

Något om avkortning

Av uppbördsdirektör Nils Gottliebsson

Begrepp och innebörd

Till viss skillnad mot vad tidigare gällt fastställdes vid tillkomsten av 1945 års uppbördsförordning i samband med källskattereformen att termen avkortning skulle förbehållas fall, då ett skattebelopp avföres ur räkenskaperna på grund därav att en fordran å beloppet inte längre föreligger. Avskrivning blev därmed beteckningen för åtgärder att av annan anledning avföra ett belopp ur räkenskaperna.¹

Vid avskrivning kvarstår den skattskyldiges och, i förekommande fall, arbetsgivarens betalningsskyldighet (67 § UF). Uppkommer anledning antaga att avskriven skatt kan uttagas, skall skatten åter uppföras i räkenskaperna för indrivning och redovisning (42 § UK). Något motsvarande gäller inte avkortning; detta följer av den givna definitionen på avkortning enligt vilken detta förfarande är en åtgärd som vidtages när någon fordran icke längre föreligger och alltså inte heller någon betalningsskyldighet. Men kan då avkortad skatt aldrig återuppföras i räkenskaperna?

Svaret blir att det inte är uteslutet att så sker. Till en början måste det givetvis finnas möjlighet att om ett skattebelopp felaktigt avkortas (t. ex. till för högt belopp genom misskrivning eller för fel person genom förväxling) rätta felaktigheten. Den möjligheten får anses föreligga genom den allmänna regeln i 70 § UF att för slutlig, kvarstående eller tillkommande

skatt, som blivit från debitering obehörigen utesluten eller till för ringa belopp påförd, är den skattskyldige fortfarande ansvarig. Det kan naturligtvis ej heller möta hinder att om en taxeringsändring i PN medför avkortning och den ursprungliga taxeringen sedan i kammarrätten fastställs — eller höjes — ånyo debitera den skatt som svarar mot taxeringen. Man kan, om man så vill, hävda att i fall som nu avses det inte är den avkortade skatten som återuppföres i räkenskaperna utan att fråga är om uppdebitering av den skatt som följer av omdebitering på grund av det nya taxeringsbeslutet, men i sak gör detta ingen skillnad.

I nu senast berörda avseende har ett mål förevarit. Eftertaxering medförde tillkommande skatt med visst belopp (för ett dödsbo). Eftertaxeringen fastställdes i PN men undanröjdes i KR. Detta utslag föranledde omdebitering och avkortning av den tillkommande skatten. RegR, dit målet fullföljdes, fastställde PN:s beskattningsåtgärder. Debetsedel å tillkommande skatt å samma belopp som tidigare utfärdades ånyo. Rörande fortsättningen av detta ärende må ur KR:s utslag återges följande.

I en till Stockholms stads uppbördsverk den 13 juli 1959 inkommen skrift hemställde dödsboet om rättelse av debiteringen. Dödsboet anförde bland annat: Dödsboet hävdar, att den en gång avkortade skatten lagligen icke kan ånyo uppdebiteras. Enligt denna dödsboets mening har — genom utfärdande för fru Fornander d. v. s. dåmera hennes dödsbo, av ovan-

¹ SOU 1945:27, s. 283 o. f.

nämnda debetsedel nr T 1 x 459 x 104 å tillkommande skatt enligt eftertaxering för år 1954 eller sålunda *samma* tillkommande skatt enligt nämnda eftertaxering, som avkortades år 1957 — ifrågasvarande uppdebiterade skatt obehörigen påförts dödsboet. På grund härav och under hänvisning till de på debetsedeln lämnade anvisningarna om rättelse av fel vid taxering och debitering hemställer dödsboet om rättelse av den ifrågasvarande debiteringen. — Med hänsyn till att den dödsboet påförda tillkommande skatten 14.106 kronor förfaller till betalning med en hälftendel vid vardera av uppbördsterminerna i juli och september månader 1959 kommer dödsboet, för att eliminera risken av att påföras restavgift och eventuellt utsättas för indrivningsåtgärder, att inbetala de debiterade skattebeloppen å angivna uppbördsterminer. Av skäl som ovan angivits äro dessa skattebetalningar icke att anse såsom av dödsboet frivilligt erbjuden betalning av angivna skattebelopp.

Enligt beslut den 11 augusti 1959 fann uppbördverket, enär ifrågasvarande tillkommande skatt icke obehörigen påförts dödsboet, framställningen icke föranleda någon åtgärd.

Hos Överståthållarämbetet vidhöll dödsboet sin framställning om befrielse från skyldigheten att erlægga tillkommande skatt och anförde bland annat: Den tillkommande skatt, som påfördes Nanna Fornander enligt den ursprungliga debetsedeln nr T 1 x 459 x 226, och vilken skatt avkortades av Överståthållarämbetet på grund av Kungl. Kammarrättens icke lagakraftvunna utslag, avser identiskt samma inkomst från samma inkomst- och förvärvskälla. Enligt dödsboets uppfattning är ett beslut om avkortning av definitiv natur och skiljer sig därutinnan från avskrivning. Att en skatt blivit avkortad torde väl innebära ett efterskänkande av det allmännas skatteanspråk i förening med skattebeloppets avförande ur räkenskaperna. I 26 § i 1917 års uppbördreglemente stadgades att "Sedan avkortning av kronoutskylder medgivits,

skola däremot åtgärder för utskyldernas indrivning icke vidare äga rum". Av stadgandet i 67 § i 1953 års uppbördsförordning torde jämväl framgå att, därest avskrivning av skatt ägt rum, den skattskyldiges betalningsskyldighet kvarstår men att så icke är fallet, därest avkortning ägt rum. Till stöd för denna mening åberopas vad som anföres dels å sid. 170 i Dahlgrens m. fl. bok "Skatt vid källan" (3 upplagan — speciellt meningen "Om avkortning skatt, kunna åtgärder för skattens indrivning icke vidare äga rum" — och dels å sid. 234 i Bratts bok "Deklaration och beskattning" (4 upplagan) beträffande skillnaden mellan begreppen avkortning och avskrivning, "avkortningen — — — är av definitiv natur, medan avskrivningen — — — ej medför bortfallande av skattskyldigheten såsom sådan." Dödsboet förmenar vidare, att beslutet om avkortning är av definitiv natur — d.v.s. att skattebeloppet alltså definitivt avförts ur räkenskaperna och att någon fordran å beloppet icke längre föreligger — även i ett sådant fall då högre rätt ogillat lägre rätts beslut om undanröjande av taxeringen ifråga, vilket beslut legat till grund för avkortningen. Det är icke taxeringen som sådan som är föremål för avkortningen utan det på basis av viss inkomst påförda skattebeloppet. Såsom ovan framhållits är det i förevarande fall fråga om identiskt samma skattebelopp och samma inkomst som avses med såväl debetsedel nr T 1 x 459 x 226 som debetsedel nr T 1 x 459 x 104.

Överståthållarämbetet har enligt överklagade utslaget, enär ifrågasvarande debiteringsåtgärd finge anses rätteligen grundad, lämnat framställningen utan avseende.

I besvären har dödsboet fullföljt sin talan.

Stockholms stads uppbördswerk har i yttrande över besvären anført följande: Till en början må något beröras frågan om rättmätigheten av den avkortning av dödsboet påförd skatt som skedde genom beslut den 3 april 1957. Därvid kan först

konstateras, att något stadgande om att beslut rörande sänkt taxering skall ha tagit åt sig laga kraft innan detsamma får läggas till grund för avkortning icke finnes. Allmänt tillämpas också avkortning utan avvaktande av laga kraft, då det gäller beslut av prövningsnämnd. Det synes för övrigt kunna hävdas, att det förutsättes att så skall ske. Bestämmelserna i 51 och 52 §§ taxeringskungörelsen har nämligen en avfattning, som häntyder på att omdebitering bör äga rum så snart ske kan och förty också avkortning i förekommande fall. Även andra skäl kan andragas för att avkortning bör ske oaktat överklagande av ett beslut innebärande taxeringsnedsättning. Å andra sidan talar starka skäl, som det icke finnes anledning att närmare utveckla, för att laga kraft alltid bör avvaktas. Då avkortning i förevarande fall skedde på grundval av ett icke lagakraftvunnet kammarrättsutslag lär detta emellertid, med hänsyn till vad ovan anförts, icke kunna sägas sakna laga grund. Detta har heller icke påståtts av klaganden, utan denne måste fastmera anses hysa motsatt uppfattning, "eftersom avkortningen begärdes av klaganden." — Det är minst sagt förvånande att den, på vars yrkande avkortningen tillkom, nu gör gällande att därigenom möjlighet icke skulle förefinnas att ånyo debitera skatt, sedan taxeringen åter höjts genom utslag av regeringsrätten. Lämpligheten av att avkorta en skatt, på grundval av ett icke lagakraftvunnet beslut kan diskuteras, men har avkortningen verkställts, framstår det som helt förnuftsvidrigt, om skatt icke ånyo skulle kunna debiteras efter höjning av taxeringen i högre instans. Det är självfallet riktigt, att avkortning — i motsats till avskrivning — är av definitiv natur och att åtgärder för skattens indrivning icke vidare kan äga rum, sedan avkortning skett. Klaganden förbiser emellertid, att detta gäller den ursprungliga debiterade skatten och att det icke är fråga om ett återupplivande av denna skatt utan debitering av ny skatt på grund av ett nytt beslut rörande taxeringen. — Uppbördsverket vidhåller under hänvisning till det anförda, att laga

grund för den verkställda debiteringen föreligger och att förty anledning saknas till "rättelse" på sätt i besvären påyrkas. Uppbördsverket hemställer alltså, att Överståthållarämbetet måtte avstyrka bifall till besvären.

Överståthållarämbetet har i sitt utlåtande över besvären anført bland annat: Frågan gäller om en uppdebitering kan ske på grund av höjning av taxering i högre instans sedan en tidigare debitering avkortats med stöd av beslut i mellaninstans. Den på grund av eftertaxeringen debiterade skatten avkortades genom beslut av Överståthållarämbetet efter därom av uppbördsdirektören gjord anmälan. Oavsett huruvida denna avkortning är lagligen grundad, torde dödsboet icke kunna undgå betalningsskyldighet enligt en ny debitering, som grundar sig på Kungl. Maj:ts utslag i taxeringsfrågan.

Mot bifall till dödsboets yrkande talar även det förhållandet att dödsboet — där est dess talan bifölles — skulle göra en obehörig vinst. Då högsta instans avgjort taxeringsfrågan, är dödsboet därmed skyldigt erlægga skatt enligt den på grund av Kungl. Maj:ts utslag verkställda debiteringen. Det finnes därför ingen anledning att dödsboet av konstruerade formella skäl skall återfå det inbetalta skattebeloppet. Under alla förhållanden är dödsboet jämlikt 70 § 2 mom. uppbördsförordningen skyldigt gälda ifrågavarande skatt. Under återopande av vad som ovan anförts får Överståthållarämbetet hemställa, att besvären måtte lämnas utan bifall.

Kungl. Kammarrätten har tagit målet i övervägande och finner besvären icke kunna vinna bifall.

Uppbördsverket verkställde i regel inte vid denna tidpunkt omdebitering på grundval av ett KR-avgörande innan detta vunnit laga kraft. Att så skedde i det relaterade fallet berodde på särskilda omständigheter; normalt erhöi uppbördsverket då inte ett KR-utslag för omdebi-

taring innan det tagit åt sig laga kraft. Numera tillställs uppbördsverket omedelbart samtliga KR-utslag för omdebitering och om resultatet blir att avkortning skall ske verkställs sådan. Däremot ifrågakommer i regel inte restitution förrän utslaget vunnit laga kraft.

Avkortningssituationer

65 § 1 st. UF

I avkortningsparagrafen i uppbördsförordningen behandlas först avkortning på grund av nedsättning i eller befrielse från påförd taxering eller debitering. I den mån sådan ändring avser K-skatt eller T-skatt och uppgår till större belopp än vad som är betalt, blir avkortning aktuell. Jag återkommer i det följande till frågan om hur skatt skall avkortas när nedsättningen föranleder både avkortning och restitution.

Såsom en särskild situation då avkortning av ogulden skatt skall ske anges (i nu gällande uppbördsförordning men ej i 1945 års) den som inträder då dödsbo befriats från att erlagga skatt. Uppenbart är att här avkortning i förekommande fall skall ske: det är ett i räkenskaperna uppfört skattebelopp å vilket någon fordran inte längre föreligger. Vad som kan diskuteras är om i sådant fall omdebitering av skatten skall ske eller om det ledet i förfarandet är överflödigt eller rent av felaktigt. Det spörsmålet lämnas emellertid i detta sammanhang därhän.

I 1945 års uppbördsförordning likställdes B-skatt helt med annan debiterad skatt. Den uppdebiterades alltså i räkenskaperna redan i samband med debiteringen. Detta ändrades vid den revidering av uppbördsreglerna som ledde till 1953

års uppbördsförordning på så sätt, att uppdebitering sker först efter varje uppbördstermin och då avser dels erlagt belopp, dels restfört belopp. Detta medförde den ändringen av avkortningsbestämmelserna att avkortning av preliminär skatt skall ske endast i den mån den blivit restförd. Detta i sin tur medför behov av en term för vad som sker när ej förfallen B-skatt genom jämkning nedsättes. I praktiken användes även för de ändringar å kreditkort m. m. som i sådant läge vidtogs benämningen avkortning. "Nedjämkning" el. dyl. torde det vara svårt att vinna gehör för.

Sista punkten av 65 § första stycket utgöres av ett stadgande att om annan skattskyldig skall erlagga avkortat belopp, det i samband med beslutet om avkortning skall förordnas om beloppets uttagande av denne, såvida han icke på grund av stadgandet i 70 § UF är fri från betalningsskyldighet. Det kan väl om detta stadgande sägas att det strängt taget är onödigt; vad där står följer av 70 §. Att vi nu har detta påpekade i 65 § torde sammanhålla med utformningen i 1945 års uppbördsförordning av den paragraf som motsvarar 65 § i nuvarande uppbördsförordning. I det äldre författningsrummet (81 § i 1945 års UF) angavs bl. a. att avkortning av debiterad skatt skulle äga rum "då genom oriktig debitering slutlig eller tillkommande skatt påförts skattskyldig dubbelt eller med för högt belopp eller påförts annan person än som vederbort." Det blev då naturligt att fortsätta: "skolande i sistnämnda fall, så framt icke den rätteligen skattskyldige på grund av stadgande i 91 § är från betalningsskyldighet fri, i sammanhang med beslut om avkortning förordnas om det avkortade

beloppets uttagande hos denne." *Nu* verkar motsvarande stadgande en aning opåkallat.

65 § 2 st. UF

Genom debiteringen av slutlig skatt har, kan man uttrycka det, en omdebitering av B-skatten ägt rum och i den mån det förut debiterade beloppet är högre och är oguldet skall avkortning ske. Motsvarande stadgande fanns i den äldre uppbördsförordningen.

65 § 3 st. UF

Detta stadgande avser allenast K-skatt ehuru det inte klart utsäges. Även detta torde sammanhånga med avfattningen i 1945 års uppbördsförordning där det hette "skall motsvarande debiterade preliminära eller kvarstående skatt avkortas såvitt den skattskyldige angår". Den skrivningen var motiverad då avdrag kunde ifrågakomma jämväl för B-skatt. Nu blir vändningen "därest denna är debiterad" ett något egenartat sätt att uttrycka K-skatt.

25 § UK

Här stadgas att om skattskyldig, som restförts för preliminär B-skatt, för en senare uppbördstermin under uppbördsåret krediterats erlagd sådan skatt med högre belopp än vad under terminen förfallit till betalning, skall det överskjutande beloppet, om den skattskyldige så begär, avräknas mot den restförda skatten. Sådant belopp skall då överföras till vederbörande utmätningsman. Noteringar om transaktionen skall ske i enlighet med vad i andra stycket av paragrafen stadgas.

I Stockholm (och möjligen även på andra håll) tillämpas sedan länge ett annat förfarande som ger samma resultat. Enligt detta får det för mycket erlagda beloppet kvarstå som överkreditering för den termin å vilket det influtit och tidigare restfört belopp avkortas i stället med samma belopp.

I restlängd upptaget belopp

För fullständighetens skull må här också nämnas den avkortning som hos kronokamrerare måste äga rum av den K-skatt och T-skatt som vid resp. termin restföres. Hela K-skatten är ju uppförd i kronokamrerarens räkenskaper och det är nödvändigt att ur desamma avföra det belopp som restföres. Något annat institut än avkortning står inte till buds hörför. Den avkortning av rent räkenskapsteknisk natur sker dock givetvis ej å titlar (jfr det följande).

Förfarandet

Det är enligt 67 § UF länsstyrelsen som skall pröva frågan om avkortning och förordna härom, då stadgade förutsättningar föreligger.

Kompletterande bestämmelser följer i uppbördskungörelsen. Där stadgas i 40 § att anmälan till avkortning skall ingivas av utmätningsman i stad senast den 5 i varje månad till den lokala skattemyndigheten i staden samt av utmätningsman på landet senast den 15 i varje månad till länsstyrelsen. I anmälan skall samtliga till avkortning ifrågakommande poster förtecknas.

Till detta är till en början att anmärka att om nedsättning av K-skatt sker innan den förfallit till betalning utmätningsman

står helt utanför och inte kan inge anmälan om avkortningen. Sådan avkortning beslutas därför direkt på grundval av omdebiteringsuppgiften; i vad gäller kronokamrerare sker avkortning efter anmälan från denne i samband med månadsräknings avgivande. Denna avkortning benämnes på sina håll "avkortning i längden." Med hänsyn till vad som nu sagts kan det möjligen anses påkallat att avfattningen av 40 § UK ändras något.

Det är vidare att notera att avkortning i sistnämnda fall tillgår på ettdera av två skilda sätt. Det ena innebär att avkortningen motsvarar allenast de skattenedsättningar som ägt rum. Det andra innebär att hela den ursprungliga skatten avkortas, varefter de nya skattebeloppen uppdebiteras.

I Stockholm handhar uppbördsverket ännu när detta skrives (hösten 1964) även kreditering av influtna restantier. Det ankommer därmed helt på uppbördsdirektören att upprätta anmälan till avkortning. Beträffande tidpunkter för anmälan gäller att sådan skall göras minst fyra gånger om året (jfr 9 § URS). I praktiken sker anmälan i mars, juni, oktober och december. Vidare har för Stockholm medgivits att namn å den skattskyldige icke behöver utsättas utan allenast dennes debetsedelsnummer. Anmälan om avkortning kan därmed framställas maskinellt och ges formen av en häftad längd (en för K-skatt, en för T-skatt, en för B-skatt och en för uppdebiterad A-resp. K-skatt).

All anmälan till avkortning sker emellertid inte på nyss angivet sätt. Stockholm tillämpar vid fastställande av T-skatt nettometoden, innebärande att om vid en och

samma omdebitering föreligger såväl skattesänkning som skattehöjning debetsedel å T-skatt utfärdas allenast i den mån ökningen överstiger sänkningen. Hela sänkningen avkortas emellertid i förekommande fall. Sådan avkortning godkännes i och med godkännandet av månadsräkningen till vilken som bilaga fogas en "±-lista" utvisande sådan avräkning som här antytts. Alla plusposterna uppdebiteras i månadsräkningen (november månad) och alla minusposterna anmäls till avkortning.

Anmälan till avkortning jämlikt 65 § 2 st. UF sker också en gång om året (mars) och sker genom särskild förteckning som fogas till månadsräkningen. Även här inkluderas avkortningen i godkännandet av månadsräkningen.

Avkortning på titlar

Det är inte K-skatten (resp. T-skatten) såsom sådan som i förekommande fall avkortas utan den skatt eller de skatter som blivit föremål för nedsättning. Är fråga enbart om avkortning medför avkortningen på titlar inget räknebekymmer, men skall både avkortning och restitution äga rum måste det fastställas vilken post eller vilka poster som (helt eller delvis) skall avkortas. Regler härför har meddelats av dåvarande riksräkenskapsverket i cirkulärskrivelse den 8 juni 1949. Dessa innebär att avkortning sker uppifrån ("med början med det översta beloppet") och pågår så långt den oguldna delen av K-skatten eller T-skatten förslår. Överstiger nedsättningen oguldet belopp sker restitution av återstoden.

Detta system med avkortning fördelad

å titlar gör redovisningsarbetet betydligt mer betungande och arbetskrävande än om avkortning finge hänföra sig enbart till K-skatten, resp. T-skatten. Förslag om ändring till vad nyss sagts har mer än en gång framförts men inte föranlett någon åtgärd. En annan tingens ordning borde dock vara möjlig. Det för RRV och Kungl. Maj:it intressanta borde väl vara hur ett visst års skatter, sådana de ursprungligen debiterats, under årens lopp förändras. Detta kan lätt redovisas genom sammandrag över omdebiteringarna. Oavsett vilken teknisk påföljd en omdebitering (innebärande sänkning) får — avkortning eller restitution — erhåller RRV på angivet sätt besked om de olika skatteslagens förändringar .

Nu invändes det kanske att vad RRV vill veta det är hur stor ogulden fordran som föreligger av varje skatteslag vid en given tidpunkt. Men avskrivning sker inte på skatteslag, så det blir i alla fall inte något helt med vetskapen om de reella skattefordringarna inom varje skatteslag. Borde inte denna fråga — om det skall vara nödvändigt med avkortning på titlar — tagas upp till omprövning nu i samband med att skatteindrivningsväsendet omstöpes? Det synes vara tillräckligt med ett beslut i angiven riktning av RRV, eftersom den nuvarande ordningen tillkommit genom ett sådant beslut (det förut berörda beslutet av den 8 juni 1949).

Den i 18 § i nu gällande medelsförvaltningskungörelse för länen ingående bestämmelsen att i uppbördsredogörelsen fördelning på särskilda inkomstitlar skall äga rum föreslås utgå vid den omarbetning av sagda kungörelse som sker med anledning av exekutionsreformen.

Taxeringsrutin

Av taxeringsintendenten Erik Lilliesköld

Till ledning för sådana TO¹ vid årets taxering som tidigare inte sysslat med taxeringsarbete återgives nedan med endast smärre ändringar den artikel om taxeringsrutin som finns intagen i Skattenytt 1964 nr 2 (sid. 47—58).

För att på ett tillfredsställande sätt kunna fullgöra de ansvarsfulla uppgifter som åvilar en TO är det mycket viktigt att TO arbetar efter ett bestämt system. Den teknik för granskningsarbetet som rekommenderas i det följande har prövats vara rationell och torde nu tillämpas av ett mycket stort antal TO. I Stockholm torde den föreslagna taxeringsrutinen dock inte kunna tillämpas helt; se härom uppbördsdirektören Nils Gottliebssons artikel i Skattenytt 1964 sid. 140.

Det synes lämpligt att i omedelbar anslutning till vad nedan säges studera motsvarande kapitel i den "Handledning för arbetet i taxeringsnämnd" som tillställs varje TO.

Innan man börjar taxeringsarbetet bör man ha reda på arbetsmaterialets omfattning och vilka hjälpmedel som står till buds. Följande tablå kan tjäna till ledning för den nytillträdande ordföranden.

Deklarationer, årets och fjolårets

Längder

Stomme till årets inkomstlängd (ev. avskrift).

Avskrift av fjolårets inkomstlängd.

» » » förmögenhetslängd.

¹ I artikeln användes förkortningarna TN för taxeringsnämnd (-en, -er, -erna) och TO för taxeringsnämndsordförande (-n, -na).