SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 4-5/1954 Årgång 4

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om äkta makars beskattning

Ett försök till klargörande av frågan när sam- resp. särtaxering skall ske samt om avdragsrätten för periodiskt understöd och fördyrade levnadskostnader.[1]

Av kammarrättsrådet Bo Lagergren

I proposition nr 213 till 1952 års riksdag framlades förslag till omläggning bl. a. av äkta makars beskattning. Förslaget, som i allt väsentligt vilade på 1949 års skatteutrednings betänkande angående den statliga direkta beskattningen (S. O. U. 1951: 51) förordade ett bibehållande av sambeskattningen. Vissa mindre modifieringar av närmast teknisk natur i hittills rådande system vidtogos dock innebärande i huvudsak, *att* makar för det beskattningsår, varunder de ingått äktenskap, skola taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga, *att* vid beräkning av kommunalt och statligt ortsavdrag makarna skola erhålla hälften var av det gemensamma ortsavdraget, *samt att* vid taxeringen till statlig inkomstskatt skatten skall fördelas mellan makarna efter förhållandet mellan deras *beskattningsbara inkomster* och icke såsom förut de taxerade inkomsterna.

Det alltfort gällande huvudstadgandet för äkta makars beskattning (52 § K. L.) innebärande att äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, skola samtaxeras, medan äkta makar, som under beskattningsåret levt åtskilda, skola anses såsom av varandra oberoende skattskyldiga ävensom stadgandet i 65 § K. L. att det förhållande, som rått under *större delen* av beskattningsåret, skall vara avgörande för taxeringen grunda sig på betänkande av 1921 års kommunalskattekommitté. Av förarbetena synes framgå att

[1] Framställningen av det sistnämnda spörsmålet kommer i ett senare häfte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

kommittén avsett att låta de rent *faktiska* omständigheterna vara avgörande för tolkningen av begreppet levt "tillsammans" respektive levt "åtskilda". I den speciella motiveringen till stadgandet om äkta makars beskattning (48 §) anföres nämligen följande (S. O.U. 1924: 53 s. 438):

"Emellertid kan principen om äkta makars gemensamma beskattning icke upprätthållas för det fall, att makarna leva åtskilda. Förutsättningen för den gemensamma beskattningen — det gemensamma hushållet — förefinnes då icke längre. Kommitténs förslag om ett för äkta makar gemensamt ortsavdrag — och avdrag enligt 45 par. — avser således äkta makar, som leva tillsammans. Såsom av förslagets 65 par. framgår skall sammanlevnaden, för att föranleda gemensam taxering, hava ägt rum under större delen av beskattningsåret."

Bortsett från hänvisningen till det gemensamma hushållet såsom kriterium på samlevnad har någon analys av begreppen på förevarande område icke lämnats av lagstiftaren. Den till synes närmast till hands liggande lösningen — att låta de rent faktiska förhållandena vara avgörande för frågan om sam- resp. särtaxering — har emellertid aldrig omfattats i praxis, som intagit en betydligt strängare hållning, då det gällt att bedöma om äkta makar "levt åtskilda". Rättslig separation i form av hemskillnad har visserligen medfört, förutsatt att den varit rådande under större delen av beskattningsåret, att makarna betraktats såsom självständiga skattesubjekt. Däremot har den faktiska särlevnaden i och för sig icke ansetts tillräcklig, därest icke någon ytterligare omständighet tillkommit. Att söka finna ett sådant kriterium är en av huvuduppgifterna för denna undersökning. Det torde nämligen få anses oomtvistligt att det är få områden inom beskattningsrätten, där allt *tyckes* så flyta och där lagstiftning och praxis påstås gå skilda vägar.

Innan författaren går in på belysning av praxis' inställning till dessa problem kan det — icke minst för den som i praktiken har att tolka dessa bestämmelser — vara av stort intresse, att se huru frågan under de senaste åren blötts och stötts i sakkunnigkommittéer och i riksdagen utan att man likväl funnit någon framkomlig väg att i lagstiftningsväg leda rättstillämpningen. Vid 1948 års riksdag upptogs sålunda frågan om det gemensamma hushållet såsom kriterium på samlevnad i en motion (II: 103), vari yrkades, att i 52 §. KL och FSI 11 § orden "som under beskattningsåret levt åtskilda" måtte utbytas mot "som under större delen av beskattningsåret icke haft gemensamt hushåll". I motionen åberopades vad i kommunalskattekommitténs betänkande anförts angående det gemensamma hushållet såsom förutsättning för gemensam beskattning. Motionären uttalade, att stadgandenas innebörd syntes fullt klar, men att beskattningsnämndernas tolkning vore felaktig. Bevillningsutskottet framhöll i sitt betänkande (nr 25) i anledning av motionen, att uttrycket "levt åtskilda" vore oklart till sin innebörd och lätt kunde giva anledning till olika tolkningar. Utskottet ansåg icke, att förefintliga prejudikat från regeringsrätten gåve stöd för några mera bestämda slutsatser rörande de krav, som borde uppställas för att makar skulle taxeras var för sig. Att utskottet trots detta icke föreslog riksdagen några ågärder på grund av motionen torde väl närmast sammanhängt med att finansminister Wigforss år 1946 uppdragit åt särskilda sakkunniga, de s. k. sambeskattningssakkunniga, att under

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

borgmästare Sven Luttemans ordförandeskap utreda frågan om ändrade bestämmelser för taxering av äkta makar. I sitt år 1951 avlämnade betänkande (S. O.U. 1949:47) framhöllo de sakkunniga, att äkta makars *hushållsgemenskap* obestridligen vore ett vägande skäl för samtaxering av makarna men dock icke det enda och enligt de sakkunnigas uppfattning icke heller det viktigaste. I främsta rummet vore det nämligen det förhållandet, att makarna genom äktenskapet komme att utgöra en faktisk och rättslig ekonomisk enhet, som motiverade att makarna behandlades såsom ett enda skattesubjekt. Dessa äktenskapets verkningar framträdde enligt de sakkunniga oberonde av huru mantalsskrivning av makarna skett. Att under nämnda förhållanden särtaxera äkta makar enbart av den anledningen, att de haft bostad å skilda håll ansågo sambeskattningssakkunniga icke motiverat. Om exempelvis mannen erhölle arbetsanställning å annan ort än familjens bostadsort vore det enligt de sakkunnigas mening naturligt att allt fortfarande behandla makarna som en enhet, även om detta förhållande på grund av rådande bostadsbrist eller av andra skäl skulle fortvara flera år. Den ekonomiska gemenskapen framträdde särskilt i de fall, där hustrun saknade egen inkomst. Mannen, som försörjde familjen, borde då erhålla ortsavdrag för hustrun och barnen på samma sätt som om hushållsgemenskap förevarit. Det skulle icke te sig tillfredsställande — fortsatte sambeskattningssakkunniga — att kanske för ett eller annat år särtaxera makarna och medgiva mannen avdrag för periodiskt understöd. Makarna skulle i så fall sammanlagt erhålla högre avdrag än om samtaxering ägde rum, vilken möjlighet i vissa fall skulle kunna utnyttjas för uppnående av lägre skatt. Sambeskattningssakkunniga förklarade sig dock icke vara helt främmande för synpunkten, att bosättning på skilda orter medförde ökade kostnader. De sakkunniga ansågo emellertid att denna olägenhet borde undanröjas genom att den skattskyldige medgåves avdrag för fördyrade levnadskostnader, vilket i det särskilda fallet gåve möjlighet till prövning av såväl avdragets berättigande som ock avdragets storlek. — Om äkta makar däremot på grund av *söndring* bodde var för sig och det på goda grunder kunde antagas, att särlevnaden komme att bliva bestående, förordade sambeskattningssakkunniga särtaxering. Rättslig separation syntes icke böra fordras utan det räckte, att förhållandet kunde konstateras efter en ganska fri prövning.

På grund av dessa överväganden förordade sambeskattningssakkunniga en anvisningspunkt till 52 § K. L. av följande innehåll:

"Frågan, huruvida äkta makar under beskattningsåret levt tillsammans eller levt åtskilda, bedömes oberoende av huru mantalsskrivning skett. Äkta makar kunna sålunda anses hava levt tillsammans, även om makarna icke haft gemensam bostad. Endast om makarna på grund av söndring i äktenskapet varit bosatta var för sig, och detta förhållande kan antagas bliva bestående, skola makarna behandlas såsom av varandra oberoende skattskyldig."

Sambeskattningssakkunnigas betänkande blev föremål för en ganska hård kritik av remissinstanserna, därvid bland annat huvudskälet, att makarna skulle utgöra "en rättslig och faktisk ekonomisk enhet" blev föremål för gensaga. Sålunda framhölls bland annat av överståthållarämbetet, att detta begrepp vore ganska diffust, särskilt som den ena maken ofta saknade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

nämnvärda möjligheter att inverka på den andres dispositioner, sedan väl envar av makarna sörjt för familjens tillbörliga underhåll. Finansminister Sköld fann också, att den framförda kritiken borde föranleda till att sambeskattningssakkunnigas förslag icke borde läggas till grund för en ny lagstiftning. Då spörsmålet om beskattningen av äkta makar av finansministern ansågs vara en av de mest aktuella skattefrågorna uppdrogs åt 1949 års skatteutredning under ordförandeskap av riksdagsmannen Adolv Olsson att verkställa en förnyad utredning enligt särbeskattningslinjen (härom se bl.a . prop. 213/1952 s. 26).

I sitt betänkande (S. O. U. 1951 : 51 s. 208) framhöll 1949 års skatteutredning, att frågan om skild taxering vid särlevnad i viss grad sammanhängde med frågan om rätt till avdrag för periodiskt understöd, som ena maken vid särlevnad utbetalat till den andre. Regeringsrättens utslag syntes dock visa — fortsatte utredningen — att dessa frågor icke nödvändigtvis behövde sammanfalla. 1949 års skatteutredning stannade därför med hänsyn till de skiftande förhållanden, som här kunde råda, vid ett förordande av att såsom hittills det borde ankomma å praxis att handhava tolkningen av begreppet "levt tillsammans" i skatterättslig betydelse.

Varken i den proposition, som ligger till grund för 1952 års reform, för vilken inledningsvis redogjorts, eller under utskottsbehandlingen i riksdagen blev frågan om *när* makar skola samtaxeras vid skilda hemvist eller deras rätt till avdrag för periodiskt understöd eller för fördyrade levnadskostnader föremål för något närmare dryftande. Då lagstiftaren sålunda själv velat helt åt praxis överlåta dessa synnerligen viktiga problem, synes en jämförelsevis fyllig prejudikatsammanställning vara ägnad att belysa nuvarande praxis inställning. Visserligen återfinnas de flesta rättsfallen i — förutom Regeringsrättens årsbok — i facktidskrifterna, men erfarenheten har bestyrkt, att det är förenat med icke oväsentliga svårigheter att kunna "passa in" ett uppdykande problem på det ena eller andra prejudikatet, då någon mera fullständig och översiktlig sammanställning av rättsfallen saknas.

Innan denna redogörelse lämnas vill författaren — mot bakgrunden av den frihet lagstiftaren skänkt de rättstillämpande myndigheterna — ifrågasätta om tiden icke nu är inne att mera allmänt eftersträva en koordinering av det skatterättsliga bosattbegreppet med motsvarande begrepp i gällande folkbokföringsförordning. Med hänsyn till den vikt och betydelse vår skattelagstiftning tillmäter *hemortskommunen,* varmed enligt 66 § K. L. förstås den kommun, där den skattskyldige författningsenligt skall vara mantalsskriven för året näst före taxeringsåret, synes det nämligen synnerligen naturligt att låta äkta makar behandlas såsom av varandra oberoende skattskyldiga i de fall, då de författningsenligt skola vara mantalsskrivna å skilda orter, och låta samtaxering ske, när de enligt folkbokföringsförordningen skola mantalsskrivas å samma ort. Att något försök till dylik koordinering icke gjorts av berörda kommittéer synes märkligt och lärer väl närmast vara att tillskriva det förhållandet, att folkbokföringsförordningen med dess ingående behandling av äkta makars kyrko- och därmed mantalsskrivningsförhållanden är av så ungt datum. En redogörelse för folkbokföringsförordningens hithörande bestämmelser torde därför vara på sin plats. (För den som vill hämta närmare kännedom om des-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

sa regler hänvisas till det av f. d. kammarrättsrådet S. Norrman år 1953 utgivna arbetet Rätt kyrkobokförings- och mantalsskrivningsort, vars framställning förf. i mångt och mycket följer i följande avsnitt.)

I. Huvudstadgandena för äkta makars mantalsskrivning.

De viktigaste bestämmelserna om äkta makars kyrkobokföring och därmed mantalsskrivning återfinnas i folkbokföringsförordningens 13 par. 3 och 6 mom.

Förstnämnda moment, har följande lydelse:

"Den som av sina arbetsförhållanden föranledes att tillbringa sin dygnsvila å annan fastighet än den där hans familj är bosatt skall likväl anses bosatt å sistnämnda fastighet, under förutsättning att han, därest ej tillfälligtvis hinder möter, regelbundet besöker familjen."

Personens vistelse å annan plats än familjen måste vara föranledd av hans arbete. Förbindelsen med familjen måste uppehållas genom personliga besök, därvid övernattning dock ej är nödvändig. Med ordet *regelbundet* förstås i praxis åtminstone var 14:e dag. Under förarbetena hade ursprungligen föreslagits att i en särskild anvisningspunkt upptaga sistberörda 14 dagars regel, men sedan kammarrätten i sitt remissyttrande varnat mot att binda rättstillämpningen inom så bestämt uppdragna gränser ansågs att tidsbestämningen i fråga icke borde intagas i någon författningstext. Ske besöken på grund av avståndet mellan arbetsplatsen och familjens bostad mera sällan, kan personen icke jämlikt förevarande stadgande anses bosatt å samma fastighet som familjen. — Genom att ifrågavarande stadgande närmast avser sådana fall, då enbart *mannens* arbetsförhållanden äro orsak till familjens splittring, ha myndigheterna erforderlig frihet, att då *hustruns arbetsförhållanden* föranleda att makarna ha skilda hemvist låta kyrkoskrivningen och därmed mantalsskrivningen följa den vanliga dygnsviloregeln, som innehålles i 13 par. 2 mom. folkbokföringsförordningen, enligt vilket stadgande en person skall anses bosatt å den fastighet där han regelmässigt vistas eller, då ombyte av bostad skett, kan antagas komma att regelmässigt vistas under nattvilan eller motsvarande vila (dygnsvilan).

13 par. 6 mom. folkbokföringsförordningen reglerar fall av s. k. *dubbel bosättning*. Härmed förstås icke sådana i det föregående berörda situationer, då en person av sina arbetsförhållanden föranledes att stadigvarande under veckans arbetsdagar tillbringa sin dygnsvila å annan fastighet — och därmed vanligen i annan kommun — än där hans familj är bosatt, s. k. skenbart dubbel bosättning utan med dubbel bosättning i egentlig mening förstås enligt 13:6 folkbokföringsförordningen det förhållandet, att person *samtidigt har två eller flera likvärdiga hem, som hela året stå fullt färdiga att av honom disponeras*. Stadgandet har följande lydelse:

"Tillbringar någon under olika dygn sin dygnsvila å särskilda fastigheter under sådana omständigheter att han enligt 2 mom. skulle vara att anse som bosatt å mer än en fastighet, skall han anses bosatt å den fastighet där han vistas under sådana förhållanden, att han med avseende å tjänst, verksamhet eller andra omständigheter bör anses därstädes hava sitt egentliga hemvist."

I Norrmans ovanberörda arbete tolkas innebörden av detta stadgande sålunda: Nu kan det naturligtvis för en sådan per-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

son (d. v. s. med två eller flera likvärdiga hem) mycket ofta inträffa, att han på den ena bosättningsorten har en verksamhet, t. ex. en tjänst, och på den andra bosättningsorten en annan verksamhet, t. ex. en rörelse eller en jordbruksfastighet. Valet mellan dessa orter kan säkerligen mången gång vara svårt att träffa; utgången torde ofta komma att bero därav, vilken verksamhet som bör anses vara den ifrågavarande personens huvudsakliga eller om den ena bosättningsorten på grund av "andra omständigheter" kan anses vara mera fast och så att säga mera kvalificerad än den andra. Så t. ex. lärer en person, som visserligen har ständig bostad och är bosatt såväl i en stad som på en egendom på landet, men som om vintern vistas i staden, sysselsatt med viss verksamhet, under det att han endast om sommaren och möjligen även under helgerna vistas på den egna jordbruksfastigheten i landskommunen, i allmänhet böra kyrkobokföras i staden. — Vad som avses med "andra omständigheter" — fortsätter Norrman — torde icke vara lätt att uttömmande angiva. Tydligt är dock att dit bör hänföras familjens bosättningsort. Givetvis kan även tidsskillnaden för uppehållet å den ena eller andra orten hänföras dit. Men ensamt den längre eller kortare tid, varunder en person vistas på en ort, får icke verka avgörande på frågan, utan hänsyn skall jämväl tagas till de övriga förhållanden, under vilka vistelsen på det ena eller andra stället äger rum. Man kan sålunda t. ex. icke utan vidare säga, att en godsägare, som om vintern är bosatt i en stad, även där skall kyrkobokföras allenast därför, att den tid, han tillbringar i staden, är en eller annan månad längre än den tid, han uppehåller sig på sitt gods.

II. Aktuella regeringsrättsprejudikat.

Den rättsfallsredogörelse, som lämnas i det följande, har ansetts lämpligen böra lämnas i särskilda avsnitt alltefter *anledningen* till makarnas skilda hemvist.

1. Makarnas arbetsförhållanden ha föranlett skilda hemvist.
2. Ena makens sjukdom har medfört skilda hemvist.
3. Särlevnaden är förorsakad av söndring.
4. Avdragsrätten för periodiska understöd.
5. Avdragsrätten för fördyrade levnadskostnader vid skilda hemvist.

Rättsfallen komma att belysas av folkbokföringsförordningens principer för äkta makars kyrko- och mantalsskrivning samt kammarrättens praxis i sistberörda mål, sådan densamma utbildats på de specialdivisioner, som numera äro högsta instans i folkbokföringsmål. Av utrymmesskäl kommer den ovan vid 5. uppställda frågan att behandlas jämförelsevis fristående i en kommande artikel.

1. *Makarnas arbetsförhållanden ha föranlett skilda hemvist.*

Vid tidpunkten för sambeskattningssakkunnigas förslag (hösten 1949) ansågs, att regeringsrätten endast i sällsynta undantagsfall ville särtaxera äkta makar så framt icke *söndring* i äktenskapet var orsaken till de skilda hemvisten. Sedan dess har praxis visat en större benägenhet till särtaxering av äkta makar. Huruvida den år 1947 ikraftträdda folkbokföringsförordningen bidragit härtill eller om det är en utpräglad tendens hos underinstanserna att tillgripa särtaxering vid skilda hemvist under mera avsevärd tidrymd, som bidragit till en större benägenhet för särtaxering må lämnas därhän. Utvecklingen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

är emellertid i god överensstämmelse med folkbokföringsförordningens större hänsynstagande till makarnas individuella bosättningsförhållanden.

Samtaxering har skett i bl. a. följande fall: *1948 not 1042:* En professor S. i Uppsala var mantalsskriven i U., där han förhyrde en våning om 5 rum och kök. S. hade tidigare varit mantalsskriven i Stockholm, där han fortfarande ägde och bebodde en villa på Djurgården. Sedan S. utnämnts till professor i U. hade han låtit mantalsskriva sig i U. Hustrun kvarbodde i Stockholm, där hon var mantalsskriven. Samtliga instanser ansågo, att makarna S. skulle samtaxeras.

Utgången synes lättförståelig. Här förelåg nämligen ett fall av dubbel bosättning. S. hade samtidigt två i stort sett likvärdiga hem, som hela året stodo fullt färdiga att av honom disponeras. Visserligen torde 13 par. 6 mom. folkbokföringsförordningen — jfr den i det föregående återgivna författningstexten — böra med hänsyn till S:s innehavande ämbete föranleda till att Uppsala rätteligen var S:s hemortskommun, men samtaxering var självfallen redan av den omständigheten att åtminstone halva året hushållsgemenskap existerade. I sin argumentering hade S. missuppfattat utgången i R. Å. 1936 not. 53 (se nedan), där en häradshövding i Kungälv med familjen i Vänersborg blev särtaxerad. Denne var av sina arbetsförhållanden föranledd att bo inom domsagan. Besöken i familjen skedde högst en gång i månaden. Kommunikationerna avsevärt mycket sämre än mellan Uppsala och Stockholm, varför nuvarande 13:6 folkbokföringsförordningen aldrig skulle kunnat tillämpas.

1950 not. 627: En folkskollärarinna, fru G., tjänstgjorde i Burträsks socken, där hon förhyrde en lägenhet, som hon bebodde under arbetsveckan. Hennes man var busschaufför i Lövångers socken (avstånd cirka 12 mil), där han regelmässigt tillbringade dygnsvilan. Fru G. tillbringade sön- och helgdagar samt övriga ledighetsdagar i L; mannens arbetsförhållanden möjliggjorde besök i Burträsk tre gånger i veckan. Regeringsrätten ansåg, att Lövånger måste anses hava utgjort fru G:s hemortskommun samt att makarna måste samtaxeras, "enär de icke kunde anses hava under beskattningsåret levt åtskilda".

Att samtaxering skedde i detta mål synes helt i överensstämmelse med 13 par. 3 mom. folkbokföringsförordningen (ang. författningstexten se ovan). Visserligen åsyftar lagrummet närmast det fall, att mannens arbetsförhållanden äro orsak till familjens splittring, men avfattningen hindrar icke den tillämpningen, att om hustrun tillbringar största delen av fritiden i mannens hemortskommun, sistnämnda ort blir att anse som rätt mantalsskrivningsort för hustrun, varigenom makarna få gemensam hemortskommun med samtaxering som logisk följd. Ett fall av *verklig dubbel bosättning* (13:6 folkbokföringsförordningen) förelåg i

1953 not. 919: En person i G. var sedan ett flertal år mantalsskriven i Kristinehamn, där han var direktör för ett industriföretag. Han förhyrde i staden en lägenhet om två rum och kök. Hans hustru var folkskollärarinna i en kommun invid Karlstad, där hon bebodde en henne tillhörig villa. Avståndet mellan de båda orterna cirka 5 mil. Mannen ägde bil. Vederbörande taxeringsintendent ansåg särtaxering böra ske, men samtliga instanser samtaxerade makarna.

Detta fall tilldrager sig synnerligen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

intresse. Man frågar sig nämligen: Var det riktigt med skilda mantalsskrivningsorter? Borde icke vid ett jakande svar härpå särtaxering vara en logisk följd. Det är möjligt att taxeringsintendenten resonerade så. För min del förklaras utgången sålunda. En tillämpning av 13 § 6 mom. folkbokföringsförordningen kan mycket väl föranleda att makarna erhålla skilda hemortskommuner. Varje makes vistelseförhållanden prövas ju individuellt; vid avvägningen av vilka faktorer som skall väga över, sedan man konstaterat den ungefärliga likvärdigheten av hem, kan respektive makes tjänst vara det kriterium, som ytterst får fälla avgörandet. En utpräglad hushållsgemenskap kan — trots skilda hemvist — likväl föreligga. Samtaxering av äkta makar vid fall av *verklig dubbel bosättning* (13:6 folkbokföringsförordningen) synes därför i regel böra ske.

Ett rättsfall, där utgången dock icke låter sig förlika med de av författaren ifrågasatta principerna för sam- resp. särtaxering utgör

1953 not. 859: En officer hade varit stationerad i Stockholm, där han jämte hustru och barn bebott en familjebostad. Hustrun hade förvärvsarbete i Stockholm. Mannen fick den 5 oktober 1947 transport till Luleå. På grund av svårighet att erhålla bostad i Luleå, kvarbodde familjen i Stockholm till den 22 juni 1949. Mannen erhöll omplaceringstraktamente till den 5 april 1948. Vid 1949 års taxering ansågs, att samtaxering av makarna skulle ske.

Utgången i detta mål synes märklig, enär makarna utan tvekan den 1 november 1947 bort vara skrivna å skilda orter, enär regelbundna besök torde varit uteslutna på grund av avståndet. Ej heller förelåg dubbel bosättning enligt 13:6 folkbokföringsförordningen, och någon hushållsgemenskap under 1948 förelåg ej heller. Även om viss hänsyn tagits till att mannen en del av samma år åtnjutit omplaceringstraktamente, har i varje fall under 8 månader av året sådana förmåner icke utgått.

Särtaxering har skett i följande fall:

1936 not. 53: Häradshövding L. var sedan 1924 domhavande i Kungälv, där han var mantalsskriven. Hans hustru kvarbodde i Vänersborg, där L. tidigare tjänstgjort, och där hustrun ägde en fastighet, där hon hade skolhushåll för läroverksungdom. Anledningen till särlevnaden beroende på svårigheten att i Kungälv ordna skolgång för makarnas barn ävensom vissa med fastigheten sammanhängande förhållanden. Avståndet mellan Kungälv och Vänersborg cirka 10 mil. L. besökte familjen var 3:e eller 4:e vecka. Makarna ansågos böra särtaxeras. Yrkande av L. att erhålla avdrag för periodiskt understöd med 250 kr. i mån. ogillades. (Se nedan under avsnittet Periodiska understöd.)

Då mannen L. endast cirka två månader per år vistades hos familjen, skulle enligt nu gällande folkbokföringsförordning tillämpning av reglerna för dubbel bosättning varit utesluten. Då besöken hos familjen icke skedde med den regelbundenhet praxis fordrar (var 14:e dag), är det uppenbart, att makarna borde särtaxeras.

1950 not 457: Fru L., som var damfrisörska i Fjugesta muincipalsamhälle, hade i okt. 1942 ingått äktenskap. Den 1 november 1945 flyttade hon till mannen, som bodde i Karlskoga, där han hade anställning och dittills varit mantalsskriven. Avståndet mellan dessa orter cirka 5 mil. För 1946 mantalsskrevs fru L. i Karlskoga. Yrkande att bliva särtaxerad vid 1946 års ink.-tax. bifölls.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

Att särtaxering skedde i detta fall, synes ganska uppenbart, där makarna haft skilda hemortskommuner, och omständigheterna icke torde varit sådana, att den ene med utpräglad regelbundenhet tillbringade fritiden i gemensam familjebostad såsom fallet var i det ovan refererade samtaxeringsfallet 1950 not. 627 (folkskollärarinnan i Burträsk och Lövånger).

1952 not. 851: W., som var tingsnotarie i Sveg till den 1 november 1947, hade den 15 juni 1947 ingått äktenskap med en sjukgymnast vid lasarettet i Ljusdal. Avstånd mellan dessa orter cirka 12 mil, 4 timmars bussresa. Från 1 aug. 1947 hade förhyrts familjebostad i Ljusdal, dit mannen plägade begiva sig vid veckosluten. Regeringsrätten ansåg, att makarna borde särtaxeras vid 1948 års taxering. Avgörandet låter sig väl förlika med den praxis som kammarrätten tillämpar i folkbokföringsmål av det innehållet, att gemensam kyrko- och därmed mantalsskrivningsort fastställes, när båda makarna ha förvärvsverksamhet på skilda orter belägna på ett avstånd av mer än 12—15 mil, även om besöken vissa tider ske ganska regelbundet.

1953 not. —[1] (15 dec.): Folkskollärarinnan Z. hade fast anställning i Sala, där hon hyrde lägenhet. Hon var gift med en lantbrukare, som i Villberga socken (avstånd från Sala cirka 7 mil) brukade och bebodde en hustrun tillhörig större jordbruksegendom. Makarna voro mantalsskrivna å respektive orter. Kommunikationerna mellan Sala och Villberga mindre goda. Utredningen i målet visade, att hustrun och barnen tillbragte ferierna i Villberga; däremot icke i vilken utsträckning makarna i övrigt hälsade på varandra. Regeringsrätten ansåg att makarna borde särtaxeras.

Utgången i detta mål synes given, enär besöken hos den andra maken icke skett var 14:e dag och "dubbel bosättning" ej förelåg. (Fru Z. torde vistats å sin gård endast en mindre bråkdel av året.)

2. Skilda hemvist på grund av söndring i äktenskapet.

Om äkta makar på grund av *söndring* bo var för sig och det på goda grunder kan antagas, att särlevnaden kommer att bli bestående, böra makarna särtaxeras. Den faktiska ekonomiska gemenskapen har då helt upphört. Den rättsliga gemenskapen kvarstår visserligen i form av underhållsplikt men torde ej sällan sakna reellt underlag eller av annan anledning icke aktualiseras. Vilka krav böra då uppställas för att särlevnad på grund av söndring skall anses konstituerad? Det vill synas som om Sambeskattningssakkunniga, vilka som nämnts uppställde söndring som exklusiv grund för särtaxering, på ett träffande sätt lyckats karakterisera de situationer, då söndring föreligger. De sakkunniga framhöllo sålunda, att krav på rättslig separation icke borde uppställas eller ens att åtgärder i sådant syfte inletts. Om på skilda håll boende makar i sina deklarationer uppgåve, att söndring i äktenskapet förelåge, syntes tveksamhet icke behöva uppstå. Men även om endast den ena av makarna lämnade sådan uppgift, borde detta i allmänhet för en taxeringsnämnd vara tillräckligt för att behandla makarna såsom av varandra oberoende skattskyldiga. Så långt torde belägg för de sakkunnigas mening återfinnas i praxis. Se t. ex. ett rättsfall (Heijkenskiöld) omförmält i Sv. Sk. T. årg. 1948 häfte 1 sid. 60. Om makarna äro varaktigt bosatta å skilda

[1] Rättsfallet ännu ej publicerat i R. Å.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

orter och hustruns enda inkomst utgöres av underhåll från mannen, torde man dock icke såsom de sakkunniga ifrågasatte äga rätt presumera, att söndring är för handen, och särtaxering sålunda ske.

I kammarrättens årsbok (1952 ref. 7) finnes ett mantalsskrivningsmål refererat, där de yttre förhållandena otvivelaktigt voro sådana, att dubbel bosättning enligt 13 par. 6 mom. förelegat och samtaxering legat närmast till hands men där kammarrätten likväl ansåg söndring i äktenskapet vara orsak till särlevnaden samt på denna grund ansett makarna böra kyrkobokföras var för sig. Då samtaxeringsfrågan jämväl berördes under utredningen förtjänar referatet ett något fylligare omnämnande på denna plats.

En godsägare N. ägde ett gods i Stenums socken, där han regelmässigt tillbringade dygnsvilan. I Berga socken ägde han en annan jordbruksfastighet. Å sistnämnda gård, som sköttes av inspektor och rättare, bodde hans hustru och makarns barn. Avståndet mellan gårdarna cirka 6 mil. Vid utredning i målet upplyste mannen, att han flera gånger i månaden vistades å fastigheten i Berga socken för att övervaka jordbruksdriften och således ej för att besöka familjen. Hustrun å andra sidan uppgav, att mannen ofta kommit till gården under arbetsveckan för att övervaka jordbruksdriften men även i stor utsträckning sön- och helgdagar för att besöka familjen. I kammarrätten upplyste mannen, att han redan år 1945 begärt skilsmässa från sin hustru men att, då godvillig överenskommelse icke kunde träffas, han avstått från att fullfölja saken; därefter hade makarna enligt mannens utsago levat under faktisk särlevnad. Kammarrätten förklarade, att N., som mantalsskrivits tillsammans med sin familj i B. socken rätteligen bort vara mantalsskriven å sin fastighet i S. socken, enär han den 1 november 1950 finge anses hava varit där bosatt, varför mantalsskrivningen i B. socken undanröjdes. Mantalsskrivningen i S. socken skedde sålunda enligt huvudregeln (dygnsviloregeln) utan hänsyn till innehållet i 13:3 och 6 folkbokföringsförordningen, som icke torde vara tillämpliga vid faktisk söndring.

I beskattningsavseende vill det synas, som om ifrågavarande makar bort taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga.

3. *Skilda hemvist på grund av ena makens sjukdom (anstaltsvård).*

R. Å. 1932 ref. 27 avser ett fall, där Regeringsrätten — med tre röster mot två — ansåg, att samtaxering borde ske av två äkta makar, trots att den ena maken var omyndigförklarad på grund av sinnessjukdom och sedan lång tid vårdades å sinnessjukhus. Praxis är entydig. År 1953 (not. 920) avgjordes ett mål rörande 1948 års taxering, där en hustru allt sedan år 1930 vistades å sinnessjukhus. Samtaxering ansågs det oaktat böra ske. I Svensk skattetidning (rättsfallshäftet för 1953 års regeringsrättsutslag s. 63) förklaras utgången med att makarna haft ett "gemensamt hushåll", och denna förklaringsgrund åberopas synnerligen ofta i likartade konfliktsituationer. Enligt min mening synes regeringsrätten även här tillämpa folkbokföringsrättsliga principer. I 14 par. 6 mom. folkbokföringsförordningen stadgas nämligen, att om någon intages å sjukvårdsinrättning eller å i lagrummet närmare angivna korrektionsanstalter detta icke medför förändring i avseende å hans kyrkobokföring, såvida icke under tiden sådana förhållanden inträffa, att han

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

på grund därav, därest han ej varit intagen å inrättningen eller anstalten, annorstädes bort kyrkobokföras. (Man tänke sig det fallet, att mannen under hustruns sjukhusvistelse avflyttar till annan kommun och där mantalsskrives; hustrun erhåller då automatiskt hemortskommun sammanfallande med mannens.)

4. *Äkta makars rätt till avdrag för periodiskt understöd.*

Genom R. Å. 1934 ref. 19 fastslogs, att make efter lagakraftvunnen hemskillnad är berättigad att åtnjuta avdrag för vad han till andra maken utger i underhåll. Denna numera som ganska självklar accepterade princip innebar emellertid en markant brytning mot tidigare praxis, enligt vilken först lagakraftvunnen dom å äktenskapsskillnad medgav sådan avdragsrätt. I det längsta hade praxis fasthållit vid fiktionen, att underhållsbidrag till hemskild hustru hade samma karaktär av icke avdragsgill levnadskostnad som makes utgifter för den andra makens behov i äktenskap, där samlevnaden alltjämt bestode. Under ett decennium efter år 1934 rådde stor osäkerhet, huruvida regeringsrätten medgåve avdrag för underhållsbidrag till make i andra fall än när hemskillnadsdom förelåge. Genom R. Å. 1936 not. Fi 53 (häradshövdingen i Kungälv med familjen i Vänersborg) hade ju — se ovan — regeringsrätten funnit särtaxering böra ske, men avdrag för periodiskt understöd vägrades. Motsvarande grundsats kom till klart uttryck i R. Å. 1944 not. Fi 833: Två äkta makar hade under beskattningsåret varit bosatta i var sin församling. Mannen yrkade avdrag för periodiskt understöd å 3.862 kronor till hustrun. Avdraget vägrades i samtliga instanser. Enligt regeringsrätten kunde avdrag såsom för periodiskt understöd icke medgivas för ifrågavarande underhållsbidrag, *oavsett att makarna finge anses hava varit av varandra oberoende skattskyldiga.* Utgången av detta mål innebar, att den skattskyldige icke fick åtnjuta vare sig familjeavdrag eller avdrag för periodiskt understöd, ehuru han fullgjort underhållsplikt mot hustrun. Följde så det betydelsefulla prejudikatet R. Å. 1945 ref. 57, där omständigheterna voro i huvudsak följande: En rådman hade redan före beskattningsårets ingång separerat från sin fru, som motsatt sig att utan rättegång gå med på hemskillnad. I syfte att efter tre års särlevnad erhålla äktenskapsskillnad (11 kap. 4 par. Giftermålsbalken) hade mannen bosatt sig i en annan lägenhet inom samma stad. Avdrag för periodiskt understöd medgavs av kammarrätten, vars utslag härutinnan fastställdes av regeringsrätten. (Den omständigheten att äktenskapsskillnad erhållits innan målet slutligt avgjordes i regeringsrätten lärer enligt en uppgift av föredraganden i målet icke ha influerat på utgången.)

Under år 1952 publicerades i R. Å. en serie rättsfall, vilka ansågos vara av den vikt, att de fullständigt refererades i årsboken. Jämväl i denna tidskrift (1952 sid. 308) har redogörelse lämnats för dessa utomordentligt intressanta prejudikat. För sammanhangets skull förtjänar omständigheterna i dessa mål att här rekapituleras:

R. Å. 1952 ref. 32: I: G. och hans hustru hade år 1939 på grund av söndring beslutat avbryta sammanlevnaden. Sedan dess hade makarna haft skilda hushåll och varit mantalsskrivna var för sig. Underhåll till hustrun utgick enligt en år 1939 träffad överenskomemlse. Under beskattningsåret 1948 hade utbetalats 12.000 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

Vid 1949 års taxering ansågs, att G. varit berättigad åtnjuta avdrag med yrkade beloppet.

De under *1952: 32: II och III* refererade fallen röra en och samma skattskyldig vid två på varandra följande beskattningsår. I det ena fallet, avseende beskattningsåret 1948, ansågs ett periodiskt understöd icke utgör för kostsam skattepliktig intäkt "enär av handlingarna icke framgår, att sammanlevnaden stadigvarande hävts förrän sedermera, samt vid sådant förhållande och med hänsyn till övriga omständigheter måste antagas, att ifrågavarande såsom underhållsbidrag betecknade belopp väsentligen avsett utgifter, som oaktat särlevnaden varit gemensamma levnadskostnader för makarna". I det andra fallet — beskattningsåret 1949 — ansågs att särlevnaden antagit en stadigvarande karaktär; som skattepliktig intäkt för mottagaren upptogs dock endast viss del av de faktiskt gjorda utbetalningarna. Omständigheterna i dessa mål voro i huvudsak följande: Mannen hade hösten 1947 avflyttat från familjebostaden och sedan dess icke återvänt. Våren 1948 hade genom advokater förts förhandlingar om skilsmässa. Hustrun hade icke velat gå med på sådan, då hon trott, att mannens bortovaro berott på ett tillfälligt hugskott. Mannen hade under hela beskattningsåret betalat hyran för familjebostaden samt hembiträdeslönen. I hushållspengar hade månatligen utbetalats till en början 700 kronor, senare 350 kronor men efter hembiträdets avflyttning i september hade underhållet till hustrun utgått med 550 kr. i mån. Regeringsrätten ansåg, att vid 1949 års taxering avdrag icke kunde medgivas mannen. Motiveringen: se ovan. Under beskattningsåret 1949 fortsatte mannen att varje månad i hushållspengar tillställa hustrun ett belopp av 550 kr. Dessutom betalade han familjebostaden. I november 1949 träffades avtal om äktenskapets upplösning, i samband varmed mannen förband sig att från och med 1 oktober samma år åt hustrun som underhåll utbetala i ett för allt 1.000 kronor i månaden. Vid 1950 års taxering ansågs, att skattepliktig intäkt för hustrun uppgått till allenast 3.000 kr. motsvarande vad hon uppburit för tid som förflutit efter sistberörda avtals ingående. Av utslaget framgår, att för mannens vidkommande avdrag för periodiskt understöd kunnat medgivas med allenast 3.000 kronor.

Förhållandena voro i mångt och mycket likartade i R. Å. 1952: 32: IV, ehuru utgången blev en annan; anledningen skall jag söka klargöra efter följande redogörelse: Makarna E. hade under år 1948 icke sammanlevat. I maj 1949 hade dömts till äktenskapsskillnad utan föregående hemskillnad. Under år 1948 fanns icke mellan makarna något avtal om underhållets storlek, men mannen hade till familjen varje månad betalat 400 kr. jämte hyra, telefonräkningar och elektricitet. Sedermera hade underhållet fastställt till 350 kr. i månaden till hustrun förutom underhållet till barnen. Det totala underhållsbidraget, som fastställdes i domen å äktenskapsskillnad, uppgick till praktisk taget samma belopp, som mannen hade betalat under år 1948. Såväl prövningsnämnden som kammarrätten ansågo, att makarna vid 1949 års taxering borde samtaxeras, men regeringsrätten yttrade: Av handlingarna framgår, att makarna E. levt åtskilda under hela beskattningsåret och att mannen E. samma år till hustrun utgivit penningbelopp, därav sammanlagt 4.200 kr. må anses som periodiskt understöd åt henne; och enär förty makarna böra vid taxeringen anses så-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11

som av varandra oberoende skattskyldiga och klaganden är berättigad till avdrag med sistnämnda belopp, finner etc. (nedsättning av tax:a med 4.200 kr.; särtaxering).

Att Regeringsrätten i detta mål särtaxerade och medgav avdrag för periodiskt understöd, som beskattades i hustruns hand, sammanhänger med att söndringen redan innan rättsliga åtgärder vidtagits av båda makarna betraktades som definitiv; det var sålunda icke ett sådant särboende, som förelåg i rättsfallet RÅ 1952: 32: II, där den ena maken uppfattade söndringen som en nyck från den andre makens sida, och där det gemensamma hemmet synbarligen stod till den söndrande makens disposition, därest han återvände. Av honom gjorda utbetalningar ansågos därför avse gemensamma levnadskostnader.

Av de rättsfall, för vilka nu redogjorts, torde den slutsatsen kunna dragas, att särtaxering icke medför rätt till avdrag för periodiskt understöd, ens om de utgivna understöden äger hög grad av periodicitet. Den princip som kom till uttryck i fallet 1936 not 53 — häradshövdingen i Kungälv som varje månad tillställde hustrun 250 kr. men vägrades avdrag härför — synes vara en alltfort gällande rättsgrundsats. Ha makarna varit bosatta på skilda orter, utan att dock all gemenskap i hushållshänseende upphört, medgives sålunda ej avdrag för periodiskt understöd till hustrun. Denna grundsats är uttalad av Lundevall i hans Skattehandbok och de därefter tillkomna rättsfallen R.Å. 1952 ref. 32 I—IV synas bestyrka detta uttalande.

Obestridligen kunna stötande resultat uppkomma, därest icke praxis vill låta avdragsrätten för periodiskt understöd regleras i enlighet med reglerna för samresp. särtaxering. Det återstår emellertid att se huru Regeringsrätten kommer att ställa sig till det fall, att all hushållsgemenskap är utesluten — bortsett från större helger och någon semestermånad årligen — men där likväl söndring i äktenskapet icke föreligger, t. ex. det fall, att mannen är varaktigt stationerad i övre Norrland, där hans hustru av hälsoskäl icke kan vistas, varför hon bebor en av mannen förhyrd familjebostad i Stockholm. Uppenbart synes vara, att dessa makar böra särtaxeras, men kan det vara rimligt att mannen varken erhåller familjeavdrag eller avdrag för periodiskt understöd. En vägran till ett mannens yrkande om avdrag för vad han regelbundet utbetalar till hustruns underhåll synes medföra ett resultat som ter sig oförenligt med principen om skattens uttagande efter bärkraften. Denna viktiga princip får icke bli bortglömd inför en överdriven fruktan att makar genom allehanda "skenbosättningar" skola lyckas mildra progressionen och därmed skattebördan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:11