Familjebeskattningen i ny gestalt

Av professor Leif Mutén

Lagom till årets taxeringsarbete har kammarrättsråden Bo Lagergren och N. G. Lindquist kommit med en tredje upplaga av sin vid det här laget väl kända och uppskattade bok "Familjebeskattningen" (Skattenytts skriftserie 4, 7 kr.) För de praktiska taxeringsmännen är det välkommet, att de nya bestämmelserna om makars taxering, vilka tillämpas från och med årets taxering, blivit vederbörligen klarlagda och kommenterade.

Som förut börjar boken med en framställning av sambeskattningens innebörd, ägnad att röja upp en hel del av de vanliga missförstånden. Ytterligare en synpunkt kanske man ändå borde lämnat rum för: även där två personer, som båda har inkomst, får betala lägre sammanlagd skatt som gifta än som ogifta, är fördelningen av skattebördan mellan deras respektive inkomster i realiteten likväl sådan, att den skatt, som belöper på hustruns förvärvsinkomst, ofta torde bli högre än den totala skatt hon skulle haft som ogift för samma inkomst. Detta är ett drag i sambeskattningen, som säkert spelar en roll för de kvinnor, vilka överväger att bli hemmafruar i stället för att förvärvsarbeta, även om de och deras män skulle komma ur askan i elden vid genomförd särbeskattning. Inte heller en tudelning hjälper mot denna marginalskatteeffekt, som i själva verket bottnar i den praktiskt ofrånkomliga skattefriheten för värdet av hustrus arbete i hemmet. Däremot spelar förvärvsavdraget en viss roll för att utjämna effekten i fråga.

Förvärvsavdragets belopp diskuteras med utgångspunkt från sambeskattningsrevisionens förslag, och det är naturligtvis alldeles korrekt att så sker. Ändå hade det varit intressant, om författarna hade kunnat tillägga något i frågan om förvärvsavdragets roll för utjämning av den verkliga merkostnaden vid moders förvärvsarbete. Man får nu veta, att det kostar 2.000 kr. att ha ett barn på daghem och 1.000 kr. på eftermiddagshem. Men det finns ingen notis om det förhållandet, att just i de inkomstklasser, där sambeskattningen blir till verklig nackdel för de inblandade, någon kommunal daghemsservice i regel inte ställs till förfogande, medan däremot i de skikt, där sambeskattningen betyder en lättnad i beskattningen jämfört med vad som gäller för ogifta, daghemsservicen kan vara starkt subventionerad. Det är en brist, att vi ännu vet så litet om i vilken mån det allmänna härigenom subventionerar ett förvärvsarbete, som från samhällsekonomisk synpunkt ställer sig oräntabelt, medan däremot samma regler kan tänkas avskräcka kvinnor från att utnyttja en dyrbar utbildning, som samhället varit med om att betala. En samordning mellan utredningsverksamheten på skatteområdet och den som berör social- och arbetsmarknadspolitiska frågor skulle säkert kunna göra en del nytta på bl. a. den punkten.

Rättsfallsmaterialet har aktualiserats i den nya upplagan, dock utan att ännu ge svar på alla frågor — dit kommer man aldrig. En brist, som författarna försik-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-08 00:26:44

tigt nog knappast ens försöker täcka, är att praxis sätter en så vag tidsgräns för den bortovaro från hemmet, som krävs för att avdrag skall medges för fördyrade levnadskostnader. Vid arbete utom hemorten har man nu en mycket sträng bedömning av i vilka fall "det icke skäligen kan ifrågasättas, att den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras" — sålunda torde bostadsbristen i allmänhet inte godtas som skäl mot flyttning, och i RR:s utslag 1/12 1960 (Eriksson) ansågs inte heller ett *mindre* jordbruk vara skäl nog för kvarboende. [1]) Likaså har man en med hänsyn till bostadsbristen mycket hårt drabbande tolkning av vad som skall förstås med bosättning, när någon flyttat utan att kunna ta familjen med sig. Den som anses bosatt på verksamhetsorten får inte heller avdrag för fördyrade levnadskostnader där.

I de tämligen få fall, som blir kvar, där det alltså varken bedöms föreligga bosättning på verksamhetsorten eller skälig anledning till ditflyttning, synes praxis där frånvaron sträcker sig över två måltider tillämpa en gräns som ligger någonstans över 10 timmars daglig bortovaro, om man skall döma efter RÅ 1952 ref. 14 och 1957:106, vilka författarna citerar. Hänvisning hade också kunnat ske till de av Lagergren, SN 1959 s. 39 f. citerade rättsfallen, som antyder en gräns mellan 10 och 11 timmar. Men den 1/11 1960 (Jonsson) blev utgången olycklig för en skattskyldig i Madesjö, som varit borta 12 timmar för arbete i Kalmar, trots att hustrun hade lärarinnetjänst i Madesjö och förutsättningarna så till vida borde varit för handen för ett merkostnadsavdrag. Kanske föll den skattskyldiges talan på att han var ärlig nog att medge, att han bara ätit ett mål under de tolv timmarna. Man kan tycka, att detta rimmar illa med de regler, som ger statstjänsteman halvt traktamente vid 6 och helt vid 10 timmars frånvaro för endagsförrättning. Även om det kan vara riktigt att kategoriskt vägra avdrag för sedvanlig lunch, borde man — väl att märka för dem, som inte skäligen kan flytta — åtminstone godkänna en gräns kring tio timmar, och det utan att alltför mycket utreda, huruvida merkostnaden tagit sig uttryck i två restaurangmåltider eller däri, att vad som eljest skulle varit en billig matsäckslunch på grund av den långa frånvaron måst utbyggas till ett rejält restaurangmål eller kanske i stället något extra konditoribesök. Det är synd att författarna inte gått in närmare på frågan.

En annan fråga, som knappast kan anses slutdiskuterad, gäller periodiskt understöd till andra maken i fall, där samlevnaden mer eller mindre tillfälligt upphört, men söndring ej föreligger. Det framstår som otillfredsställande, att ett läge kan uppkomma, där makar kan särtaxeras men avdrag vägras för periodiskt understöd, varigenom ena makens ortsavdrag fryser inne. Sambeskattningssakkunniga menade för sin del (uttalandet citeras av författarna på s. 39 f.), att särlevnad utan föreliggande söndring inte upphävde den ekonomiska gemenskapen mellan makarna, att periodiskt understöd mellan på detta sätt särlevande makar skulle betyda sammanlagt högre ortsavdrag än om samtaxering ägde rum, och att de ökade kostnader, som bosätt-

[1]) Större jordbruk annan utgång, se RR:s utslag den 15 februari 1961 (Sjölander).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-08 00:26:44

ning på skilda orter medförde, borde beaktas genom avdrag för fördyrade levnadskostnader.

Sedan detta uttalande gjordes, har ortsavdragen ytterligare modifierats på sådant sätt, att för makar med barn skattevinsten bleve ännu mera påtaglig, om avdrag medgåves för understöd till en hustru med vårdnaden om barnen, speciellt naturligtvis om barnen delats upp mellan makarna så att båda kunde få dubbelt ortsavdrag. Men den fiskaliska lösning man kommit fram till i praxis är inte mycket mer tillfredsställande den. En gift man, som utan söndring försörjer hustru och barn på annat håll, får ortsavdrag som ogift plus upp till 1.000 kr. avdrag för barnunderhållet och taxeras efter skatteskalan för ogift, utan att därutöver kunna få avdrag för fördyrade levnadskostnader på grund av bosättning på annan ort än hustrun och endast i undantagsfall med möjligheter till extra avdrag för ömmande omständigheter. RÅ 1959:66, där en italiensk medborgare förvägrades avdrag för periodiskt understöd till sin i Italien kvarlevande hustru och med 3 röster mot 2 taxerades som ogift, belyser det otillfredsställande i nuvarande rättsläge. Det är så mycket mindre lämpligt att ha denna anordning, som den materiella vinsten kan bli mycket stor av en försäkran i deklarationen, att söndring föreligger. Italienaren hade kanske bara behövt viska i en taxeringstjänstemans öra, att det inte var så helt med vare sig kärleken eller troheten — för en sådan, praktiskt overifierbar uppgift skulle han sannolikt ha belönats med skatteavdrag för hela understödet!

Behandlingen av ärvda rörelsetillgångar är ju alltid ett kontroversiellt ämne — om inte annat kan läsarna av Göran Englunds avhandling "Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv" inse svårigheten att tränga ihop förnuftiga informationer om ämnet på 3—4 sidor. Naturligtvis skall författarna här inte angripas för att de inte haft plats för en utförligare behandling av frågan. Men nog är det en smula farligt att utan vidare påstå (s. 67), att arvtagare, som själv inte driver rörelse, där fastighet ingår som varulager, efter skifte skattefritt kan avyttra genom arv eller bodelning erhållen fastighet, som utgjort varulager i fångesmannens hand. Man borde med tanke på att även jordstyckningsrörelse kan avses åtminstone ha anmärkt, att anspråken på vad som skall betraktas som arvingarnas vidareförande av sådan rörelse i praxis brukar ställas mycket lågt. Men därmed skall självfallet inte sägas, att författarnas tes skulle vara direkt felaktig. Principerna från RM 4:2a 1957 lär således kunna få tillämpning även på jordstyckningsrörelse, och i vad den avser byggmästares fastigheter kan man knappast rikta någon invändning mot författarnas tes.

Beträffande periodiskt understöd till barn diskuteras (s. 85 f.)vid vilken ålder gränsen går för vad som förstås med minderårigt barn. Problemet är här att fixera, när periodiskt understöd, som inte utgår till undervisning, skall anses utgå till uppfostran. Svaret — något dunkelt — går ut på att RR i föreliggande fall "synes ha följt den åldersgräns, som utpekats av vid tiden för utslagens meddelande gällande bestämmelser om familjeavdrag för barn", så att t. ex. i RÅ 1947:745 avdrag vägrats för understöd åt 17-åring på vårdhem. Konsekvensen härav borde bli, att man nu skulle tillämpa en 16-årsgräns, men författarna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-08 00:26:44

vågar sig inte på någon klar utsaga i den riktningen.

Man kan tycka, att de åtminstone kunde ha diskuterat, huruvida inte RÅ 1959: 379 ger stöd för en sådan teori. I detta rättsfall, som i boken citeras i annat sammanhang, medgavs avdrag för periodiskt understöd utgörande underhållsbidrag till en 17-årig dotter, vilken sedan 15 års ålder varit självförsörjande, och RR fann uttryckligen, att bidraget icke kunde anses ha utgivits för hennes undervisning eller uppfostran.

Naturligtvis kan mot denna tolkning invändas, att flickan i detta fall hade egen inkomst. Den hårda linje, som praxis slagit in på, när det gäller periodiskt understöd till studerande med egen inkomst, ger emellertid inte något stöd för förmodan, att detta skulle vara hela förklaringen. Flickans förvärvsarbete torde snarare ha spelat rollen av indicium på att hon inte ägnade sig åt sin utbildning. En 17-åring på vårdanstalt borde från den synpunkten numera, sedan familjeavdragen för barn under 18 år avskaffats och barnbidragsgränsen satts vid 16 år, kunna bli föremål för avdragsgillt periodiskt understöd.

Slutligen skall man kanske inte undertrycka en suck över utslagen RÅ 1958 ref. 26, 1960: 489 och 15/5 1960 (Matern), vilka torde omöjliggöra en del prövningsnämnders praxis att medge avdrag för periodiskt understöd till studerande med så pass stor egen inkomst, att understödet inte längre behöver presumeras ha gått till studiefinansiering, liksom även praxis att medge avdrag till studerande sons hustru. Utan tvivel fullföljer RK med dessa utslag vad som blivit lagstiftningens grundprincip, nämligen att den studerande skall missgynnas eller den dådlöse privilegieras, hur man nu väljer att se saken. Men nog förefaller det avita, att denna — som man får förmoda — skärpning av praxis äger rum, samtidigt som det genom RÅ 1960:152 tydligare än någonsin klargjorts, att det går utmärkt att klara ett studieunderstöd på indirekt väg, bara man är tillräckligt förmögen.

I sistnämnda fall hade en moder räntefritt utlånat ett kapital till sin son, och denne kunde tillgodogöra sig avkastningen och skatta för den såsom för egen inkomst. Mot bakgrunden härav, och i betraktande av de vidsträckta möjligheterna att genom bolagsbildning, anställning i eget företag etc. överföra inkomst till studerande barn i något så när framskriden ålder, förefaller det barockt, att lagstiftaren skall hålla tillbaka en reform innebärande avdragsrätt för studieunderstöd med argumentet, att en sådan särskilt skulle gynna de rika. Någon borde väl kunna skaffa politiskt gehör för vad som redan sagts på så många håll i facktidskrifterna, att de rika kan få sitt på det torra redan med gällande rätt. Studieavdragsreformen är från den synpunkten snarast en medelklassens reform.

Den som noterar, att recensenten riktat sin kritik mera mot lagstiftaren än mot författarna, är berättigad att därav e contrario dra den slutsatsen, att bokens förtjänster skulle göra en kritisk detaljgranskning till ett föga tacksamt arbete. Det är roligt att kunna rekommendera den.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-08 00:26:44