SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1980

Några frågor angående tillämpningen av marginalskattespärren

Av hovrättsassessorn Bodil Hulgaard

Inledning

I en tidigare artikel i denna tidskrift[1] har en redogörelse lämnats för riksdagens beslut i december månad 1979 (prop 1979/80:58, SkU 1979/80:20, rskr 1979/80:137, SFS 1979:1156-1166) om fortsatt reformering av inkomstskatten. I artikeln behandlades bl.a. de nya reglerna om en marginalskattespärr vid 80/85%. Här skall dessa regler behandlas utförligare från teknisk synpunkt.

De nya reglerna innebär att statlig inkomstskatt inte tas ut i den mån den tillsammans med kommunal inkomstskatt uppgår till mer än 80% av någon del av inkomsten upp till 30 basenheter och till mer än 85% på inkomstdelar däröver. (Basenheten är 5 800 kr för taxeringsåret 1981 och 30 basenheter motsvarar alltså 174 000 kr inkomståret 1980.) Har den skattskyldige inkomst i flera kommuner anses inkomsten i hemortskommunen utgöra den högsta delen av den sammanlagda inkomsten. Finns inkomst i flera utbokommuner anses den största av dessa inkomster utgöra den högsta delen av utboinkomsterna. Är inkomsten i två (eller flera) utbokommuner lika stora, anses inkomsten i den kommun där skattesatsen är högst ligga i toppen av dessa.

I fråga om makar för vilka gemensam skatteberäkning skall ske enligt 11 § 1 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall beräkningen göras med utgångspunkt i de regler som gäller för den make som har den högsta be-

[1] Se Skattenytt 1980 s 17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

skattningsbara A-inkomsten. Reglerna skall tillämpas som om denna make var skattskyldig även för andra makens B-inkomst. Har makarna skilda hemortskommuner anses hemortskommunen för den make som har den högsta beskattningsbara A-inkomsten som makarnas gemensamma. Är de beskattningsbara A-inkomsterna lika stora, anses den av makarnas hemortskommuner där skattesatsen är högst som deras gemensamma.

I propositionen tas bland de tekniska frågorna upp det fallet att statligt och kommunalt beskattningsbar inkomst är olika stora. Om den kommunalt beskattningsbara inkomsten är lägre, något som ofta torde bli fallet sedan det statliga grundavdraget har slopats och det kommunala höjts till 6 000 kr, träffas den överskjutande delen bara av statlig inkomstskatt och marginalskattespärren blir inte tillämplig på denna del. Det är således bara till den del som inkomsterna sammanfaller som spärren får betydelse. Är den statligt beskattningsbara inkomsten lägre (på grund av t.ex. avdrag som medges bara vid taxeringen till statlig inkomstskatt, garantibeskattning eller underskott i annan kommun som inte har kunnat avräknas vid taxeringen till kommunalinkomstskatt) innebär detta att spärren kan tillämpas på hela den statligt beskattningsbara inkomsten. För den överskjutande kommunalt beskattningsbara inkomsten saknar spärren givetvis betydelse.

I det följande skall den praktiska tillämpningen av marginalskattespärren diskuteras i anslutning till en rad exempel. Härvid används följande förkortningar och kommunala skattesatser.

sti	statligt taxerad inkomst
sbbi	statligt beskattningsbar inkomst
kti	kommunalt taxerad inkomst
kbbi	kommunalt beskattningsbar inkomst
bbAi	beskattningsbar A-inkomst
bbBi	beskattningsbar B-inkomst
H29	hemortskommunen med skattesats *29* kr
U30	utbokommun med skattesats *30* kr
U28	utbokommun med skattesats *28* kr
U31	utbokommun med skattesats *31* kr
U27	utbokommun med skattesats *27* kr
M1	make med den högsta beskattningsbara A-inkomsten
M2	make med den lägsta beskattningsbara A-inkomsten
tkr	tusen kr

Uppgift om den kommun, vars skattesats har legat till grund för beräkningen, anges i vissa fall inom parentes efter uppgift om procenttalet för den statliga inkomstskatten.

I exemplen används den nya skatteskala som gäller fr.o.m. 1980 års in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

komster och basenheten för samma år (5 800 kr). De tre högsta skikten i skatteskalan är

17—20	basenheter	98 600—116 000	kr	48%
20—30	basenheter	116 000—174 000	kr	53%
30—	basenheter	174 000—	kr	58%

Eftersom skattesatserna för exemplen har valts så att marginalskattespärren kan bli tillämplig först på inkomstdelar över 116 000 kr anges i dessa exempel inte något om skatteberäkningen på inkomstdelarna upp till detta belopp.

Ensamstående

Med ensamstående avses i detta sammanhang alla andra skattskyldiga än makar, för vilka gemensam skatteberäkning skall ske enligt 11 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt, dvs. även samtaxerade makar med enbart beskattningsbar A-inkomst.

Marginalskattespärrens tillämpning i fråga om ensamstående torde i huvudsak inte medföra några tillämpningsproblem även om beräkningen av skatten givetvis blir mer komplicerad för både den skattskyldige och beskattningsmyndigheterna. I det följande skall dock lämnas en rad exempel, delvis som bakgrund till de frågor som uppkommer i fråga om makar.

I exemplen i detta avsnitt är — om inte annat anges — sti, sbbi och kti 200 tkr samt kbbi 194 tkr.

Exempel 1

Om hela kbbi är i H29 blir skattesatserna för den statliga inkomstskatten

116—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

Om förutsättningarna ändras så att en del av kbbi ligger i en eller flera utbokommuner, kommer detta inte att påverka skatteberäkningen så länge inte utboinkomsterna överstiger 116 tkr, eftersom inkomsten i H29 anses utgöra den högsta delen av den sammanlagda inkomsten.

Exempel 2

Är däremot kbbi 44 tkr i H29 och 150 tkr i U30 blir skattesatserna

116—150 tkr	50%	(U30)
150—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

Beräkningen vid inkomst i flera utbokommuner kan illustreras med följande två exempel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

Exempel 3

Kbbi 44 tkr i H29, 75 tkr i U30 och 75 tkr i U28

116—150 tkr	52%	(U28)
150—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

Exempel 4

Kbbi 44 tkr i H29, 75 tkr i U30 och 75 tkr i U28

116—150 tkr	50%	(U30)
150—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

I det första av dessa två exempel ligger inkomsten i U28 i toppen av utboinkomsterna eftersom den är större än inkomsten i U30, medan i det andra exemplet inkomsten i U30 ligger i toppen eftersom inkomsterna i de två utbokommunerna är lika stora och den kommunala skattesatsen är högre i U30.

Om sbbi väsentligt understiger kbbi kan resultatet i vissa fall bli att den inkomst som skall anses ligga i toppen inte kan beaktas vid beräkningen.

Exempel 5

Om sbbi är 150 tkr och kbbi 194 tkr, varav 44 tkr i H29 och 150 tkr i U27 blir skattesatserna för den statliga inkomstskatten

116—150 tkr	53%	(U27)

Inkomsten i H29 ligger i toppen och alltså ''ovanför'' sbbi.

Äkta makar

Det enda fall där inga ytterligare frågor uppkommer vid tillämpning av marginalskattespärren på gemensam skatteberäkning för äkta makar är det fallet att endast den make som har högst bbAi (M1) också har bbBi. I detta fall sker nämligen i praktiken ingen gemensam skatteberäkning.

Om däremot M2 (eller båda makarna) har bbBi uppkommer en fråga angående hur kbbi skall beaktas vid skatteberäkningen.

Exempel 6

M1 antas ha sti, sbbi och kti 180 tkr samt kbbi 174 tkr. M2 har sti, sbbi och kti 80 tkr samt kbbi 74 tkr. Bådas kbbi är helt i H29. Av M1:s sbbi är 10 tkr bbBi och av M2:s sbbi likaledes 10 tkr bbBi. Tre skatteberäkningar skall ske, nämligen av

1) skatten på summan av M1:s bbAi och båda makarnas bbBi

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

2) skatten på M1:s bbAi
3) skatten på M2:s bbAi

Skillnaden mellan 1 och 2 utgör skatten på makarnas sammanlagda bbBi och fördelas på makarna efter storleken av deras bbBi. Skatten för vardera maken är summan av denna andel och skatten enligt 2 resp 3.

Spärren saknar i exemplet betydelse för beräkningen av 3

Beräkningen enligt 1 avser alltså skatten på 190 tkr sbbi. Vid tillämpningen av spärren här uppkommer inte något annat problem än hur stor kbbi som kan beaktas vid beräkningen. M1:s kbbi är ju 174 tkr men om man bara beaktade den skulle detta i praktiken innebära att marginalskattespärren inte hade någon verkan i fråga om M2:s bbBi. För att få en helt korrekt beräkning av spärren här skulle man egentligen *antingen* göra en tänkt omtaxering till kommunal inkomstskatt av M1 varvid man överförde B-inkomsten till honom *eller* bestämma en bbBi för M2 även vid taxeringen till kommunal inkomstskatt och beakta detta belopp. Båda metoderna skulle vara förenade med praktiska svårigheter. I många fall kan samma eller i huvudsak samma resultat uppnås genom att man helt enkelt låter M2:s bbBi motsvaras av ett lika stort belopp av kbbi (dock högst M2:s hela kbbi) och beaktar summan av detta belopp och M1:s kbbi. Eftersom de avvikelser som kan uppkomma har föga betydelse, är denna metod att föredra på grund av sina avsevärda praktiska fördelar.

Skatteberäkningen enligt 1 blir då:

116—174 tkr 51% (H29)
174—184 tkr 56% (H29)
184—190 tkr 58%

Vid beräkningen enligt 2 kan det diskuteras om man inte borde ”räkna bort” 10 tkr av M1:s kbbi för att få ett rättvisande resultat i fråga om skatten på M1:s bbAi. En sådan åtgärd saknar betydelse för den totala skatten och berör endast fördelningen av skatten mellan makarna. Det kan därför knappast finnas anledning att komplicera beräkningen med detta.

Beräkningen enligt 2 blir alltså:

116—170 tkr 51% (H29)

Den omständigheten att 10 tkr av M2:s kbbi har ”överflyttats” och beaktats vid den gemensamma beräkningen enligt 1 bör givetvis medföra att inte samma belopp också beaktas vid en skatteberäkning enligt 3, om marginalskattespärren skulle kunna bli tillämplig där.

Exempel 7

Föregående exempel ändras endast på det sättet att M2:s inkomst antas vara 150 tkr (sti, sbbi, kti) resp 144 tkr (kbbi). Av sbbi är alltjämt 10 tkr bbBi. Vid tillämpning av marginalskattespärren på beräkningen enligt 3 (på bbAi om 140 tkr) kan bara 134 tkr av kbbi beaktas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

Skatteberäkningen blir således:

116—134 tkr 51% (H29)
134—140 tkr 53%

Ytterligare frågor uppkommer om makarna har inkomster i flera kommuner.

Exempel 8

Liksom i exempel 6 antas att M1 har inkomster om 180 tkr (sti, sbbi, kti) resp 174 tkr (kbbi) och M2 om 80 tkr resp 74 tkr samt att 10 tkr av vardera makens sbbi utgör bbBi. M1:s kti (kbbi) antas fördela sig med 150 tkr (144 tkr) i H29 och 30 tkr i U30. M2:s inkomster är helt i H29.

Skatteberäkningen skall ske med utgångspunkt i de regler som skulle gälla för M1, om han hade varit ensamstående. Detta måste till en början innebära att vid skatteberäkningen enligt 2 inkomsten i H29 skall anses ligga i toppen. Denna beräkning blir alltså densamma som i exempel 6. När det gäller skatteberäkningen enligt 1 skulle det kunna ifrågasättas om det inte skulle stämma bättre överens med principerna för den gemensamma skatteberäkningen att på något sätt lägga B-inkomsterna i toppen. I enlighet med den allmänna principen att hemortskommunen i första hand skall vara avgörande skall dock alltjämt inkomsten i H29 anses ligga i toppen och även denna beräkning blir alltså oförändrad från exempel 6.

Något mer komplicerad blir situationen om det är M2 som har inkomst i annan kommun.

Exempel 9

Förutsättningarna enligt föregående exempel ändras därför på så sätt att även M2 har inkomst i utbokommun. M2:s kti (kbbi) antas därför fördela sig med 60 tkr (54 tkr) i H29 och 20 tkr i U28.

Här skulle det framstå som än mer naturligt att använda något av de tidigare nämnda alternativen att *antingen* göra ett slags omtaxering *eller* överföra en för taxeringen till kommunal inkomstskatt beräknad bbBi.

Denna fråga har något behandlats i propositionen (s 68). Där nämns just det fallet att den make som har den lägsta beskattningsbara A-inkomsten har en B-inkomst från en annan kommun. Om detta uttalas att även i dessa fall skattesatsen i hemortskommunen i första hand bör vara avgörande vid tillämpning av marginalskattespärren.

Om något av de nyssnämnda alternativen används skall alltså utboinkomsten i vart fall ligga i botten vid den gemensamma skatteberäkningen. Det åsyftade resultatet torde då även här i de flesta fall kunna åstadkommas på ett väsentligt enklare sätt än enligt någon av dessa metoder. Det belopp av M2:s kbbi som beaktas vid den gemensamma beräkningen låter man då helt enkelt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

vara det belopp som anses utgöra den högsta delen av M2:s kbbi, dvs. i detta exempel inkomsten i H29. Härigenom blir skatteberäkningen oförändrad från exempel 6 även i dessa fall.

Även om det i många fall saknar betydelse vilken metod som används, kan det naturligtvis finnas fall där skatteberäkningen påverkas.

Exempel 10

M1:s inkomst antas fortfarande vara 180 tkr (bbBi 10 tkr) resp 174 tkr, men endast 59 tkr antas komma från H29 och resten, 115 tkr, från U30. M2:s inkomst antas vara 80 tkr (bbBi 20 tkr) resp 74 tkr, varav 54 tkr i H29 och 20 tkr i U28.

Om man skulle göra en bedömning vilken kbbi som motsvarade M2:s bbBi och detta visade sig vara inkomsten i U28 och man använde alternativet att beakta just denna inkomst vid den gemensamma skatteberäkningen, skulle denna påverkas trots att denna inkomst ansågs ligga i botten. M1:s kbbi i U30 skulle nämligen ''lyftas upp' och därigenom påverka skatteberäkningen som skulle bli:

116—135 tkr	50%	(U30)
135—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

Med den metod som har föreslagits här anses emellertid överflyttningen i stället avse den del av M2:s kbbi som skall anses utgöra den högsta delen, dvs inkomsten i H29. Skatteberäkningen påverkas då inte av utboinkomsten och beräkningen blir:

116—174 tkr	51%	(H29)
174—194 tkr	56%	(H29)
194—200 tkr	58%	

Särskilt komplicerade blir förhållandena när båda makarna har stora inkomster från flera olika kommuner och endast en mindre del härrör från H29. Sådana fall torde vara relativt ovanliga, men här skall likväl visas ett sådant exempel.

Exempel 11

M1 antas alltjämt ha en inkomst om 180 tkr resp 174 tkr, men av denna härrör 4 tkr från H29, 60 tkr från U30, 60 tkr från U28 och 50 tkr från U31. M2 har också 180 tkr resp 174 tkr, varav 4 tkr från H29, 50 tkr från U28, 60 tkr från U31 och 60 tkr från U27. Av M1:s sbbi är 100 tkr bbBi och av M2:s sbbi 120 tkr bbBi.

Hos M1 ligger inkomsterna från toppen räknat i följande ordning: kbbi i H29, U30 (högsta kommunala skattesatsen av U30 och U28), U28 och U31

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

(minsta utboinkomsten). Hos M2 ligger, likaledes från toppen, inkomsterna i H29, U31, U27 och U28.

Skulle man lägga samman makarnas inkomster blev ordningen emellertid följande: inkomsterna i H29, U31, U28, U30 och U27. Om man använde en metod att flytta över just den inkomst som motsvarade M2:s bbBi skulle en i huvudsak likartad omflyttning kunna inträffa, nämligen om denna inkomst skulle anses motsvara inkomsterna i H29 (4 tkr), U31 (60 tkr), U28 (50 tkr) och U27 (delvis, 6 tkr).

Med den metod som har föreslagits här skall emellertid den del om 120 tkr av M2:s kbbi som beaktas vid gemensamma skatteberäkningen vara inkomsterna i H29 (4 tkr), U31 (60 tkr) och U27 (delvis, 56 tkr).

Vid den gemensamma beräkningen beaktas då en kbbi om 294 tkr, bestående av från toppen inkomsterna i H29(8 tkr), U31 (110 tkr), U30 (60 tkr), U28 (60 tkr) och U27 (delvis, 56 tkr).

Skatteberäkningen blir då

116—174 tkr	50%	(U30)
174—176 tkr	55%	(U30)
176—286 tkr	54%	(U31)
286—294 tkr	56%	(H29)
294—300 tkr	58%	

Det kan alltså i vissa fall ha betydelse vilken metod man väljer. Det är dock inte möjligt att i förväg bedöma vilken lösning som är förmånligast för de skattskyldiga utan det beror på hur inkomsterna i varje särskilt fall fördelar sig på makarna och på olika kommuner samt på de kommunala skattesatserna i de olika kommunerna. Det kan vidare påpekas att i de fall, där det är mest sannolikt att de olika metoderna skulle kunna ge skilda resultat, marginalskattespärren ofta torde sakna praktisk betydelse eftersom den bara minskar utrymmet för tillämpning av den redan tidigare gällande 80/85-procentregeln, som innebär en begränsning av den sammanlagda skatten till viss del av den beskattningsbara inkomsten.

När marginalskattespärren träder i funktion kommer den naturligtvis att i någon mån komplicera skatteberäkningen, åtminstone i fråga om äkta makar. Som uttalas i propositionen är det inte heller möjligt att i lagtext ge detaljerade tillämpningsregler för alla tänkbara inkomstkombinationer. I denna artikel har behandlats några av de frågor som kan uppkomma. Valet mellan olika lösningar på dessa har därvid gjorts från den utgångspunkten att en lösning som leder till minsta möjliga tillämpningsproblem och till ett tillfredsställande resultat i de flesta fall, är att föredra framför en som ger ett principiellt korrektare resultat även för ovanliga fall till priset av en avsevärt mer komplicerad tillämpning. En sådan inriktning står också i överensstämmelse med vad som sägs i propositionen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06