SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1984

Om kvittning

av lagman Bertil Wennergren

Kvittning hör till taxeringsprocessens mera intrikata företeelser. Man möter ofta mycket dimmiga begrepp om vad kvittning egentligen är, vad ett kvittningsyrkande får omfatta och när det får framställas. I det följande skall ett försök göras att reda ut begreppen.

Historik

Den historiska bakgrunden är viktig som hjälp för den rätta förståelsen. Början skall därför göras med en redogörelse för det första kvittningsfallet i regeringsrättens årsbok, nämligen RÅ 1911 F 53. Fråga var om ett mål i en serie av mål i vilka SJ-konduktörer på yrkande av landskamreraren hade fått sina taxeringar höjda av prövningsnämnden därför att en del av deras resekostnadsersättningar inte blivit beskattade av taxeringsnämnden. Konduktörerna besvärade sig hos kammarrätten med yrkande att inte bli beskattade för ersättningarna. I nyssnämnda mål löd kammarrättens utslag sålunda:

"Ehuru klaganden måste anses berättigad tillgodonjuta afdrag vid taxeringen för belopp, motsvarande den ökning af klagandens lefnadskostnader, som föranledts af hans vistelse utom hemmet i och för tjänsten, likväl och då nämnda belopp finge antagas hafva understigit de afdrag för pensionsafgift, som af pröfningsnämnden medgifvits, samt afdrag härför icke bort äga rum, fann kammarrätten ej skäl att göra ändring i öfverklagade taxeringarna."

Konduktören överklagade men regeringsrätten gjorde ej ändring och godkände alltså att det avdrag för ökade levnadskostnader som konduktören var berättigad till kvittades mot ett felaktigt medgivet avdrag för pensionsavgift.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

Landskamreraren hade inte i sitt yttrande till kammarrätten gjort någon kvittningsinvändning. Kvittningen skedde alltså ex officio.

I Kuylenstierna m fl, Taxeringsförordningen (1929) s 283 anförs följande om hur man vid denna tid såg på prövningen i ett taxeringsmål:

"Att märka är emellertid, att beskattningsmyndigheterna (till vilka tydligen räknades även kammarrätten och regeringsrätten) på grund av 128 § (numera 105 § taxeringslagen) äro skyldiga att av egen drift beakta även andra omständigheter än dem, som i målet gjorts gällande, därest de äro av beskaffenhet att neutralisera ett yrkande om taxeringens nedsättande. Så kan t ex ett besvärsyrkande om tillgodonjutande av visst avdrag ogillas, därför att den skattskyldige obehörigen kommit i åtnjutande av ett annat avdrag, och detta bör iakttagas, även om den skattskyldiges motpart ej framställt påstående härom; dock gäller även här, att ramen för taxeringens belopp icke får överskridas."

K G A Sandström har i Om taxering (1940) s 308 följande att säga i ämnet:

"En sak som inte har något samband med bestämmelsen i 128 § är att beskattningsdomstolarna enligt stadgad praxis vid prövning av besvär äga så att säga kvittningsvis beakta även andra än i besvären påtalade förhållanden. Ett besvärsvis framför yrkande om visst avdrag kan därför — även om yrkandet riktighet är fullt klart — stundom avslås eller endast delvis bifallas å den grund, att vederbörande icke blivit bedskattade för någon annan tillgång ehuru så bort ske."

Såvitt jag kunnat finna var det genom detta uttalande som *termen kvittning* vann insteg i taxeringsprocessen. Sandström tillägger att då Kuylenstierna synes anknyta befogenheten till stadgandet i 128 § detta näppeligen torde vara historiskt grundat. Häri kan jag så mycket hellre instämma som jag i Förvaltningsprocess sökt att just på historisk grund visa att bestämmelsen om taxeringsrättelse då endast hade att göra med rättelse av taxeringen i en kommun på grund av ändring av taxeringen i en annan kommun.

Officialprövning

Men om skyldigheten att av egen drift kvitta inte grundade sig på bestämmelsen om taxeringsrättelse, varpå vilade den då? Jo på samma grund som just denna bestämmelse, nämligen på den officialprövning som ansågs åligga inte bara prövningsnämnden utan också de domstolar, kammarrätten och regeringsrätten, som hade att överpröva prövningsnämndens beslut. Officialprövning fick visserligen bara ske inom beloppsramen men inom denna ram gällde inga begränsningar och domstolarna var inte bundna av parternas yrkanden. Sådant var rättsläget fram till slutet av 1940-talet. När jag kom till kammarrätten 1952 kontrollräknades och nagelfors alla överklagade taxeringar fortfarande minutiöst och arbetet påminde mycket om taxeringsarbetet i taxeringsnämnd och prövningsnämnd. Men det var inte längre lika självklart att besvär skulle avslås då klaganden visserligen hade rätt i sak men taxeringen inte var för hög, därför att en skattepliktig inkomst hade undgått beskattning eller avdrag hade medgivits för något ej avdragsgillt. Man förväntade sig att den skattskyldiges motpart skulle framställa yrkande om kvittning och menade att om det inte skett kammarrätten inte av egen drift skulle kvitta.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

Förhandlingsprincipen

Bakom denna svängning i praxis låg helt visst tillkomsten av den nya rättegångsbalken och dess syn på domstolsfunktionen. Följande uttalande av processlagberedningen om prövningen i ett besvärsmål hos hovrätt kunde inte undgå att öva inflytande också på prövningen i ett besvärsmål hos kammarrätten och regeringsrätten (SOU 1938:44 s 543): ''Några bestämmelser rörande omfattningen av hovrättens prövning ha icke ansetts erforderliga. Det är emellertid tydligt, att hovrätten äger pröva det överklagade beslutet allenast såvitt talan däremot fullföljts.'' Det tillades att om vid underrätten förekommit grovt rättegångsfel, som berört det överklagade beslutet, hovrätten ägde självmant undanröja detta. Detta tillämpades i kammarrätten så att uppenbara felräkningar till en skattskyldigs nackdel rättades också utan yrkande därom. Och man ansåg sig också kunna kvittningsvis utan yrkande från den skattskyldiges motpart äga rätta uppenbara felräkningar som varit till den skattskyldiges fördel. Men vid denna tid var i stort sett den gamla praxisen sådan den framträder i 1911 års rättsfall och Kuylenstiernas och Sandströms beskrivningar övergiven. Man kvittade inte längre ex officio utan endast på yrkande av taxeringsintendenten. Och efter de uttalanden som gjordes vid förvaltningsprocessformen 1971 är något annat otänkbart. Departementschefen beskrev då som en tänkbar ytterlighetslösning (prop 1971:30 s 579) att rättens uppgift skulle vara att oberoende av vad parterna hade yrkat och anfört försöka åstadkomma största möjliga materiella rättvisa i det enskilda fallet. Han avvisade denna lösning för förvaltningsdomstolarnas del. Den skulle tvinga domstolen att ägna en stor del av sina krafter åt andra frågor än dem som parterna hade fört fram i målet och därigenom belasta förvaltningsdomstolarna i en utsträckning som inte kunde anses rimlig. Men på det sättet hade alltså domstolarna belastat sig ända fram till början på 1950-talet vid sin handläggning av taxeringsmålen.

Gränser för TI:s kvittningsrätt

Under 1950- och 1960-talen utbildade sig en fast praxis att inte kvitta mot en skattskyldig ex officio utan endast på yrkande av taxeringsintendenten. Därmed inleddes en ny epok i kvittningens historia, under vilken gränserna utmärktes för taxeringsintendentens kvittningsbefogenhet. Det gällde ju att anpassa denna befogenhet så att den fogade sig på ett från rättssäkerhetssynpunkt godtagbart sätt till taxeringsprocessens övriga byggstenar. Det första provet mötte i RÅ 1968 Fi 2116 och det bestod befogenheten inte. Taxeringsintendenten hade där efter besvärstidens utgång framställt ett kvittningsyrkande mot den skattskyldiges besvärsyrkande om nedsättning av taxeringarna genom ett uppskov med beskattning för skogsintäkter på grund av insättning på skogskonto. Kammarrätten anförde att taxeringsintendentens yrkande om nedsättning av det av taxeringsnämnden medgivna avdraget för reparation

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

och underhållskostnader hade framställts efter utgången av den för besvär av taxeringsintendent föreskrivna tiden. På grund härav och då den skattskyldiges hos prövningsnämnden anförda besvär gällt uppskov med beskattning för inkomst av skogsbruk, kunde prövningsnämnden inte anses ha ägt att kvittningsvis nedsätta avdraget för reparationskostnader. Regeringsrätten gjorde ej ändring. Av rättsfallet kan den slutsatsen dras att om taxeringsintendenten vill göra en kvittningsinvändning mot ett besvärsyrkande om uppskov med beskattningen av en skogsintäkt eller en realisationsvinst, så måste han göra det före besvärstidens utgång. Fråga är ju egentligen inte om någon nedsättning av taxeringen utan endast om en förskjutning i tiden av inkomstens taxering. Skulle taxeringsintendenten få föra talan kvittningsvis i ett sådant fall, skulle det innebära att man öppnade möjlighet för honom att efter besvärstidens utgång yrka något som i verkligheten innebär en höjning av den skattskyldiges taxering sett över ett antal år.

Inte heller nästa prov bestods. Vinjetten till rättsfallet, RÅ 1973 ref 16, lyder ''Taxeringsintendent äger icke efter den i 76 § taxeringsförordningen angivna besvärstiden hos prövningsnämnden framställa kvittningsyrkande, avseende beräkningen av taxerad inkomst, för att därmed bemöta ett yrkande som den ene av två makar framställt om att få utnyttja andra maken tillkommande allmänna avdrag.''

I kammarrättens av regeringsrätten fastställda dom motiverades utgången med att prövningsnämnden hade haft att vidtaga rättelse i fråga om mannens taxering även om han inte framställt yrkande härom. Härmed torde man ha velat säga att mannens taxering i realiteten inte var föremål för prövning. Fråga var endast om en teknisk, inte om en på sakliga grunder gjord nedsättning. Utgången kan diskuteras men goda skäl talar onekligen för att en sådan syn anläggs och att rum inte medges för kvittning i dylika fall.

Kvittning i extraordinär process

Genom rättsfallen R75 1:40 och R77 1:1 har ytterligare klarhet vunnits om kvittningsbefogenhetens plats i taxeringsprocessens system. Vinjetten till 1975 års fall lyder: ''Sedan skattskyldig genom extraordinära besvär jämlikt 100 § taxeringslagen väckt talan rörande en felaktigt påförd inkomst, har taxeringsintendenten efter utgången av den för honom gällande ordinarie besvärstiden icke ägt att i målet yrka höjning av den skattskyldiges taxering på andra punkter. '' Den skattskyldiga hade i målet yrkat nedsättning med 664 kr avseende pension till sin dotter som inte skulle beskattas hos den skattskyldiga utan hos dottern. Taxeringsintendentens kvittningsyrkande avsåg förvärvsavdrag och avdrag för resekostnader, som inte bort medges. I kammarrättens av regeringsrätten fastställda dom anfördes att taxeringsintendenten inte hade rätt att föra talan i särskild ordning enligt 101 § taxeringslagen beträffande de felaktiga avdragen. Prövningsnämnden hade därför inte bort ta upp det av taxe-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

ringsintendenten kvittningsvis framställda yrkandet till prövning. Utgången innebär att ett kvittningsyrkande inte kan godtas i ett extraordinärt besvärsmål om det inte kunnat prövas som ett besvärsyrkande i särskild ordning enligt 101 §. En annan ordning skulle innebära att det skulle vara möjligt för taxeringsintendenten att kringgå de skyddsgarantier som är inbyggda i 101 och 114 §§ taxeringslagen för de skattskyldigas räkning. Ett kvittningsyrkande får inte anta karaktären av *förtäckt extraordinär besvärstalan* eller *förtäckt eftertaxeringstalan*. I 1975 års fall gällde besvärsyrkandet en förvärvskälla medan kvittningsyrkandet avsåg dels en annan förvärvskälla och dels ett allmänt avdrag. Frågan stod fortfarande öppen om ett kvittningsyrkande inom samma förvärvskälla kunde prövas gentemot ett extraordinärt besvärsyrkande från den skattskyldige. Den frågan besvarades av 1977 års rättsfall, vars vinjett lyder: ''Sedan skattskyldig genom extraordinära besvär jämlikt 100 § taxeringslagen yrkat avdrag för viss kostnad i rörelse, har taxeringsintendenten efter utgången av den för honom gällande ordinarie besvärstiden kvittningsvis yrkat att avdrag vägras för annan kostnad i samma rörelse. Kvittningsyrkandet har avvisats.'' Regeringsrätten förklarade i sin dom att kammarrätten inte hade ägt att pröva taxeringsintendentens *på annan grund* kvittningsvis framställda yrkande. Den skattskyldiges grund hänförde sig till rätten till avdrag för bilskatt medan taxeringsintendentens kvittningsgrund avsåg frågan om en inträdesavgift till en lastbilcentral utgjorde driftkostnad eller ej. Grunderna hade inte något omedelbart samband med varandra men de hänförde sig till beräkningen av nettointäkten av samma förvärvskälla. Efter detta rättsfall kvarstår två frågor att besvara. Den ena är om taxeringsintendentens kvittningsyrkande skulle ha prövats om förutsättningar funnits att framställa yrkandet som ett eftertaxeringsyrkande i stället. Den andra frågan är om kvittningsyrkandet skulle ha prövats om det framställts på samma grund och inte på annan grund och vad som i så fall bör förstås med samma grund. Man är därmed inne på vad som brukar kallas oäkta kvittning.

Eftertaxeringsgillt kvittningsyrkande

I Hermanson m fl, Taxeringshandbok s 310 uttalas att det synes vara befogat att anta att också en eftertaxeringsgill kvittningsinvändning skulle underkännas i ett fall som 1977 års fall. Anledningen skulle vara att eftertaxering är ett särskilt rättsmedel. Det synes därför enligt författarna rimligt att taxeringsintendenten får hålla sig till det institutets ram i sådana fall. Resonemanget kan förefalla bestickande. För egen del är jag dock närmast böjd att se saken på ett annat sätt. Walberg anför i sin recension av Taxeringshandbokens förra upplaga (Skattenytt 1974 s 212) att det ju förhåller sig så att det i den ordinära besvärsprocessen inte är något som hindrar att nya grunder åberopas av båda parter, bara man håller sig inom den beloppsmässiga ramen. Detta får ske efter den vanliga besvärstidens utgång och man kan alltså på den vägen få en

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

''förtäckt'' extraordinär besvärsprövning eller eftertaxering till stånd. Enligt Walbergs mening finns det inte anledning att se annorlunda på saken, när besvären anförts i extraordinär väg. Walberg resonerar då som om taxeringsprocessen är en sakprocess och inte en beloppsprocess.

För egen del anser jag att det finns anledning att se annorlunda på saken. Sedan den ordinarie besvärstiden gått ut utan att besvär anförts från någonderas sidan, har *taxeringen vunnit laga kraft* och den skattskyldige bör då kunna känna sig trygg mot efterkrav från det allmänns sida, om han inte förverkat sin rätt till skydd genom att han lämnat oriktiga uppgifter eller förtigit uppgifter som han varit skyldig att lämna eller om taxeringen blivit för låg på grund av en felräkning, felskrivning eller annat förbiseende som måste varit uppenbart för honom. Denna rätt till skydd mot efterkrav bör den skattskyldige rimligen ha även i det fall då hans taxering har blivit för hög av sådan orsak som ger honom rätt till extraordinär besvärsrätt enligt 100 § taxeringslagen. Och det måste vara detta som förklarar regeringsrättens praxis. Varken i 1975 eller 1977 års domar sägs att taxeringsintendenten inte hade ägt rätt att föra talan beträffande de felaktiga avdragen genom ansökan om eftertaxering utan endast att taxeringsintendenten inte hade ägt att föra talan därom i särskild ordning enligt 101 § taxeringslagen. Detta behöver inte innebära att utgången skulle ha blivit densamma även om taxeringsintendenten hade kunnat föra en eftertaxeringstalan beträffande avdragen. Enligt min mening skulle den skattskyldiges rätt inte trädas för när om kvittningsyrkandet prövades i ett sådant fall. Det framstår dessutom som föga rationellt att taxeringsintendenten i ett sådant fall skall behöva tillgripa ett eftertaxeringsförfarande i stället för att framställa ett kvittningsyrkande i ett redan anhängigt mål. Eftersom huvudregeln är att taxeringsintendenten får och skall framställa kvittningsyrkanden när det är sakligt påkallat och att förvaltningsdomstolarna skall pröva sådana kvittningsyrkanden, bör huvudregeln gälla också i ett extraordinärt besvärsmål, när inga rättsskyddsintressen talar emot det. Det undantag från huvudregeln som de redovisade rättsfallen innebär bör inte göras längre gående än som är sakligt motiverat. Mot resonemanget kan den invändningen riktas att det skulle innebära att förvaltningsdomstolarna i ett extraordinärt besvärsmål skulle få lov att göra en prövning som hör hemma i ett eftertaxeringsmål. Den invändningen har dock endast formell men inte reell betydelse. Prövningen i fråga är inte svår att göra. Den är dessutom enbart sekundär. Den primära frågan är om kvittningsyrkandet kan prövas utan att den skattskyldiges berättigade krav på skydd mot att lagakraftvunnen taxering rivs upp till hans nackdel träds för när. Såtillvida står jag alltså på samma sida som Walberg. Så länge taxeringsprocessen är en beloppsprocess skall taxeringsintendentens kvittningsrätt inte vara mer inskränkt än som är absolut nödvändigt av hänsyn till den skattskyldiges rättssäkerhetsintresse. I RK80 1:19 har kammarrätten i Sundsvall misstolkat 1975 och 1977 års fall och trott att de innebär att också

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

taxeringsintendentens kvittningsyrkanden i ordinär process skall avvisas om de kommer in efter den för honom gällande ordinarie besvärstidens utgång. Härför talar dock inga bärande rättssäkerhetsskäl. Om kammarrättens tolkning godtas skulle det innebära att taxeringsintendentens kvittningsrätt i praktiken gick om intet eftersom han sällan hinner yttra sig över de skattskyldigas besvär före sin besvärstids utgång.

Innan frågan om taxeringsintendentens kvittningsrätt visavi skattskyldigs besvärsyrkande i särskild ordning lämnas skall bara erinras om att i R77 1:9 slagits fast att även när en skattskyldig anför *besvär i särskild ordning enligt 99 § taxeringslagen* han är skyddad mot kvittningsyrkande från taxeringsintendenten, som denne framställer efter den för honom gällande ordinarie besvärstidens utgång.

Oäkta kvittning

I R77 1:1 förklarade regeringsrätten att taxeringsintendentens *på annan grund* kvittningsvis framställda yrkande inte kunde prövas. Detta bör naturligen läsas med utgångspunkt i vad 100 § har att säga om vilka omständigheter som kan läggas till grund för besvär i särskild ordning. I detta sammanhang saknar de omständigheter som nämns i punkten 5 intresse eftersom samma typ av omständigheter kan läggas till grund av taxeringsintendenten för besvär i särskild ordning enligt 101 §. Helt klart är alltså att om den skattskyldige genom extraordinära besvär yrkar rättelse av en felräkning till sin nackdel på 1 000 kr, taxeringsintendenten kvittningsvis kan yrka rättelse av en annan felräkning på 1 000 kr som varit till fördel för den skattskyldige. Men tar man i stället det fallet att den skattskyldige genom besvär i särskild ordning yrkar nedsättning av taxeringarna med 1 000 kr därför att han blivit beskattad för ett inte skattepliktigt skadestånd, kan taxeringsintendenten inte kvittningsvis göra gällande att den skattskyldige undgått beskattning för ett skattepliktigt skadestånd från ett annat försäkringsbolag på 1 000 kr och att taxeringarna därför inte bör ändras. Han åberopar då andra omständigheter än dem som den skattskyldige åberopar och som ger den skattskyldige extraordinär besvärsrätt enligt punkten 1 (om han taxerats för inkomst, som icke är av skattepliktig natur). Hans kvittningsyrkande vilar då på annan grund än den skattskyldiges besvärsyrkande. Det handlar ju om en annan sak, inte om samma sak. Men skulle den skattskyldige yrka nedsättning av taxeringarna därför att han blivit beskattad för ett ej skattepliktigt traktamente, bör taxeringsintendenten kvittningsvis kunna yrka att i gengäld avdrag vägras för ökade levnadskostnader om sådant medgivits med belopp motsvarande den beskattade traktamentsersättningen. Fråga måste då anses vara om samma sak.

Har den skattskyldige blivit skönstaxerad och yrkar han nedsättning genom besvär i särskild ordning enligt punkten 6 under hänvisning till att han taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot hans inkomst kan fråga

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

egentligen inte uppkomma om något kvittningsyrkande från taxeringsintendentens sida. Han kan underkänna den deklaration som den skattskyldige kommit in med och yrka att taxeringen kvarstår med oförändrade belopp men detta är ju knappast att uppfatta som ett kvittningsyrkande. Den oäkta kvittningen är ju heller inte som framgår av namnet någon kvittning. Fråga är i stället om att göra en sakligt och rättsligt riktig bedömning av den taxeringsfråga det gäller. Den oäkta ''kvittningen'' är därför till sin natur en ex officio-kvittning. Rätten kan inte i dessa sammanhang vara bunden av vad parterna yrkar utan skall skipa rätt. I fråga om de rättsliga klassificeringarna och bedömningarna gäller official- och inte förhandlingsprincipen (jura novit curia).

Som ytterligare exempel kan tas att den skattskyldige yrkar nedsättning av taxeringarna och begär prövning enligt punkten 7. Till stöd åberopar han en omständighet som bort föranleda väsentligt lägre taxering än den åsatta, t ex att han förbisett sin rätt att få avdrag för hemresekostnader och beräknar dessa efter resa med egen bil. I ett sådant fall har taxeringsintendenten givetvis rätt att framföra motyrkanden om att kostnaden skall beräknas efter resa med allmänt kommunikationsmedel och att reduktion skall göras för under hemresedagarna uppburna traktementen. I dessa exempel torde taxeringsintendentens motyrkanden knappast uppfattas som kvittningsyrkanden och de är det heller inte i egentlig mening. ''Kvittningen'' är uppenbart av oäkta slag.

Kedjeeffekter

En särskild typ av oäkta kvittning inträffar när bifall till en skattskyldigs besvär enligt skattereglerna skall leda till följdändring i annat hänseende än den skattskyldige åberopat, t ex då rätten till förvärvsavdrag bortfaller på grund av att den skattskyldiges besvär om att bli taxerad som ensamstående bifalls, då rätten till grundavdrag bortfaller på grund av att den skattskyldiges besvär att bli taxerad i det gemensamma taxeringsdistriktet bifalls, då en pensionsinkomst beskattas till fulla beloppet och inte till nettobelopp efter avdrag för finsk skatt, när den skattskyldiges besvär om att få den finska skatten avräknad bifalls. Många torde känna tvekan inför att göra sådana följdändringar — efter kvittningsyrkande från taxeringsintendenten eller ex officio — men jag anser att de är en nödvändig konsekvens.

Högre skatt

Andra kan tveka att göra en *äkta* kvittning av det skälet att ett bifall till kvittningsyrkandet visserligen inte leder till högre taxering men väl till högre skatt. Den skattskyldige yrkar t ex nedsättning av taxeringarna med 5 000 kr därför att han blivit taxerad för ett lönebelopp som inte varit tillgängligt för lyftning förrän följande år. Taxeringsintendenten yrkar kvittningsvis efter utgången av sin besvärstid att den skattskyldige taxeras för en odeklarerad realisationsvinst på 5 000 kr. Taxeringarna kvarstår då med oförändrade belopp men skatten blir högre därför att realisationsvinsten är en B-inkomst.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

Detta konstaterande leder över till det senaste rättsfallet från regeringsrätten angående kvittning, nämligen RÅ83 1:31. Vinjetten till detta mål lyder: ''Taxeringsintendent har med anledning av skattskyldigs besvär tillstyrkt nedsättning av inkomst av jordbruksfastighet men hemställt att denna inkomst borde anses utgöra B-inkomst i stället för A-inkomst och på denna grund kvittningsvis yrkat att nedsättning av den statliga inkomstskatten till följd av den tillstyrkta taxeringsändringen inte borde ske. Kvittningsyrkandet har avvisats såsom ej tillåtet i taxeringsprocessen.'' I sin dom anförde regeringsrätten att taxeringsprocessen är en beloppsprocess vilket bl a har ansetts innebära att motyrkande som part framställer i anledning av besvärsyrkande i ordinär process alltid prövas intill storleken av den taxeringsändring som sker till följd av besvärsyrkandet. Det har enligt regeringsrätten i praktiken knappast förekommit annan kvittningssituation än den som föreligger när såväl besvärsyrkandet som kvittningsyrkandet avser ändring av den beskattningsbara inkomsten. Regeringsrätten förklarade emellertid att en utvidgning av kvittningsrätten i taxeringsmål till att omfatta yrkanden av det slag som taxeringsintendenten framställt i målet uppenbarligen skulle medföra komplikationer för såväl parterna som för myndigheter, främst debiteringsmyndigheterna. Taxeringsintendentens kvittningsyrkande borde därför avvisas.

Avgörandet väcker flera frågor. Mål i vilka enda frågan är om en inkomst, vanligtvis då en inkomst av jordbruksfastighet, skall anses utgöra A- eller B-inkomst är inte ovanliga. Taxeringsnämnden har att enligt föreskrifterna i 9 § 3 mom lagen om statlig inkomstskatt bestämma om en inkomst skall behandlas som A-inkomst eller som B-inkomst och taxeringsnämndens beslut kan överklagas till länsrätten. Man har alltså att göra med en *taxeringsfråga som är inlemmad i taxeringsprocessen.* Ändrar länsrätten en taxering på sätt som beskrivits i kvittningsexemplet åligger det länsrätten att ex officio ta ställning till om realisationsvinstinkomsten skall betecknas som A- eller B-inkomst i domsbilagan. Att det förhåller sig på detta sätt följer av lagtexten och har också bekräftats i en kammarrättsdom RK80 1:8, vars vinjett lyder: ''Taxeringsintendenten har i besvärsinlaga yrkat höjning av inkomst av annan fastighet samt i uppställning över taxeringen till statlig inkomstskatt ifyllt kolumnen för beskattningsbar inkomst utan att ange om däri ingick B-inkomst. Fastställande av B-inkomsten har ansetts kunna ske oberoende av yrkande av intendenten. ''Eftersom frågan om en inkomst är en A- eller B-inkomst är en taxeringsfråga är det svårt att förstå varför taxeringsintendenten inte skulle ha rätt att väcka den. Jag kan inte se taxeringsintendentens yrkande i målet som ett kvittningsyrkande och har därför svårt att följa regeringsrättens domsmotivering. Däremot är jag helt enig med regeringsrätten om att det är mycket svårt att inrangera ett yrkande om A- eller B- inkomstbestämning i kvittningssystemet. Det är svårt att kvitta två inkommensurabla storheter mot varandra. Men varför taxeringsintendentens kvittningsyrkande skulle avvisas förstår jag

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

inte. Det skäl regeringsrätten anför och som tycks ha fällt utslaget är att bland uppbördslagens bestämmelser om vilka beslut som skall beaktas vid debitering av skatt och hur därvid skall förfaras finns inga regler om att kvittning av förevarande slag skall påverka debiteringen. Men det behövs ju inga sådana regler. Ett beslut om att en inkomst utgör B-inkomst och inte A-inkomst som fattas med anledning av ett besvärsyrkande eller ett eftertaxeringsyrkande är ett taxeringsbeslut som *skall* påverka debiteringen. Att motsvarande beslut fattas med anledning av ett kvittningsyrkande kan inte gärna göra någon skillnad.

Risken med 1983 års rättsfall är att det tolkas så att en taxeringsintendents kvittningsyrkande skall avvisas om det inte påverkar taxeringen utan bara debiteringen. Det skulle vara mycket olyckligt om rättsfallet ingav en sådan föreställning. Som regeringsrätten anför och som regeringsrätten uppenbarligen inte avser att göra någon ändring i skall ett kvittningsyrkande som ställs mot ett besvärsyrkande alltid prövas intill storleken av den taxeringsändring som sker till följd av besvärsyrkandet. Och detta skall uppenbarligen gälla även om därigenom högre skatt debiteras. Det finns visserligen processuella rekvisit som hänför sig till den debiterade skatten och inte den beskattningsbara inkomsten, t ex 100 § första stycket punkt 7 (väsentligt lägre skatt) och 114 § (skatt som icke påförts) men några motsvarande rekvisit finns inte som begränsar omfattningen av ett kvittningsyrkande.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis har alltså utvecklingen lett till att förvaltningsdomstolarna inte längre kvittar ex officio och inte heller längre förväntas granska och överpröva de överklagade taxeringarna i alla deras enskildheter. Det ankommer i stället på taxeringsintendenterna att svara för detta och att framställa kvittningsyrkanden, där domstolarna tidigare kvittade av egen drift. JO har emellertid uttalat ett visst ogillande härav. I ämbetsberättelsen 1976/77 s 248 förklarade JO Lundvik att han för egen del tyckte att det är rimligt och riktigt att en taxeringsintendent i anledning av en skattskyldigs besvär gör en viss prövning av taxeringen vilken inte begränsas snävt till de punkter som blivit aktuella. Men det förekommer att taxeringsintendenten därjämte börjar granska en helt annan förvärvskälla, t ex deklarantens inkomst av kapital. JO Lundvik sade sig väl kunna förstå att ett sådant tillvägagångssätt är ägnat att väcka förargelse bland de skattskyldiga. Systemet ingav också honom olust. Man kunde visserligen med rätta fordra att var och en deklarerade omsorgsfullt och hederligt. Men granskningen i andra instans fick inte bli sådan att den enskilde inte vågade ta till vara sin rätt genom att anföra besvär. Detta JO-uttalande synes mot den förut tecknade historiska bakgrunden föga väl genomtänkt. Taxeringsprocessen är fortfarande en beloppsprocess och som riktmärke gäller fortfarande att taxeringarna skall bli överensstämmande med

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20

skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Förekomsten av en möjlighet för taxeringsintendenten att framställa ett kvittningsyrkande är inte mera anmärkningsvärd en förekomsten av en möjlighet för honom att anföra anslutningsbesvär.

Om *skattskyldigs kvittningsrätt* har intet sagts under denna genomgång. Denna finns och är lika viktig som taxeringsintendentens men den vållar inte samma processuella problem som dennes. För denna gäller inga inskränkningar. Inom processens beloppsram får den skattskyldige framställa vilka kvittningsyrkanden han vill även i extraordinär besvärsprocess och eftertaxeringsprocess.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 22:58:20