JO

Uttalanden

Förutsättningarna för rätt att innehålla överskjutande preliminärskatt

Om erlagd preliminär skatt överstiger motsvarande slutlig skatt, skall länsstyrelsen i det län, där skatten debiterats, skyndsamt ombesörja att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige (68 § 1 mom. uppbördsförordningen). Sådan s. k. överskjutande preliminärskatt får dock innehållas bl. a. i avbidan på att tillkommande skatt påförs den skattskyldige, om det, då återbetalning skall ske, med fog kan antas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av prövningsnämnd om höjd taxering (68 § 4 mom. uppbördsförordningen).

Hos JO anförde fru J. klagomål över att henne tillkommande överskjutande preliminär skatt enligt 1966 års taxering, jämte ränta belöpande till 121.130 kr, inte utbetalats till henne förrän den 19 maj 1967. Å debetsedeln hade angivits att överskottsskatten innehållits för kontroll av taxering och debitering, därvid åberopats 68 § 4 mom. uppbördsförordningen. Vid förfrågan hos länsstyrelsen om anledningen härtill, hade hon fått följande svar.

Vid verkställd granskning av överskjutande skatt framgick att för fru J. gjorts en fyllnadsinbetalning å 120.000 kronor. Vid förfrågan angående detta till den, som enligt anteckning å deklarationen varit fru J. behjälplig vid deklarationens upprättande, nämligen hennes fader, uppgav denne, att fyllnadsinbetalningen hade verkställts, enär "det ansetts lämpligt". Vid förfrågan om någon höjning av taxeringarna befarades, förnekades detta.

Vid senare telefonkontakt med fru J:s make framställdes samma frågor, men något motiv för inbetalningen kunde ej heller denne lämna. Enligt vad som framgick av fru J:s deklaration hade hon under år 1965 erhållit fastighet i gåva, vilken under samma år försålts. Då gåvogivaren, fru J:s fader, anfört besvär över sin taxering hos prövningsnämnden, ansågs lämpligt avvakta vederbörande taxeringsintendents yttrande över besvären samt om taxeringsintendenten själv eventuellt skulle anföra besvär över faderns taxering. När yttrandet förelåg och det härav ej framgick att någon taxeringsåtgärd beträffande fru J. var aktuell, skickades den 26 april 1967 meddelande till bokföringskontoret hos den lokala skattemyndigheten, att ur taxeringssynpunkt skäl för närvarande ej längre förelåg för innehållande av den överskjutande skatten.

Fru J. ansåg att överskottsskatten inte rimligen bort innehållas så lång tid och att det påtalade förhållandet för henne medfört rättsförlust.

I sitt beslut anförde JO följande.

Den föreskrift i 68 § 4 mom. uppbördsförordningen, varom här är fråga, saknade motsvarighet i 1945 års uppbördsförordning, som i fråga om rätten att innehålla överskjutande preliminärskatt endast kände till ett fall där detta var tillåtet, nämligen när skattskyldig vid återbetalningstillfället häftade för restförd skatt. Inte heller när så var fallet fick emellertid innehållas större belopp än som svarade mot den restförda skatten jämte restavgift. Vid tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning infördes nu gällande bestämmelser, som sedan dess är i huvudsak oförändrade. Upprinnelsen synes vara en promemoria av dåvarande riksräkenskapsverket från december 1948, i vilken ifrågasattes, om inte rätten att innehålla överskjutande preliminärskatt borde utsträckas att gälla även sådana fall, då prövningsnämnden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:47

vid utbetalningstillfället meddelat beslut om höjning av skattskyldigs taxering men detta beslut inte kunnat iakttas vid utfärdande av debetsedel å slutlig skatt.

1949 års uppbördssakkunniga anförde i sitt betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsfarandet (SOU 1952:1 s. 363) under åberopande av nämnda promemoria att de dåvarande bestämmelserna borde kompletteras med en föreskrift om att kvittning fick ske även mellan överskjutande preliminär skatt och redan debiterad tillkommande skatt samt att överskjutande preliminär skatt skulle få innehållas för att kvittas mot tillkommande skatt, "som enligt vad uppenbart är kommer att påföras på grund av prövningsnämnds beslut om höjd taxering — — — under förutsättning att den preliminära och den tillkommande skatten avse inkomst för samma inkomstår". De sakkunniga förklarade, att de förutsatte, "att återbetalning av mindre belopp som regel icke skall fördröjas av framställda reservationsyrkanden från taxeringsintendent om höjd taxering samt att i övrigt viss varsamhet iakttages med att uppskjuta återbetalning i och för eventuell kvittning mot ännu icke debiterad tillkommande skatt". I enlighet härmed föreskrevs i det förslag till ny uppbördsförordning, som åtföljde betänkandet, att överskjutande preliminär skatt skulle få innehållas även då tillkommande skatt inte påförts men det var uppenbart, att sådan skatt skulle komma att påföras på grund av beslut av prövningsnämnd om höjd taxering. I prop. 1953:100 med förslag till bl. a. ny uppbördsförordning var ordet "uppenbart" utbytt mot "kan med fog antagas". Anledningen härtill kommenterades inte av vederbörande departementschef, som i förevarande hänseende endast uttalade, att han inte hade något att erinra mot de sakkunnigas förslag (s. 360). Han tillade dock — i likhet med de sakkunniga — att han förutsatte, att varsamhet iakttogs med att innehålla överskjutande preliminär skatt i och för kvittning mot ännu ej debiterad tillkommande skatt.

Förutsättningen för att överskjutande preliminär skatt skall få innehållas i andra fall än då skattskyldig häftar för restförd skatt eller vid återbetalningstillfället redan debiterats tillkommande skatt är således enligt nu gällande bestämmelser, att det med fog kan antagas, att den skattskyldige kommer att påföras tillkommande skatt.

Av uttalandena i förarbetena framgår att man till att börja med avsett sådana fall, då prövningsnämnden meddelat beslut om höjd taxering men då debetsedel ännu inte hunnit utfärdas när den överskjutande preliminärskatten skolat utbetalas. Klart är att man avsett även vissa fall då vid återbetalningstillfället inte ännu förelegat prövningsnämndsbeslut. Därvid torde i första hand komma i fråga sådana fall, då prövningsnämnden visserligen inte fattat beslut men vederbörande taxeringsintendent framställt yrkande hos prövningsnämnden om höjning av skattskyldigs taxering och detta yrkande objektivt sett framstår såsom välgrundat. Vilka fall man i övrigt kan ha haft för ögonen ger förarbetena inte besked om.

De i lagrummet valda ordalagen ger emellertid vid handen att fråga skall vara om fall där man med visst mått av sannolikhet kan emotse ett prövningsnämndsbeslut som medför att tillkommande skatt debiteras vederbörande. Det måste alltså ha framkommit något objektivt påvisbart förhållande av direkt relevans för frågan om en höjning av taxeringen. Man kan därvid tänka sig fall då utredning påbörjats och avancerat så långt att viss taxeringsfråga klarlagts eller att taxeringsintendenten på annat sätt fått kännedom om förhållande, som grundar fog för antagande att av taxeringsnämnden åsatt taxering blivit för låg. (Se i övrigt J. Bratt: En anmärkning mot uppbördsförordningen i Svensk Skattetidning 1956 s. 208).

Till stöd för uppfattningen att tillräckliga skäl förelegat för att i förevarande fall innehålla den överskjutande preliminärskatten har åberopats dels den stora fyllnadsinbetalningen, dels fru J:s förvärv och försäljning av viss fastighet.

Beträffande fyllnadsinbetalningen har någon förklaring härtill inte lämnats av den skattskyldiga eller representant för henne. Synbarligen har inbetalningen skett av endera av följande två skäl. Antingen har fru J. velat gardera sig mot att erhålla kvarstående skatt om fastighetsförsäljningen skulle medföra beskattning för inkomst, eller också har hon endast avsett att göra en fördelaktig kapitalplacering. Om pengarna återbetalats under hösten hade hon nämligen erhållit en hög effektiv ränta å kapitalet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:47

Var hennes avsikt endast att erhålla god avkastning på det inbetalade beloppet, saknades laga grund att innehålla den överskjutande preliminärskatten.

Hade hon i stället inbetalat för att undgå kvarstående skatt, möter frågan i vad mån det med fog kunde antagas att taxeringen blivit för lågt beräknad av taxeringsnämnden. Blotta inbetalningen kan givetvis inte sägas ge fog för antagande att taxeringen blivit för låg. Anledningen till inbetalningen behöver ju inte ha varit annan än att fru J. i likhet med de flesta skatteskyldiga inte kände till i vilken utsträckning en fastighetsförsäljning betraktas såsom yrkesmässig och på denna grund inkomstbeskattas och att hon därför ville säkerställa sig mot att erhålla kvarstående skatt jämte skyldighet att gälda hög ränta.

Den stora inbetalningen av preliminärskatt motiverade helt visst en eftergranskning av taxeringen men gav i och för sig i det inledande skedet inte fog för antagande att tillkommande skatt komme att påföras henne.

Förarbetena till nu aktuella bestämmelsen liksom avfattningen av densamma synes mig, på sätt framgår av det sagda, ge vid handen att det — för att överskjutande skatt skall få innehållas — måste föreligga något konkret förhållande vilket kan läggas till grund för ett höjningsyrkande, som med fog kan antas bli bifallet.

När det gäller att bedöma om det — utöver den stora skatteinbetalningen — förelåg något sådant konkret förhållande är följande att beakta: fru J. hade i sin självdeklaration inte på något sätt antytt att fastighetsförsäljningen skulle kunna föranleda beskattning för inkomst. Hon hade inte heller i deklarationen eller eljest lämnat sådana upplysningar om fastighetsförsäljningen, att därav kunde bedömas om försäljningen medförde skatteplikt. Taxeringsnämnden hade inte heller, såvitt framgår av handlingarna i taxeringsärendet, ifrågasatt att fastighetsförsäljningen skulle medföra beskattning eller företagit utredning i saken. När vederbörande taxeringsintendent fick hand om ärendet kände man uppenbarligen inte till någon omständighet som kunde innefatta fog för antagande att taxeringen blivit för låg. Huruvida därefter företagits någon utredning rörande fru J:s taxering framgår inte av handlingarna. I hit avgivna yttranden har emellertid inte angivits någon omständighet, som utgjort belägg för att den fru J. åsatta taxeringen var för låg. Det framstår i stället såsom anmärkningsvärt, att intendenten i sitt yttrande till länsstyrelsen, vilket sedermera vidarebefordrats till fru J. som förklaring till att skattebeloppet inte återbetalats anfört att det ”ansågs lämpligt avvakta vederbörande taxeringsintendents yttrande” över besvär av fru J:s fader rörande dennes taxering. Denna förklaring saknar varje anknytning till gällande bestämmelser.

Av det sagda synes mig framgå att någon omständighet som kunde läggas till grund för ett yrkande om höjning av taxeringen och som kunde innefatta fog för antagande att tillkommande skatt borde påföras fru J. icke var känd vid tidpunkten för innehållandet av överskjutande skatt. Under ärendets handläggning härstädes har icke ens påståtts att någon sådan omständighet förelåg vid innehållandet av medlen eller senare framkommit. För min del kan jag därför icke finna att den i 68 § 4 mom. uppbördsförordningen angivna förutsättningen för innehållande av överskjutande skatt förelåg.

Länsstyrelsens förfaringssätt synes mig präglat av en hård fiskalisk inställning, för vilken enligt min mening stöd icke kan åberopas vare sig i stadgandets avfattning eller i vad som förekom under förarbetena utan vilken fastmera är oförenlig med departementschefens uttalande att han förutsatte att varsamhet iakttogs med att innehålla överskjutande preliminär skatt i och för kvittning mot ännu ej debiterad tlilkommande skatt. Vad som från lagstiftarens sida åsyftades med den i stadgandet angivna förutsättningen för innehållande — att det med fog kan antagas att tillkommande skatt skall påföras — är dock inte helt klart. Med hänsyn härtill föranleder ärendet inte vidare åtgärd från min sida. Jag anser dock att denna tolkningsfråga bör ägnas särskild uppmärksamhet vid inspektioner hos länsstyrelser och att, om det därvid visar sig, att förevarande iakttagna praxis är mera allmänt utbredd, framställning bör avlåtas till Kungl. Maj:t om sådan ändring av bestämmelserna i 68 § 4 mom. uppbördsförordningen, att någon tvekan inte behöver uppkomma om dess rätta innebörd och tillämpning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:42:47