

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 7 1965

Årgång 15

DISTRIBUTÖR AV

MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

1965 års skattepaket: frivillig särbeskattning av makar

Av lagbyråchefen E. Reuterswärd

Det av finansministern i årets statsverksproposition aviserade förslaget om rätt till frivillig särbeskattning av makar som åtnjutit arbetsinkomst framlades i mars för riksdagen i prop. nr 84. Efter bevillningsutskottets tillstyrkan (bet. nr 30) antogs förslaget av riksdagen, och förordning om särskild skatteberäkning i vissa fall för makar utfärdades den 21 maj 1965 (SFS 1965:153).

Reformen medför att, när båda makarna haft arbetsinkomst, skatten på sådan inkomst efter särskild ansökan blir beräknad för vardera maken för sig och med tillämpning i princip av de regler som gäller för ogift. Med skatt avses i detta sammanhang statlig inkomstskatt och folkpensionsavgift.

Särbeskattning skall ske första gången vid 1967 års taxering.

Principiella synpunkter

Vår beskattning av fysiska personer bygger på den s. k. skatteförmågeprincipen. Vad som inryms i begreppet skatteförmåga är emellertid inte något en gång för alla givet. De faktorer som anses få påverka bedömningen av skatteförmågan har också växlat. Som exempel kan anges försörjningsskyldighet gentemot barn, som förr föranledde barnavdrag vid taxeringen. Genom 1947 års omläggning av den statliga beskattningen ersattes som bekant barnavdragen med direkta barnbidrag, medan skatten i princip skulle beräknas utan hänsyn till den nedsättning av skatteförmågan som barnförsörjningen innebär. Men denna princip har inte kunnat upprätthållas över hela linjen. I vissa situationer (t. ex. för ofullständiga familjer och vid beräkning av extra av-

drag i s. k. existensminimifall) tillåts alltså jämt barnkostnaderna att inverka på bedömningen av skatteförmågan.

Även om det alltså i viss mån kan vara föremål för olika uppfattningar vad som bör innefattas i begreppet skatteförmåga, kan väl allmänt sägas att fråga är om en bedömning av hur mycket en skattebetalare skäligen bör avstå till staten av den del av inkomsten som inte går åt till att täcka hans mest oundgängliga behov. Ju mer hans inkomst överstiger detta existensminimum desto större skatt — inte bara absolut utan även relativt — har hans inkomst ansetts kunna tåla. Progressionen i den statliga beskattningen är sålunda ett uttryck för skatteförmågeprincipen. Likaså sambeskattningen av makar, där den faktiska ekonomiska gemenskapen mellan makar beaktas såväl i avdragshänseende som i fråga om progressionen.

Med utgångspunkt från skatteförmågeprincipen torde en frivillig särbeskattning av makar svårligen kunna förklaras. Det synes vara svårt att i denna princip finna täckning för att — såsom fallet nu blir — en familjeinkomst på t. ex. 75.000 kr beläggs med 2.400 kr högre skatt om den intjänas av mannen ensam än om den fördelas mellan barnlösa makar med 40.000 kr på mannen och 35.000 kr på hustrun.

Särbeskattningen är snarast ett uttryck för att arbetsmarknadspolitiska synpunkter börjat beaktas vid skattereglernas utformning. Genom särbeskattningen har man i fråga om arbetsinkomst försökt undgå den s. k. negativa sambeskattningseffekt, som nu föreligger, när båda makarna har förhållandevis höga inkomster, och som ansetts verka återhållande på gifta kvinnors benägenhet att genom förvärsarbete skaffa sig egna inkomster.

Sambeskattningens verkningar begränsas nu så, att makars arbetsinkomster aldrig beskattas hårdare än ensamståendes. I fråga om annan inkomst än arbetsinkomst och beträffande förmögenhet kommer dock negativ sambeskattningseffekt i förekommande fall att kvarstå oförändrad.

Genom att negativ sambeskattningseffekt f. n. uppkommer blott vid relativt höga inkomster, blir antalet fall där särbeskattningen kan få gynnsam arbetsmarknadseffekt förhållandevis ringa. Uppskattningsvis kommer f. n. 70.000 à 80.000 äktenskap (3 à 4 % av samtliga äktenskap) att beröras. Det bör dock ihågkommas, att fråga här ofta är om kvalificerad arbetskraft, där åtgärder för att motverka en tendens hos kvinnorna att avstå från eget yrkesarbete ur samhällets synpunkt kan te sig särskilt angelägen.

Nuvarande sambeskattning anses emellertid ha ogynnsam arbetsmarknadseffekt även i sådana inkomstlägen, där makarnas sammanlagda skatt inte överstiger, vad de sammanlagt skulle ha fått erlägga, om de varit gifta. Detta sammanhänger med den s. k. tröskeeffekten, nämligen det förhållandet att på grund av ortsavdragens konstruktion och progressiviteten i beskattningen makarnas skatteökning genom hustruns förvärsarbete är större än den skatt som skulle ha utgått på hennes inkomst, om hon varit ensamstående. Denna tröskeeffekt är en realitet i långt flera äktenskap än de som har fördel av den frivilliga särbeskattningen och den rubbas inte genom den nya lagstiftningen. Hela problemkomplexet prövas emellertid av familjeskatteberedningen. Lagstiftningen om frivillig särbeskattning torde få ses som ett provisorium i avbidan på en mera slutlig lösning av problemet om familjebeskattningsens utformning.

Särbeskattningssystemet

Den frivilliga särbeskattningen är konstruerad som ett förfarande med särskild skatteberäkning på debiteringsstadiet. Taxering skall alltså ske enligt vanliga regler, dvs med samtaxering av makarna. Om särbeskattning önskas, skall särskild ansökan härom göras. Det ankommer då på lokal skattemyndighet att verkställa skatteberäkningen.

Till grund för skatteberäkningen skall en viss uppdelning av inkomsterna ske. Eftersom särbeskattningen blott omfattar arbetsinkomst, måste nämligen dessa arbetsinkomster särskiljas från övriga inkomster — i förordningen benämnda sidoinkomster. För denna uppdelning innehåller förordningen detaljerade regler.

Arbetsinkomst

Till en början må framhållas, att begreppet arbetsinkomst är mycket vidare än det "inkomst av eget arbete", som kommunalskattelagen rör sig med i förvärvsavdragssammanhang och som syftar blott på sådan inkomst av arbete som utgör inkomst av tjänst. Till arbetsinkomst kommer att räknas inkomster som beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och tjänst. Även beträffande tjänsteinkomst är arbetsinkomst ett vidare begrepp än "inkomst av eget arbete".

Tjänst

Uppdelningen inom inkomstslaget tjänst mellan arbetsinkomst och sidoinkomst sker helt schablonmässigt på så sätt, att all inkomst av tjänst utom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt räknas som arbetsinkomst. Någon särskild prövning om inkomsten varit resultatet av en arbetsprestation skall alltså inte ske vid särbeskattningen, såvitt gäl-

ler inkomst av tjänst. Att det däremot emellanåt kan finnas anledning att vid särbeskattningen aktualisera frågan, om en viss inkomstpost rätteligen varit att hänföra till tjänst eller icke, skall närmare beröras i det följande.

Till arbetsinkomst kommer alltså att hänföras all inkomst av fast eller tillfällig anställning, av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet liksom även inkomst av tillfälliga uppdrag av skilda slag, allt under förutsättningen att inkomsten skall beskattas såsom inkomst av tjänst. Dessutom kommer pensioner, livräntor och undantagsförmåner att räknas som arbetsinkomst.

I fråga om pension på grund av tjänst kan sägas att den inte direkt utgör vederlag för en arbetsinsats. Emellertid är pension i princip att se som ersättning för tidigare utfört arbete och har därför hänförs till arbetsinkomst. För denna lösning har också billighetsskäl talat. Därigenom undviks nämligen att makar, som åtnjuter särskild skatteberäkning, förlorar denna rätt då någon av dem pensioneras.

Vid sidan om pension på grund av tjänst förekommer olika former av pension och livränta, där sambandet mellan tidigare arbetsprestation och utfallande belopp inte är lika klart. Det rör sig här i regel om förmåner som utgår på grund av frivillig försäkring eller också avtalats vid överlåtelse av t ex en rörelse. I flertalet fall torde det dock förhålla sig så, att pension och livränta av detta slag har anknytning till eget arbete som tidigare bedrivits i rörelse eller tjänst. Det har inte ansetts möjligt att i detta hänseende skilja de pensioner och livräntor, som ytterst härrör från arbete, från andra. Alla slag av pensioner och livräntor har

därför ansetts böra behandlas enhetligt som arbetsinkomst.

Mot bakgrunden härav har det framstått som naturligt att även undantagsförmåner hänföres till arbetsinkomst. Periodiska understöd och därmed jämförliga periodiska utbetalningar har emellertid annan karaktär och motiveras i regel inte av någon arbetsprestation av understödstagaren. De skall därför hänföras till sidoinkomst.

Rörelse

I fråga om inkomst av rörelse fordras vid särbeskattningen en bedömning av den skattskyldiges arbetsinsats i förvärvskällan. Såsom förutsättning för att rörelseinkomst skall få räknas som arbetsinkomst uppställs nämligen krav på att den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan ”i ej blott ringa omfattning”. Samma krav gäller i fråga om rörelseinkomst beträffande hustrus rätt till förvärvsavdrag (46 § 3 mom. KL). Bestämelse härom infördes i samband med 1960 års omreglering av förvärvsavdragen. I fråga om tolkningen av orden ”i ej blott ringa omfattning” kan hänvisas till vad 1960 års bevillningsutskott (1960:40) yttrade vid sin behandling av prop. 1960:76. Utskottet framhöll bl a att regeln inte fick tolkas så att en värdering av kvinnans arbetsinsats skulle ske. Avgörande för rätt till förvärvsavdrag borde i stället vara att hon aktivt deltagit i rörelsens ledning och utövat sådana funktioner som normalt utövas av innehavare av sådan rörelse varom fråga är.

Vid särbeskattningen bör naturligen ”i ej blott ringa omfattning” tolkas efter samma grunder som i fråga om förvärvsavdrag. Det sagda innebär, att beträffande hustrus rörelseinkomst någon särskild

prövning av, om inkomsten skall vara att betrakta som arbetsinkomst eller icke, ej behöver ske vid särbeskattningen. Har hustrun vid taxeringen fått tillgodoräkna sig förvärvsavdrag har därmed också fastslagits, att inkomsten är att anse som arbetsinkomst. Har TN vägrat hustrun förvärvsavdrag, skall inkomsten anses som sidoinkomst, om inte taxeringen i detta hänseende ändras.

I fråga om rörelseinkomst, som åtnjutes av mannen, sker ingen motsvarande prövning av arbetsinsatsen vid taxeringen. Prövning av frågan om erforderlig arbetsinsats är för handen måste därför i dessa fall ske vid särbeskattningen, men den torde i flertalet fall inte komma att vålla några större svårigheter.

Jordbruksfastighet

Även i fråga om inkomst av jordbruksfastighet krävs för särbeskattning, att den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.

Detta krav har, som nämnts, vid rörelseinkomst en motsvarighet såsom förutsättning för hustrus rätt till förvärvsavdrag, när hon bedriver rörelse. Så är icke fallet vid inkomst av jordbruksfastighet. Hustru med egen inkomst av jordbruksfastighet får nämligen förvärvsavdrag så snart hennes eget arbete på fastigheten kan värderas till minst 300 kr. Begreppet ”i ej blott ringa omfattning” är givetvis betydligt snävare. Det förhållandet att hustrun vid taxeringen fått förvärvsavdrag kan alltså inte i och för sig leda till att inkomsten av en henne tillhörig fastighet särbeskattas. Härfor fordras en arbetsinsats av samma art som nyss angivits beträffande inkomst av rörelse. Naturligtvis gäller samma krav på mannens arbetsinsats, när fastigheten drivs

av honom. Några större svårigheter att bedöma om inkomsten är att se som arhetsinkomst eller inte torde i regel inte föreligga, när fråga är om lantbrukare i egentlig mening.

Beträffande jordbruksfastigheter förekommer i betydande utsträckning att de ägs av personer, som inte själva bedriver jordbruket eller som visserligen formellt själva står för driften men innehar fastigheten mera som kapitalplacering eller för rekreatiönsändamål än för att få sin utkomst av fastigheten. Enligt en särskild bestämmelse begränsas rätten till särbeskattning av inkomst av jordbruksfastighet till dem som har sin huvudsakliga sysselsättning på fastigheten. Denna bestämmelse innebär i huvudsak följande.

Inkomst av jordbruksfastighet, där jordbruket under beskattningsåret helt eller till huvudsaklig del varit *utarrenderat*, anses normalt inte hänförlig till förvärvsinkomst. Undantag från denna regel kan emellertid tänkas. Om den skattskyldige exempelvis i nämnda fall aktivt deltagit i skogsbruk i förvärvskällan genom eget arbete i skogen eller genom direkt arbetsledning och tillika nettointäkten av fastigheten till övervägande del härrör från inkomst av skogsbruket, bör nettointäkten i sin helhet få anses såsom arbetsinkomst. Såsom ytterligare exempel kan anges att ägaren till en jordbruksfastighet där själva jordbruket är utarrenderat driver hönseri eller svinavel på fastigheten i sådan omfattning att nettointäkten av fastigheten till övervägande delen härrör från denna verksamhet.

Såsom *lyxjordbruk* omfattas inte av särbeskattningen. Undantagsregeln härom gäller skattskyldig som inte är bosatt på fastigheten eller på en med denna sam-

brukad egendom och vars huvudsakliga inkomst är av annat slag än inkomst av jordbruksfastighet. Inkomsten skall i detta fall hänföras till sidoinkomst. Genom att denna särskilda regel inte skall tillämpas på den vars huvudsakliga inkomst är inkomst av jordbruksfastighet kommer särbeskattning att kunna ske beträffande förutvarande jordbrukare, som överlåtit den direkta skötseln av fastigheten på exempelvis sina barn men som fortfarande väsentligen är hänvisad till att leva på fastighetens avkastning.

Beträffande såväl rörelse som jordbruksfastighet gäller vidare den regeln, att förvärvskällan skall ses som en helhet när inkomsten hänföres till arbetsinkomst eller sidoinkomst. Någon uppdelning av inkomsten på en del som arbetsinkomst och en annan del som sidoinkomst skall alltså inte ske, utan inkomsten av förvärvskällan räknas alltid i sin helhet antingen till arbetsinkomst eller till sidoinkomst.

Faktisk sambeskattning

Reglerna om särbeskattning innehåller inga särskilda bestämmelser om fall av faktisk sambeskattning, dvs att även andra maken varit verksam i förvärvskälla, vars inkomst deklarerats av blott den ena maken. Den make som är skattskyldig för förvärvskällan blir alltså även vid särbeskattningen beskattad för hela inkomsten av förvärvskällan. Frågan om inkomsten skall anses utgöra arbets- eller sidoinkomst bedömes uteslutande med hänsyn till denne makes arbetsinsats i förvärvskällan.

Sidoinkomst

Till sidoinkomst räknas, beträffande inkomst av tjänst, rörelse och jordbruksfastighet, de inkomster som enligt de nyss återgivna reglerna inte är att anse som arbetsinkomst. I övrigt räknas som sidoinkomst — alltid och oberoende av eventuellt eget arbete för inkomstens förvärvande — all inkomst av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Det sist sagda innebär att bl. a. inkomst av rörelse i utlandet alltid kommer att utgöra sidoinkomst.

I syfte att begränsa antalet fall, där en uppdelning av inkomsterna behövs, har dock stadgats att, om makarnas sammanlagda sidoinkomster inte överstiger 1.000 kr, dessa inkomster vid särbeskattningen skall hänföras till arbetsinkomst.

Avdrag

Sedan makarnas inkomster uppdelats på arbets- och sidoinkomster, skall vid särbeskattningen arbetsinkomsterna minskas med samtliga vid taxeringen medgivna allmänna avdrag (inkl. avdrag för underskott i förvärvskälla och förlustavdrag) och ortsavdrag samt i förekommande fall extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. Vad som därefter återstår av makes arbetsinkomst kallas (efter avrundning nedåt till helt 100-tal kr) *beskattningsbar arbetsinkomst*.

Skulle för någon make avdragen överstiga arbetsinkomsterna, kan särbeskattning inte ske. Såsom förutsättning för särbeskattning har nämligen angivits, att beskattningsbar arbetsinkomst uppkommer för båda makarna.

I och för sig skulle kunna motiveras, att inte generellt beräkna de nämnda avdragen på samma sätt som vid taxeringen. Vissa avdrag skulle således i och för sig

kunna böra reduceras eller bortfalla för att en konsekvent särbeskattning skall komma till stånd. Detta gäller förvärvsavdragen och avdrag för försäkringspremier och sjukförsäkringsavgifter, där olika regler gäller för gifta och ogifta. I fråga om förvärvsavdragen torde detta dock rimligen bara gälla det förvärvsavdrag om 300 kr som tillkommer gift utan barn, eftersom förvärvsavdrag för skattskyldig med barn i princip beräknas efter samma regler för ogifta som för gifta.

Även en mera exakt fördelning av avdragen på arbets- och sidoinkomsterna skulle naturligtvis i och för sig vara motiverad. Detta gäller väl framför allt kommunalskatteavdraget, avdrag för underskott i förvärvskälla och förlustavdrag. En sådan fördelning av avdragen skulle emellertid bli ganska komplicerad i tillämpningen. För att fördela kommunalskatteavdraget riktigt skulle tex erfordras, att en motsvarande uppdelning på arbets- och sidoinkomst skedde av fjolårets taxering.

Bestämmelsen om att samtliga här avsedda avdrag skall beräknas till samma belopp som vid taxeringen och i sin helhet avräknas från arbetsinkomsten får ses som ett uttryck för en strävan att åstadkomma så lättillämpliga regler som möjligt. Det bör understrykas, att behovet av enkelhet, överskådlighet och lättillämplighet inte bara gör sig gällande för de tillämpande myndigheterna utan även i hög grad för de skattskyldiga, när de skall bedöma huruvida en ansökan om särbeskattning bör göras eller underlåtas.

Avvikelse från taxeringen

Vid fördelningen av inkomsterna på arbets- och sidoinkomst kan givetvis tvivel uppkomma om taxeringen är i allo

riktig. Ett såsom inkomst av anställning eller pension upptaget belopp kan t ex anses rätteligen ha utgjort inkomst av kapital eller periodiskt understöd. I vilken utsträckning kan särbeskattningen verkställas med avvikelse från taxeringen?

Här torde få skiljas på två olika situationer, nämligen å ena sidan det fall att avvikelser, om den iakttagits vid taxeringen, skulle ha ändrat taxeringens slutresultat och å andra sidan rena omrubriceringar utan direkt inverkan på den beskattningsbara inkomsten.

Om taxeringsnämnden t ex medgivit förvärvsavdrag med avseende på inkomstbeloppet eller om annat avdrags storlek är beroende av hur inkomstposten rubriceras, skall avvikelse inte ske vid särbeskattningen med mindre taxeringen i vanlig ordning ändras.

Skulle däremot en omrubricering inte påverka taxeringen såsom sådan — fråga är t ex om en inkomstpost, som kan hänföras till antingen pension eller periodiskt understöd — bör vid den särskilda skatteberäkningen en självständig bedömning av hur beloppet i fråga rätteligen bort rubriceras kunna ske. Beloppets karaktär av arbets- eller sidoinkomst får då avgöras med utgångspunkt från denna bedömning.

Förfarandet

Den särskilda skatteberäkningen verkställs, som nämnts, i första instans av den lokala skattemyndigheten i hemortskommunen. Har makarna skilda hemortskommuner kan ansökan om särbeskattning beträffande samma makar inkomma till två olika lokala skattemyndigheter. I sådana fall bör kommunikation mellan dessa myndigheter äga rum i likhet med vad som sker under motsvarande förhål-

landen vid taxering. Om makarna kan förväntas båda bli bosatta i någon av de två kommunerna, torde ärendet av praktiska skäl böra behandlas i första hand av den lokala skattemyndigheten för denna kommun.

Skatteberäkningen sker på följande sätt.

Skatt på beskattningsbar arbetsinkomst beräknas för vardera maken för sig. Statlig inkomstskatt beräknas efter skalan för ogifta (10 § tredje stycket SI) och folkpensionsavgift beräknas för vardera maken till 4 % av hans beskattningsbara arbetsinkomst, dock högst till 1.200 kr för vardera maken.

Skatten på sidoinkomsterna beräknas genom ett något mer komplicerat förfarande. Först beräknas statlig inkomstskatt enligt makarnas sammanlagda beskattningsbara inkomster enligt taxeringen och med tillämpning av den för gifta avsedda skalan (10 § andra stycket SI). Detta skattebelopp minskas därefter med den statliga inkomstskatt som — med tillämpning av samtaxeringsmetoden och den för gifta avsedda skalan (10 § andra stycket SI) — erhålles på makarnas sammanlagda beskattningsbara arbetsinkomster. Skillnaden mellan dessa båda skattebelopp utgör makarnas statliga inkomstskatt på sidoinkomst och fördelas mellan dem efter förhållandet mellan deras sidoinkomster.

I regel skall folkpensionsavgift inte beräknas på sidoinkomst. I vissa fall kan dock makarnas folkpensionsavgifter på arbetsinkomsterna tillsammans komma att understiga vad som skulle ha utgått vid vanlig samtaxering. Skulle så vara fallet skall skillnadsbeloppet tas ut som skatt på sidoinkomst.

Makes statliga inkomstskatt på arbets-

inkomst och på sidoinkomst lägges ihop och debiteras i en post på hans debetsedel. Motsvarande gäller folkpensionsavgiften.

Ansökan

För särskild skatteberäkning fordras skriftlig ansökan. Denna skall avfattas på särskild blankett. Ansökan bör innehålla de uppgifter som fordras för uppdelning av makarnas inkomster på arbets- och sidoinkomster. Någon ovillkorlig skyldighet att i ansökan göra en sådan uppdelning föreskrives dock inte.

Ansökan skall inges till vederbörande lokala skattemyndighet senast den 1 juli under taxeringsåret. Det kan förutsättas att flertalet ansökningar kommer att inges tillsammans med den allmänna självdeklarationen.

Om TN bestämmer taxeringen med avvikelse från deklarationen, kan förutsättningar för särbeskattning uppkomma när sådana förutsättningar tidigare inte förelagat. Särskild ansökningstid har därför föreskrivits för dessa fall, nämligen senast den 15 augusti under taxeringsåret, dvs samma tid som gäller för anförande av besvär över TN:s beslut. Denna tid förutsätter att underrättelse om avvikelsen nått den skattskyldige senast den 15 juli. Om så icke skett föreligger i taxeringshänseende jämlikt 99 § TF förlängd besvärstid. Motsvarande förlängning gäller då även för tiden för ansökan om särskild skatteberäkning.

Icke blott vid avvikelse av TN kan förutsättningar för särbeskattning uppkomma utan även genom senare beslut rörande taxering. Detta har lett till en bestämmelse om att när prövningsnämnd ändrat TN:s beslut eller såsom första instans åsatt taxering eller beslutat om eftertaxering, ansökan om särskild skatteberäk-

ning får göras inom två månader från det taxeringen (eftertaxeringen) vunnit laga kraft.

Förlängningen av ansökningstiden i dessa fall gäller oberoende av om avvikelsen (höjningen resp. eftertaxeringen) faktiskt påverkat förutsättningarna för skatteberäkningen eller icke.

Trots att särbeskattningen påverkar båda makarnas skatt, räcker det att den ena maken underskriver ansökan.

Underrättelser

Om den lokala skattemyndigheten bifaller ansökningen, erfordras ingen särskild underrättelse till sökanden. Resultatet av skatteberäkningen kommer i sinom tid till makarnas kännedom genom debetsedeln. Givetvis är det av värde, om det genom påstämpling av debetsedlarna eller genom att vid dessa fogas ett särskilt meddelande kunde bringas till makarnas kännedom, att skatteberäkningen skett på sätt de önskat. Genom ett sådant förfarande torde förfrågningar i saken undvikas.

Om särbeskattning sker men med avvikelse från den uppdelning av inkomsterna som skett i ansökan eller om ansökan avslås, skall formell underrättelse härom tillställas sökanden. För sådan underrättelse gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivits i fråga om underrättelse från TN om avvikelse från deklaration.

Vidare skall den lokala skattemyndigheten alltid underrätta TI i länet om beslut, varigenom särskild skatteberäkning verkställs. Denna underrättelse, som alltså icke avser avslagsbeslut, erfordras för att TI skall kunna utnyttja honom tillkommande besvär rätt.

Fall torde komma att inträffa, då den lokala skattemyndigheten vid den särskil-

da skatteberäkningen uppmärksammar, att taxeringen blivit felaktig på sådant sätt som tidigare berörts under rubriken "Avvikelser från taxeringen" och som inte kan rättas vid skatteberäkningen. Någon särskild skyldighet för den lokala skattemyndigheten att meddela TI sina iakttagelser härom finns inte meddelad. Det torde dock ligga i sakens natur, att den lokala skattemyndigheten på ett eller annat sätt gör TI uppmärksam på saken för att bereda honom möjlighet att hos PN yrka rättelse i taxeringen.

Givetvis kommer allmänheten ha svårt att avgöra, om anledning finns att begära särskild skatteberäkning. Det kan därför förutses, att skattskyldiga kommer att ansöka om särskild skatteberäkning med uttryckligt förbehåll om att ansökan gäller blott i det fall att den leder till lägre skatt för makarna. För att underlätta arbetet för de lokala skattemyndigheterna har på bevillningsutskottets initiativ en särskild bestämmelse meddelats, enligt vilken den lokala skattemyndigheten icke behöver särskilt underrätta sökanden, när en ansökan med sådant förbehåll lämnas utan åtgärd endast på grund av att skatteberäkningen leder till högre skatt för makarna sammanlagt.

Även om sådant uttryckligt förbehåll inte gjorts i ansökan måste det, när särbeskattning visar sig leda till högre skatt, anses som högst tvivelaktigt, om makarna verkligen avsett att få skatteberäkningen till stånd. Det har därför föreskrivits, att, om skatteberäkningen leder till *högre skatt för makarna sammanlagt* än som skulle ha utgått enligt samtaxeringen, så får ansökan bifallas endast om make, vars skatt höjes, förklarar sig likväl påfordra den särskilda skatteberäkningen. I dessa fall torde den lokala skattemyndigheten

få lov att direkt fråga make, som får högre skatt enligt särbeskattningen, om han trots detta vill ha sådan skatteberäkning.

Från de nyss nämnda fallen bör särskiljas den situationen, att särbeskattningen visserligen leder till lägre skatt för makarna sammanlagt men att den ena maken får högre skatt än han skulle ha fått enligt taxeringen. Någon särskild underrättelseskyldighet har inte föreskrivits i dessa fall. Det ligger nämligen i särbeskattningens natur, att den kommer att leda till en omfördelning av skatten mellan makarna och i många fall leda till högre skatt för den ena maken. Om ansökan föreligger måste man utgå från att med ansökningen avsetts en sådan omfördelning så länge den inte ställer sig oförmånlig för makarna sammanlagt. Det sagda gäller även det fall, att blott den ene maken undertecknat ansökan och skatteberäkningen leder till högre skatt för den andra maken, trots att den är förmånlig för makarna sammanlagt. Härav följer att den ena maken mot den andra makens vilja kan genomdriva en särbeskattning, så länge denna inte leder till högre total skatt för dem.

Besvär

Rätt att anföra besvär över lokal skattemyndighets beslut i fråga rörande särskild skatteberäkning tillkommer sökanden, hans make och TI (allmänna ombudet hos MKPN). Besvären prövas av PN resp. MKPN.

Sökanden och hans make har rätt att besvara sig över beslut, varigenom ansökan avslagits eller bifallits med avvikelse från den omräkning av taxeringen som gjorts i ansökan.

Skattskyldigs besvär skall vara inkom-

na till PN:s kansli senast inom två månader efter det underrättelse om avvikelser eller avslaget kommit sökanden tillhanda. TI:s besvärstid utlöper med utgången av april månad året efter taxeringsåret (= vid inkomsttaxeringen), om den lokala skattemyndighetens beslut meddelats före den 1 mars året efter taxeringsåret. Har lokal skattemyndighets beslut meddelats senare, har TI en besvärstid av två månader från det beslutet meddelades.

I fråga om det processuella förfarandet och om extraordinära besvär gäller i övrigt TF:s bestämmelser med den utvidgningen att sökandens make alltid har samma besvär rätt som sökanden själv.

Skatteberäkning vid taxeringsändring

Skatteberäkning skall verkställas utan hinder av att taxeringen inte vunnit laga kraft. Taxering beträffande vilken särskild skatteberäkning skett kommer därför i många fall att ändras av PN eller skattedomstol. När så sker erfordras ingen ny ansökan om sådan skatteberäkning. Den ursprungliga ansökningen gäller fortfarande, och förnyad särskild skatteberäkning skall ex officio verkställas av den lokala skattemyndigheten.

För den förnyade skatteberäkningen gäller samma underrättelseskyldighet som för den ursprungliga skatteberäkningen. Även bestämmelsen att särbeskattningen inte utan att så uttryckligen påfordras får leda till högre skatt för makarna sammanlagt än om skatten bestämts utan särskild skatteberäkning är tillämplig i dessa fall.

Debitering

Genom att flertalet ansökningar om särskild skatteberäkning skall vara inkomna redan vid tiden för det ordinarie

debiteringsarbetets början torde skatteberäkningarna i regel kunna ske i samband med färdigställandet av debetsedlarna å slutlig skatt. När så kan ske, dvs när beslutet om skatteberäkningen meddelas senast den 20 november under taxeringsåret, skall skatteberäkningen iakttagas vid debitering av slutlig skatt.

När beslut om särskild skatteberäkning meddelas senare, gäller uppbördsförordningens bestämmelser om avkortning, restitution och, i förekommande fall, om tillkommande skatt. Dock skall — i likhet med vad som gäller bl a beräkning av skatt för ackumulerad inkomst — ränta icke utgå vid restitution.

I fråga om restitutionsränta må dock påpekas, att uppbördsutredningen (SOU 1965: 23) föreslagit ändring av de bestämmelser som gäller ränta å belopp som restitueras efter tillämpning av de särskilda bestämmelserna om ackumulerad inkomst m m. Det torde kunna förutsättas, att om uppbördsutredningens förslag här om leder till lagstiftning de nya reglerna kommer att bli tillämpliga även beträffande restitution på grund av särbeskattning.

Jämkning m m

Såsom inledningsvis nämnts skall särbeskattning ske första gången vid 1967 års taxering. Detta innebär att många skattskyldiga kommer att vilja få sin preliminära skatt för år 1966 jämkad under åberopande av att de avser att ansöka om särskild skatteberäkning år 1967. Sådan jämkning torde kunna meddelas med stöd av gällande föreskrifter i UF.

I andra hänseenden torde särbeskattningen kräva vissa ändringar i UF, delvis kanske bara av förtydligande art men delvis (tex i fråga om anstånd med in-

betalning av skatt) av materiell art. Dessa ändringar berör delar av UF, som också omfattas av uppborädsutredningens förslag. Ändringarna har därför fått anstå i avvaktan på att ställning tas till detta förslag. Några olägenheter härav torde knappast uppkomma, eftersom UF:s bestämmelser i frågan inte blir aktuella beträffande särbeskattningen förrän vid årsskiftet 1967/68.

Akkumulerad inkomst

Bestämmelserna om beräkning av skatt för ackumulerad inkomst är i och för sig invecklade och ofta svåra att tillämpa. Ytterligare svårigheter tillstöter om de vid särbeskattning och särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst gjorda omräkningar skulle få påverka varandra. Särskilt stora skulle olägenheterna bli om den samtidiga tillämpningen avsåg de tidigare taxeringsår, till vilka den ackumulerade inkomsten delvis hänföres. Genom tillägget av en kvotdel av den ackumulerade inkomsten till tidigare års beskattningsbara inkomster skulle tex förutsättningar för särbeskattning kunna uppkomma i fråga om ett taxeringsår, beträffande vilket deklaramaterialet redan förstörts.

Det sagda har lett till att de båda särskilda skatteberäkningarna hålls åtskilda. Särbeskattningen skall i enlighet härmed alltid avse hela den inkomst som ingår i taxeringen, även om denna inkomst vid beräkning av skatt för ackumulerad inkomst delvis hänföres till tidigare taxeringsår. Å andra sidan skall skatt för ackumulerad inkomst, oberoende av eventuell särbeskattning, ske på grundval av samtaxeringen.

Skatteberäkning för ackumulerad in-

komst och särbeskattning sker alltså helt oberoende av varandra. Det ligger dock i sakens natur att man vid tillämpning av en av dessa skatteberäkningsmetoder såtillvida måste beakta en tidigare beräkning enligt den andra metoden att restitutionsbeloppet uträknas med utgångspunkt från det skattebelopp som påförts på grundval av den tidigare skatteberäkningen.

Förmögenhetstaxering m m

De bestämmelser i förordningen om statlig förmögenhetsskatt och i fråga om den sk 80-procentspärren som syftar på makars inkomsttaxering torde inte beröras av särbeskattningen. Bestämmelserna avser förmögenhetsskattens relation till makarnas sammanräknade nettoinkomster respektive den totala skattebördans förhållande till makarnas på visst sätt omräknade taxerade inkomster. Genom att särbeskattningen konstruerats som en skatteberäkningsmetod ändras inte taxeringen; det beaktande av taxeringen som skall ske enligt de nämnda bestämmelserna kommer därför att — även fortsättningsvis och oberoende av om särbeskattning begäres — avse de vid samtaxeringen faktiskt fastställda beloppen.

De individuella verkningarna

De individuella verkningarna torde beläggas av nedanstående tabell. Den avser förhållandena vid en kommunal utdebitering av 17 kr. Även om kommunalskatten inte direkt omfattas av särbeskattningen, är utdebiteringens storlek såtillvida av betydelse att den genom kommunalskatteavdraget påverkar relationen mellan årsinkomst och uträknad statlig inkomstskatt

**Tabell utvisande ökningen (+) eller minskningen (—) av den samman-
vid begäran om**

Endast förvärvsinkomster. Kommunal utdebitering = 17 kr per skattekrona.
sjukförsäkrings- och

Mannens inkomst kr.	Skatte- system	K v i n n a n s i n k o m s t k r.			
		0	12.000	14.000	16.000
1	2	3	4	5	6
6.000	sam	487	3.658	4.282	4.912
	sär	740 + 253	3.662 + 4	4.384 + 102	5.252 + 340
12.000	sam	2.120	5.653	6.382	7.242
	sär	2.435 + 315	5.653 ± 0	6.437 + 55	7.342 + 100
14.000	sam	2.679	6.382	7.243	8.110
	sär	3.080 + 401	6.458 + 76	7.243 ± 0	8.149 + 39
16.000	sam	3.241	7.242	8.110	9.071
	sär	3.801 + 560	7.377 + 135	8.163 + 53	9.071 ± 0
18.000	sam	3.807	8.118	9.078	9.948
	sär	4.579 + 772	8.312 + 194	9.121 + 43	9.948 ± 0
20.000	sam	4.423	9.071	9.938	10.884
	sär	5.530 + 1.107	9.231 + 160	9.980 + 42	10.802 - 82
22.000	sam	5.078	9.945	10.888	11.867
	sär	6.503 + 1.425	10.143 + 198	10.889 + 1	11.711 - 156
25.000	sam	6.158	11.367	12.344	13.323
	sär	8.048 + 1.890	11.524 + 157	12.270 - 74	13.092 - 231
30.000	sam	8.285	13.802	14.844	15.889
	sär	10.780 + 2.495	13.258 + 156	14.704 - 140	15.526 - 363
35.000	sam	10.562	16.395	17.437	18.482
	sär	13.481 + 2.919	16.540 + 145	17.286 - 151	18.108 - 374
40.000	sam	12.989	18.988	20.036	21.180
	sär	16.157 + 3.168	19.217 + 229	19.963 - 73	20.785 - 395
50.000	sam	18.134	24.580	25.720	26.864
	sär	21.509 + 3.375	24.569 - 11	25.315 - 405	26.137 - 727
75.000	sam	32.180	39.240	40.479	41.722
	sär	35.915 + 3.735	38.948 - 292	39.694 - 785	40.516 - 1.206
100.000	sam	47.515	54.695	55.934	57.177
	sär	51.370 + 3.855	54.403 - 292	55.149 - 785	55.971 - 1.206
200.000	sam	113.129	121.354	122.773	124.197
	sär	117.231 + 4.102	120.234 - 1.120	120.980 - 1.793	121.802 - 2.395

**lagda direkta skatten för makar utan barn i olika inkomstkombinationer
frivillig särbeskattning.**

Med sammanlagd direkt skatt avses statlig och kommunal inkomstskatt samt folkpensionsavgift.

K v i n n a n s i n k o m s t k r .					
18.000	20.000	25.000	30.000	40.000	50.000
7	8	9	10	11	12
5.646 6.227 + 581	6.366 7.187 + 821	8.570 9.607 + 1.037	10.848 12.054 + 1.206	15.845 17.303 + 1.458	21.140 22.655 + 1.515
8.118 8.281 + 163	9.071 9.201 + 130	11.367 11.483 + 116	13.802 13.905 + 103	18.988 19.154 + 166	24.580 24.506 - 74
9.078 9.108 + 30	9.938 9.968 + 30	12.344 12.247 - 97	14.844 14.669 - 175	20.036 19.918 - 118	25.720 25.270 - 450
9.948 9.948 ± 0	10.884 10.802 - 82	13.323 13.081 - 242	15.889 15.503 - 386	21.180 20.752 - 428	26.864 26.104 - 760
10.898 10.817 - 81	11.868 11.672 - 196	14.346 13.951 - 395	16.939 16.373 - 566	22.328 21.622 - 706	28.012 26.974 - 1.038
11.868 11.671 - 197	12.839 12.526 - 313	15.383 14.805 - 578	17.976 17.227 - 749	23.465 22.476 - 989	29.149 27.828 - 1.321
12.852 12.580 - 272	13.827 13.435 - 392	16.432 15.714 - 718	19.025 18.136 - 889	24.612 23.385 - 1.227	30.296 28.737 - 1.559
14.346 13.961 - 385	15.383 14.816 - 567	17.988 17.095 - 893	20.633 19.517 - 1.116	26.317 24.766 - 1.551	32.001 30.118 - 1.883
16.939 16.395 - 544	17.976 17.250 - 726	20.633 19.529 - 1.104	23.475 21.951 - 1.524	29.159 27.200 - 1.959	34.941 32.552 - 2.389
19.532 18.977 - 555	20.623 19.832 - 791	23.475 22.111 - 1.364	26.317 24.533 - 1.784	32.001 29.782 - 2.219	38.032 35.134 - 2.898
22.328 21.654 - 674	23.465 22.509 - 956	26.317 24.788 - 1.529	29.159 27.210 - 1.949	34.941 32.459 - 2.482	41.123 37.811 - 3.312
28.012 27.006 - 1.006	29.149 27.861 - 1.288	32.001 30.140 - 1.861	34.941 32.562 - 2.379	41.123 37.811 - 3.312	47.305 43.163 - 4.142
42.969 41.385 - 1.584	44.205 42.240 - 1.965	47.305 44.519 - 2.786	50.396 46.941 - 3.455	56.578 52.190 - 4.388	62.760 57.542 - 5.218
58.424 56.840 - 1.584	59.660 57.695 - 1.965	62.760 59.974 - 2.786	66.008 62.396 - 3.612	72.605 67.645 - 4.960	79.202 72.997 - 6.205
125.624 122.671 - 2.953	127.043 123.526 - 3.517	130.598 125.805 - 4.793	134.145 128.227 - 5.918	141.240 133.476 - 7.764	148.335 138.828 - 9.507

och folkpensionsavgift. — Vid tabellens avläsande bör även beaktas, att den förutsätter, att hustrun fått förvärvsavdrag med 300 kr. Om hustruns arbetsinkomst utgjorts av t ex pension är hon inte berättigad till förvärvsavdrag. Hennes i tabellen angivna årsinkomster måste då minskas med 300 kr. Om hon har barn och fördenskull är berättigad till högre förvärvsavdrag än 300 kr måste å andra si-

dan de för hustrun i tabellen angivna årsinkomsterna höjas i motsvarande mån.

Slutligen kan nämnas, att makar sällan får skatteminskning genom särbeskattning, när hustruns årsinkomst understiger 12.000 kr. Vid de i tabellens kol. 1 angivna inkomstlägena för mannen skulle sålunda skatteminskning först uppkomma, när hans inkomst är 200.000 kr och hustruns inkomst överstiger 9.000 kr.

Nästa nr av tidskriften
utkommer
i september månad