

Kan skatt vara preskriberad redan innan den debiterats?

Av uppbördsdirektör Nils Gottliebsson

Den fråga i tillspetsad form som utgör rubriken hänför sig till ett rättsfall som har sin upprinnelse vid uppbördsverket i Stockholm och som förra året (den 10 maj 1961) var föremål för avgörande i kammarrätten. Det är i korthet av följande innehåll och innebörd.

J. påfördes slutlig skatt enligt 1950 års taxering i enlighet med följande uppställning:

Statlig inkomstskatt	1.332:40
Kommunal inkomstskatt	873:97
Förmögenhetsskatt	376:80
Pensionsavgift	62:—
Olycksfallsförsäkringsavgift	21:—
Summa efter avrundning	2.666:—

Taxeringarna ändrades genom beslut av prövningsnämnden den 24 maj 1951 och den omdebitering som verkställdes på grundval härav och som resulterade i en debetsedel å tillkommande skatt, utfärdad den 16 juli 1951, utvisar följande:

	Slutlig debitering	Tillkommande skatt
Statlig inkomstskatt ...	52.846:60	51.514:20
Kommunal inkomstskatt	9.451:24	8.577:27
Statlig förmögenhetsskatt	6.625:70	6.248:90
Pensionsavgift	100:—	38:—
Olycksfallsförsäkringsavgift	21:—	—
Summa efter avrundning	69.045:—	66.378:—

Taxeringsmålet gick vidare och kammarrätten meddelade utslag den 5 juli 1957. Någon ändring i de tidigare åsatta debiteringarna verkställdes emellertid icke, med hänsyn till att kammarrättens utslag icke vunnit laga kraft.

Regeringsrättens utslag kom den 7 oktober 1959 och nu skedde omdebitering enligt följande:

	Slutlig debitering	Tillkommande skatt
Statlig inkomstskatt ...	24.758:30	23.425:90
Kommunal inkomstskatt	5.329:57	4.455:60
Statlig förmögenhetsskatt	14.363:40	13.986:60
Pensionsavgift	100:—	38:—
Olycksfallsförsäkringsavgift	21:—	—
Summa efter avrundning	44.572:—	41.906:—

Underrättelse om den ändrade debiteringen tillställdes J. den 6 december 1959, men någon ytterligare debetsedel utfärdades icke då. Fråga uppkom emellertid om icke J. borde särskilt debiteras den ytterligare statliga förmögenhetsskatt som följde av regeringsrättens utslag. Jämföres den tillkommande skatten enligt detta och den tillkommande skatten enligt debiteringen på grundval av prövningsnämndens beslut, finner man att den nya tillkommande skatten understiger eller är densamma som den tidigare i fråga om alla poster utom förmögenhetsskatten, där den senare debiteringen överstiger den förra med 7.738 kronor (efter avrundning). Totalt är dock den senare debiterade tillkommande skatten lägre än den tidigare (41.906 mot 66.378 kronor).

Uppbördsverket fann att nyssnämnda skattebelopp borde särskilt debiteras och fastställde detta genom resolution den 9 juni 1960 samt utfärdade debetsedel å beloppet.

J. yrkade hos överståthållarämbetet att uppbördsverkets resolution måtte förklaras vara utan verkan och anförde bl. a. följande: Skatten på grund av ett utslag, avseende visst års taxering, måste betraktas som en helhet. Ur denna synpunkt vore det orimligt att anse förmögenhetsskatten som en fristående skatt. Kungl. Maj:ts utslag innebure, att skatten enligt utslaget understeg den på grund av prövningsnämndens beslut debiterade skatten. På grund härav hade någon ytterligare debetsedel å tillkommande skatt icke bort utfärdas. Vidare hade enligt klagandens mening preskription av ifrågavarande skatteanspråk dåmera inträtt. I och med att klaganden på grund av prövningsnämndens beslut och enligt den i juli månad 1951 utfärdade debetsedeln å tillkommande skatt påförts sådan skatt med 66.378 kronor, hade preskriptionstiden börjat löpa. Genom den på grund av Kungl. Maj:ts utslag verkställda omdebiteringen å 41.906 kronor hade den tillkommande skatten nedsatts till belopp understigande den i anledning av prövningsnämndens beslut debiterade tillkommande skatten. På grund härav och då preskriptionstiden ostridigt vore utgången, kunde enligt klaganden något ytterligare skatteanspråk icke göras gällande på grund av Kungl. Maj:ts utslag.

Uppbördsverket anförde i avgivet yttrande följande: Det ifrågavarande beloppet motsvarar den ytterligare förmögenhetsskatt utöver tidigare debiterad sådan skatt som påförts klaganden på grundval av Kungl. Maj:ts utslag. Vid debiteringsändringar i enlighet med beslut av prövningsnämnden tillämpas ett förfarande innebärande att skattehöjningar och skatteenedsättningar avräknas mot varandra. Debetsedel å tillkommande skatt utfärdas

i sådant fall endast i den mån den totala skatten enligt beslutet överstiger den totala skatten enligt den ursprungliga taxeringen och debetsedeln lyder därvid å mellanskillnadsbeloppet. Om ett prövningsnämndsbeslut innefattar både höjningar och sänkningar, uttages följaktligen hela eller viss del av den i egentlig mening tillkommande skatten såsom slutlig skatt och i enlighet med de för den ursprungliga skatten lämnade betalningsföreskrifterna och med därpå grundad preskriptionstid. Om samma förfaringsätt tillämpades beträffande nu ifrågavarande regeringsrättsutslag, skulle detta innebära, att den ovan angivna ytterligare förmögenhetsskatten icke bleve föremål för uppbörd. Preskriptionstiden för tidigare debiterad skatt har nämligen, som klaganden framhållit, utlöpt. Det kan icke stå i överensstämmelse med grunderna för uppbördsförordningen att ett skattebelopp på detta sätt undantages från uppbörd eller med andra ord att ett skattebelopp skall anses preskriberat innan det debiterats. Uppbördsverket hävdar sålunda, att avräkningsförfarandet kan och bör tillämpas i fråga om prövningsnämndsbeslut, vilka i regel meddelas vid en tidpunkt då större delen av preskriptionstiden återstår, men att lokala skattemyndigheten alltid har möjlighet att utfärda debetsedel å all tillkommande skatt i enlighet med vad som fastställts för varje särskilt skatteslag och att så bör ske, då eljest ringa eller ingen del av preskriptionstiden skulle återstå.

Överståthållarämbetet förklarade genom utslag den 7 november 1960: Enär ifrågavarande tillkommande skatt utgör statlig förmögenhetsskatt, som debiterats på grund av en utav Kungl. Maj:t den 7 oktober 1959 beslutad höjning av kla-

gandens taxering till sådan skatt, alltså finner Överståthållarämbetet — utan avseende å klagandens invändningar att samtliga skatteslag vid debiteringen böras som en helhet eller att skatteanspråket preskriberats — den överklagade debiteringen rätteligen grundad. På grund härav lämnar Överståthållarämbetet framställningen utan bifall.

Kammarrättens utslag lyder:

I målet är upplyst, att debetsedel enligt provningsnämndens beslut utfärdats för klaganden den 16 juli 1951. Enligt densamma skulle klaganden erlægga den tillkommande skatten med en tredjedel vid envar av uppbördsterminerna i september och november 1951 samt januari 1952. Klaganden har erlagt allenast en obetydlig del av skattebeloppet. Det återstående beloppet, 65.693 kronor 64 öre, har avskrivits den 31 juli 1956. Sedermera har ostridigt preskription inträtt. Den tillkommande skatt, klaganden påförts enligt Kungl. Maj:ts utslag, understiger det preskriberade beloppet. Oavsett att i summan av tillkommande skatt enligt Kungl. Maj:ts utslag ingår statlig förmögenhetsskatt till belopp överstigande den enligt provningsnämndens beslut debiterade förmögenhetsskatten, kan åtgärd lagligen icke vidtagas för uttagande av tillkommande skatt som till sitt belopp understiger tillkommande skatt, för vilken preskription inträtt. Kungl. Kammarrätten prövar förty lagligt att, med ändring av Överståthållarämbetets utslag, undanröja den överklagade debiteringsåtgärden.

Utslaget dikterades av kammarrättsråden Sandeborg och Eliaeson, medan det tredje deltagande kammarrättsrådet, Fröberg, var från beslutet skiljaktigt och yttrade: Väl är i målet ostridigt, att åtgär-

der för uttagande av skatt, som debiterats klaganden i enlighet med provningsnämndens beslut i fråga om klagandens taxering år 1950, på grund av stadgande i 71 § uppbördsförordningen icke fingo vidtagas vid den tidpunkt, då Kungl. Maj:ts meddelade utslag rörande samma taxering. Enligt Kungl. Maj:ts utslag, i vad det rör klagandens taxering år 1950 till statlig förmögenhetsskatt, hade emellertid sådan skatt bort utgå med ett i obrutet krontal räknat 7.737 kronor högre belopp än enligt provningsnämndens beslut. Jag finner hinder på grund av stadgande i 71 § uppbördsförordningen icke föreligga att vidtaga åtgärder för uttagande av sistnämnda belopp. Jag finner således klaganden icke hava förebragt omständighet av beskaffenhet att föranleda ändring i den överklagade debiteringen.

*

Det här relaterade utslaget kan inte gärna få vara sista ordet i denna fråga. Det har nämligen inte skapat klarhet utan tvärtom oklarhet. I föreliggande fall hade preskription inträtt beträffande tidigare debiterad skatt. Om så icke skett hade då debetsedel å tillkommande skatt kunnat utfärdas? Med ny preskriptionstid för där debiterat belopp? Eller skall utslaget så förstås att debetsedel å tillkommande skatt aldrig skall utfärdas, så länge totalbeloppet av skatter hänförliga till en och samma taxering understiger tidigare debiterat totalbelopp? Hur än de ingående skatteposterna må förändras? Förfar alltså de lokala skattemyndigheter felaktigt som inte heller vid omdebitering på grund av PN-beslut tillämpar "Stockholmssystemet" utan utfärdar debetsedel å tillkommande skatt för varje i egentlig mening tillkommande skatt? Man kan också peka

Förlustutjämning och investeringsfonder

Av taxeringsintendenten Erik Scholander

Då till investeringsfond avsatta medel icke tagits i anspråk i enlighet med sitt ändamål utan skola återföras till beskattning, gäller — fränsett 1938 och 1942 års fonder, där återföringen skall ske i form av efterbeskattning¹ — att det återförda beloppet jämte ränta eller särskilt tillägg skall upptagas som skattepliktig intäkt det år återföringen sker. Vid den taxering då återföringen sker, må därvid varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är bestämmas till lägre belopp än det återförda beloppet jämte ränta eller tillägg.

I sitt betänkande rörande förlustutjämning ansåg 1957 års skatteutredning, att

¹ Efterbeskattning är ett med eftertaxering likartat förfarande. Vid efterbeskattning är dock att märka, att den kommunala inkomstskatten skall beräknas på grundval av den utdebitering som fastställts för det taxeringsår, då avsättningen gjordes. Någon tidsgräns inom vilken efterbeskattning kan eller får ske finnes icke.

på att en fråga om ytterligare skatt ofta rullas upp eftertaxeringsvägen och att det då vederligen vid debiteringen inte skall tagas någon sådan hänsyn till tidigare debiterad skatt för det inkomståret, som här förutsatts. Men principiellt borde kammarrättsmajoritetens ståndpunkt kunna hävdas även då.

Ytterligare en rad frågetecken och utropstecken kunde vara motiverade. Det må emellertid vara tillräckligt att konstatera att här är ännu ett problem som

anledning saknades att vidhålla kravet på effektiv beskattning i de fall då investeringsfond mot intentionerna i de bestämmelser som reglera användningen av dylika fonder återföres under sådana förhållanden, att en beskattning av fondmedlen skall ske.

Departementschefen ansåg sig emellertid icke kunna biträda utredningens förslag i denna del, då ett eftergivande av kravet på en effektiv beskattning av återförda fondmedel skulle innebära, att man för ett specialfall tillåte förlustutjämning genom *carry back*. Däremot borde en förlust uppkommen under det år en investeringsfond återföres till beskattning det oaktat få användas för förlustutjämning *ett senare år*.

Förordningen om förlustutjämning sådan den slutgiltigt fastställts medger alltså dylik utjämning, även när det är fråga om förlust under år då investeringsfond återförts till beskattning dock endast i form av *carry over*.

uppbördsutredningen bör gripa sig an med, f. ö. blott ett delproblem inom det uppbördstekniskt och skattejuridiskt rätt dunkla område som markeras med orden omdebitering, tillkommande skatt, avkortning, restitution.

Till slut må noteras att först efter drygt tio år fick den skattskyldige det här är fråga om slutgiltigt besked om hur mycket skatt han skulle betala för sin inkomst och förmögenhet år 1949. Inte särskilt tillfredsställande.