

Till frågan om kvittningsrätt för skatter i konkurs

av e. o. landskanslisten Erik Jansson.

Efter övergången till källskattesy-stemet har frågan om kvittningsrätt för skatter i konkurs fått ökad betydelse. Det inträffar naturligtvis ofta, att staten ej blott har en skuld till konkursgäldenären i form av överskjutande preliminär skatt utan även en fordran på skatt. Staten äger i sådana fall i likhet med privaträttsliga rättssubjekt i stället för att betala skulden och i konkursen konkurrera med övriga borgenärer om betalning ur konkursboets tillgångar, avräkna eller kvitta fordringen och skulden mot varandra. Så långt skulden förslår, skyddar sig staten härigenom mot den förlust, som kan bli följden av konkursgäldenärens otillräckliga tillgångar.

Huvudregeln angående kvittningsrätt i konkurs finnes i konkurslagen § 121. Här stadgas, att borgenär, som förvärvat sin fordran hos gäldenären, innan beslutet om egendomsavträde meddelades, äge begagna fordringen till kvittning mot skuld, för vilken han vid nämnda tid häftade hos gäldenären. Det gäller således först att fastställa tidpunkten för uppkomsten av statens fordran på skatt eller m. a. o. tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Inkomstskattesakkunniga uttalar i sitt betänkande (1923 s. 122) den uppfattningen, att skuld för utskylder föreligger strängt taget i och med, att den skattskyldige åtnjutit inkomst eller haft förmögenhet, som är underkastad beskattning.

Därest den skattskyldige, som har en fordran på överskjutande preliminär skatt enligt 1952 års taxering, försatts i konkurs under år 1952, har statens skuld inträtt före konkursen. Statens fordran på kvarstående skatt enligt tidigare års taxeringar eller

samma års taxering i annan kommun har likaledes uppkommit före konkursen. Kvittningsrätt är därför för handen. Har den skattskyldige åter försatts i konkurs under år 1951, så har även i detta fall konkursgäldenärens fordran uppstått före konkursen. Fordran har föranletts av att gäldenären inbetalat preliminär skatt för beskattningsåret 1951 med för högt belopp. Fordringens storlek har visserligen blivit slutligen bestämd först efter konkursen. Men redan genom inbetalningen av de preliminära skattebeloppen har för den skattskyldige skapats en fordran mot statsverket, som är beroende av det villkoret, att efter debitering av slutlig skatt för beskattningsåret 1951 den erlagda preliminära skatten överstiger den slutliga. Kvittning uteslutes ej av att konkursgäldenärens fordran (statens skuld) är suspensivt villkorad eller icke förfallen till betalning.

Om staten haft en fordran på tillkommande skatt, så synes jämväl denna ha tillkommit före konkursen. Detta gäller vare sig den tillkommande skatten har orsakats av prövningsnämndens beslut efter den 10 oktober under taxeringsåret 1952, kammarrättens eller Kungl. Maj:ts beslut rörande tidigare års taxeringar eller eftertaxeringar för tidigare beskattningsår. Den tillkommande skatten hänför sig nämligen till inkomst eller förmögenhet, som förefunnits före konkursen. Det förhållandet, att de vanliga rättsföljderna av skattskyldighetens uppkomst, taxering, debitering och uppbörd, inträda först efter konkursen, saknar betydelse. I ett rättsfall (N. J. A. 1937:492) har frågan om taxeringens konstituerande av statens skatteford-

ran behandlats. Kronan anförde, att dess fordran på skatt uppkommer icke genom den skattskyldiges intjäning av den skattepliktiga inkomsten utan först genom taxeringen. Sker ej taxering, existerar ingen skattefordran. Högsta domstolen uttalade, att skattefordringen uppkommit under året för inkomstens förvärvande. Även beträffande statens fordran på skatt gäller, att den kan användas till kvittning, ehuru den är betingad av suspensivt villkor eller icke förfallen till betalning.

Vad åter angår fordran på fastighetsskatt, inträder densamma på grund av kommunalskattelagen § 14 vid taxeringsårets ingång. Kvittningsrätt föreligger sålunda för 1952 års fastighetsskatt, därest konkursgäldenären den 1 januari 1952 var ägare till fastighet och konkursen inträtt under år 1952. Självfallet må kvittning ske även för äldre fastighetsskatter.

Statsverkets fordran på preliminär skatt inträder beträffande arbetsinkomst vid varje avlöningstillfälle. Vid övriga förvärvskällor uppkommer statens fordran på preliminär skatt samtidigt med att skattepliktig inkomst åtnjutes eller skattepliktig förmögenhet förefinnes. På grund av praktiska svårigheter uträknas i dessa fall den preliminära skatten med ledning av inkomsten två år före beskattningsåret eller preliminär självdeklaration. Den sålunda uträknade preliminära skatten antages motsvara den slutliga skatt, som kommer att påföras på grund av taxering året efter beskattningsåret. I syfte att åstadkomma största möjliga överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt har numera även stadgats skyldighet att erlagga ränta vid större differenser. Har konkursgäldenären påförts preliminär B-skatt, har staten en fordran enligt debiteringen, där ej jämkning begärts. Konkursgäldenären har åter en skuld på preliminär skatt enligt debiteringen. Har den skattskyldige

försatts i konkurs den 15 maj 1952, innefattar statens fordran ej blott de preliminära skattebelopp, som förfallit till betalning före konkursen, utan även de belopp, som belöpa sig på de återstående uppbörds-terminerna. Statens fordran är i detta fall ej av villkorlig natur och samma är förhållandet med konkursgäldenärens skuld. Enligt förordningen om statlig förmögenhetsskatt § 5 inbegripes ogulden preliminär skatt, som påförts den skattskyldige för året näst före det taxeringsår, varom fråga är, under avdragsgilla skulder. Villkorlig skuld får däremot icke avdragas. Medan uppbördsförordningen i §§ 10 och 46 föreskriver, att preliminär skatt icke skall utgå å lön, som utbetalas till person, som är i konkurs eller till konkursbo, synes den förutsätta, att preliminär B-skatt skall utgå oberoende av konkurs. Kvittningsrätt torde i här ovan angivna fall föreligga för den debiterade preliminära skatten i dess helhet och ej blott för de förfallna beloppen.

Om konkursgäldenären är arbetsgivare och underlåtit att inbetala innehållna skattebelopp, kan kvittning ske i den mån, de avse tiden före konkursen. Beträffande tiden därefter uppkommer en massafordran. Har konkursgäldenären underlåtit att verkställa löneavdrag, föreligger även kvittningsrätt. Statsverkets fordran är i detta fall betingad av att ifrågavarande löneavdrag ej kunnat uttagas av den anställda. I detta liksom i övriga fall av suspensivt villkorade fordringar, må sådan fordran vid slututdelningens företagande ej komma i betraktande, med mindre borgenären visar, att villkoret uppfyllts före kungörelsen om framläggande av förslag till slututdelning.

Slutligen må anmärkas, att enligt uppbördsförordningen § 89 mom. 4 skattskyldig, som är berättigad att återbekomma erlagt skattebelopp eller som är berättigad till ränta å överskjutande belopp och häftar för



Regeringsrätten

RÄTTSFALL

Bostadssubvention från arbetsgivare — skattepliktig intäkt?

Besvär av tegelarbetaren A. angående inkomsttaxering år 1948. — A. har av PN beskattats för ett belopp av 1.200 kr, avseende av arbetsgivaren erhållen subvention för uppförande av en bostadsfastighet åt A. Sådan subvention utbetalades av arbetsgivaren till tjänstemän, förmän eller arbetare, som haft väl vitsordad tjänst hos arbetsgivaren under minst tre år. Subventionen utgick i form av ett räntefritt lån, som succesivt skulle avskrivas under loppet av fem år från det byggnaden blivit synad och godkänd och under förutsättning att läntagaren förbundit sig att icke utan arbetsgivarens tillstånd under denna tid försälja fastigheten. Lånet utbetalades mot inteckning i fastigheten. Vidare förutsattes bl. a., att kommunen skulle lämna lika stort lån. — A. bestred att subventionen ifråga utgjorde för honom skattepliktig intäkt. Han menade nämligen, att vad han fått utgjorde gåva. Subventionen omfattades icke av kollektivavtalet mellan arbetarna och arbets-

givaren. — KR och RR: ej ändring. (RR:s utslag den 8/10 1952).

Anm.! Jfr RÅ 1947 not. 1296 och 1435. I S. O. U. 1945:49 föreslogs, att subventioner av ifrågavarande slag i viss omfattning skulle fritagas från beskattning. I prop. 86/1947 ansåg sig dock departementschefen icke böra förorda förslaget.

Tvångsförsäljning eller ej? Fråga om tillämpning av förordningen den 23/5 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Besvär av köpmannen A. angående inkomsttaxering år 1949. A. hade under beskattningsåret till Gävle stad sålt en fastighet, som han förvärvat år 1947. Enligt A. borde den genom försäljningen uppkomna realisationsvinsten icke vara skattepliktig, då försäljningen kommit till stånd under hot om expropriation. A. åberopade bestämmelserna om skattefrihet enligt ovannämnda förordning. A. hänvisade bl. a. till ett intyg av

restförd skatt, äger utfå allenast vad som överstiger det oguldna skattebeloppet jämte därå belöpande restavgift. Avräkning enligt uppbördsförordningen synes endast kunna ske beträffande i uppbördsförordningen

angiven skatt, som ej preskriberats.

Avsikten med dessa rader är endast att väcka en diskussion i ämnet, då en sådan med hänsyn till att prejudikat saknas synes kunna vara av visst värde.