 1 §, 59 kap. 16 §, 62 kap. 9 §, 63 kap. 2–4 §§ och 65 kap. 4 och 11 c §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för sådana inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, med undantag av inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag, om den skattskyldige arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och arbetet här normalt utförs under minst tio dagar per månad,

2. inkomstslaget tjänst för alla inkomster som avses i 10 kap. om den skattskyldige med stöd av 4 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta begär att beskattning skall ske enligt inkomstskattelagen,

3. inkomstslaget tjänst för återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, till den del avdrag har gjorts för avgifterna samt utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § och som satts ned genom ändrad debitering till den del avdrag har gjorts för avgifterna och dessa inte hör till en näringsverksamhet,

1. inkomstslaget näringsverk-

4. inkomstslaget näringsverk-

¹ I bilagan återfinns endast SINK-utredningens förslag till ändringar av 3 kap. 18 § och 42 kap. 1 § inkomstskattelagen samt förslag till en ny bestämmelse, 3 kap. 18 a § inkomstskattelagen. I övrigt hänvisas till SOU 2003:12.

samhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

4. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

5. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 7 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

samhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

7. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

8. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

10. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 10 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Särskilda bestämmelser för vissa begränsat skattskyldiga

18 a §

Om en medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är skattskyldig enligt 18 § 1, 2 eller 4 och nettointäkten (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och

de kostnader som skall dras av) uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder, skall avdrag göras enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga för

- ränteutgifter i 42 kap. 1 §,*
- allmänna avdrag i 62 kap. 5–8 §§,*
- grundavdrag i 63 kap., och*
- skattereduktion i 65 kap. 11 c §.*

Avdrag för ränteutgifter får göras bara till den del den skattskyldige inte haft möjlighet att få motsvarande avdrag i hemlandet.

Första stycket gäller bara om den skattskyldige begär det.

42 kap.

1 §

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 eller 43 kap.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga, *med undantag för sådana skattskyldiga som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §*, får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Denna lag träder i ikraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

Förteckning över remissinstanser till betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)

Bilaga 8

Efter remiss har yttranden över betänkandet kommit in från Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Statskontoret, Statistiska centralbyrån, Riksskatteverket, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Premiepensionsmyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet, Föreningen Svenskar i Världen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Landstingsförbundet, Pensionärernas Riksorganisation, Svenska Kommunförbundet, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Pensionärsförbund.

Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet har kommit in med ett gemensamt yttrande.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Institutet för internationell ekonomi, Handelshögskolan i Stockholm, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Konsumentverket, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarförbundet, Försäkringsförbundet, Försäkringskasseförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges Akademikers Centralorganisation och Tjänstemännens Centralorganisation.