Till frågan om kvittningsrätt för skatter i konkurs

Av länsassessor K. Ahlm

I häfte 2 av denna tidskrift för innevarande år har intagits en artikel med ovanstående rubrik av e. o. landskanslisten Erik Jonsson. I artikeln uttalas bl. a., att en skattskyldig redan genom inbetalningen av ett preliminärt påfört skattebelopp får en fordran mot statsverket, som är beroende av det villkoret, att efter debitering av slutlig skatt för ifrågavarande beskattningsår den preliminära skatten överstiger den slutliga. Förf. gör sig alltså till tolk för den uppfattningen, att varje inbetalning av källskatt innefattar uppkomsten av en statsverkets latenta skuld, en skuld "in nuce" för återbetalning av skatten till den skattskyldige.

Det må medgivas, att Jansson har visst stöd för sin mening i ordalydelsen i 89 § 4 mom. uppbördsförordningen. Denna bestämmelse bör emellertid, trots dess onekligen allmängiltiga avfattning, enligt min mening icke tolkas alldeles efter bokstaven. Lagstiftaren torde här i första hand ha haft i tankarna det vanliga kvittningsfallet utanför konkurs, då såväl skulden för slutlig skatt som fordringen å överskjutande preliminärskatt stå "klara och förfallna" mot varandra. Stadgandet kan inte antagas konstituera någon kvittningsrätt utöver vad som gäller enligt de vanliga lagreglerna om kvittning; i annat fall vore ju onödigt att i sammanhanget taga hänsyn till stadgandet i 121 § konkurslagen, som ju skulle, såvitt gällde fordran å överskjutande preliminär skatt, sättas ur kraft genom en dylik generell kvittningsregel i 89 § 4 mom. uppbördsförordningen. 121 § konkurslagen har inte ändrats på grund av källskattereformen och har alltså obetingad giltighet även för här avsett fall. 89 § 4 mom. uppbördsförordningen kan ej anses innebära något annat än ett åläggande för länsstyrelserna att iakttaga laglig möjlighet till kvittning.

I professor Seve Ljungmans arbete "Om skattefordran och skatterestitution" finnas uttalanden av stort intrese för den föreliggande frågan. Ljungman särskiljer två slag av skatterestitution, dels "teknisk restitution", varmed avses (a. a. sid. 78) "att skatten en gång var riktigt erlagd och att restitutionen blott utgör ett fullt normalt led i skattens tekniska anordning", dels ock "indebitirestitution", varmed Ljungman åsyftar (sid. 77), "att restitutionen avser ett belopp, som rätteligen aldrig bort erläggas, ett indebitum".

Beträffande återbetalning av överskjutande preliminär skatt anför Ljungman (sid. 82—83): "... möter till en början den restitution, som enligt UppF. 89 § 1 mom. rutinmässigt sker beträffande överskjutande preliminär

Open access från www.skattenytt.se, 2025-10-29 07:12:17

skatt. Här är det icke frågan om att rätta till ett tidigare misstag utan endast att fastställa skatten i två etapper, en preliminär och en slutlig. Det bör sålunda betonas, att den författningsenligt beräknade preliminära skatten — vid vilken för övrigt ett formligt skattebeslut i många fall saknas — icke till någon del kan anses utgöra ett indebitum, även om restitution senare skall ske vid den slutliga avräkningen. Ur rättslig synpunkt förändrad skulle situationen bliva, därest t. ex. den preliminära inbetalningen av förbiseende blivit större än vad som då bort erläggas".

Dessa uttalanden torde visa, att statsverkets skuld för överskjutande preliminär skatt icke uppkommer redan vid erläggandet av den preliminärt påförda skatten utan först vid en senare tidpunkt, som väl näppeligen kan vara någon annan än den, då den slutliga skatten fastställes. Har beslutet om egendomsavträde meddelats tidigare än fastställandet av den slutliga skatten, skulle alltså kvittningsrätt icke föreligga utan den överskjutande skattens belopp ingå i konkursmassan för fördelning mellan borgenärerna. I praktiken modifieras dock denna slutsats i högst väsentlig utsträckning, vilket framgår av det följande.

Särskilt intresse påkallar Ljungmans uttalande, att den rättsliga situationen blir förändrad, därest den preliminära skattebetalningen av förbiseende blivit större än vederbort. Vid jämförelse med sid. 107 i det anförda arbetet framgår, att Ljungman härmed åsyftar sådana fall, som kunna föranleda jämkning jämligt 53 § 1 mom. 4 st. i uppbördsförordningen, medan övriga fall av jämkning i preliminärt påförd skatt tydligtvis skulle betraktas såsom "teknisk restitution". Det kan tänkas, att de sistnämnda jämkningsfallen kunna utnyttjas till förmån för det allmännas kvittningsrätt. Om vid egendomsavträdet den slutliga skatten ännu icke fastställts, skulle nämligen kvittningsrätt kunna grundas därpå, att den skattskyldige före egendomsavträdet kunnat återfå preliminärskatten såsom sådan genom en ansökan om jämkning. Därvid måste dock beaktas, att sådana jämkningsfall ofta förutsätta utredning av den skattskyldige, och då konkurstillstånd redan inträtt, kan det vara svårt att fastställa, om rätt till jämkning förelegat före egendomsavträdet.

Enär det är oklart, vid vilken tidpunkt den slutliga skatten skall anses vara fastställd, vågar jag icke av det anförda draga någon mera vittgående slutsats än att kvittningsrätt icke skulle föreligga, om beslutet om egendomsavträde meddelats före den tidpunkt, som är den tidigaste tänkbara för fastställandet av den slutliga skatten. Denna tidpunkt synes mig naturligen böra vara taxeringens fastställande i lägsta instans, sålunda taxeringsarbetets avslutande i taxeringsnämnd. Emellertid är det icke uteslutet, att man måste välja en ännu tidigare tidpunkt, nämligen beskattningsårets utgång. Såvitt angår rörelseidkare, kan med hänsyn till jämkningsmöjligheten enligt 53 § 1 mom. 3 i uppbördsförordningen också tänkas en annan tidpunkt, nämligen den tid, då genom bokslutet rörelseresultatet först blir klarlagt. Genom bok-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-10-29 07:12:17

slutets upprättande har den skattskyldige ju verkställt en utredning av sådant slag, som erfordras för en ansökan om jämkning. Endast om konkurstillståndet inträtt före utgången av det beskattningsår, varunder skattskyldig rörelseidkare inbetalt den preliminärskatt, som sedermera befinnes skola återgå såsom överskjutande skatt, torde med någon grad av säkerhet kunna hävdas, att kvittningsrätt i konkursen icke föreligger. Huru förhållandet gestaltar sig för annan skattskyldig än rörelseidkare har icke undersökts och torde sakna praktisk betydelse.

Vilka bliva de praktiska konsekvenserna av det anförda?

I regel har ett konkurstillstånd relativt kort varaktighet. Däremot förflyter ganska lång tid — ett till två år — mellan inbetalning av preliminärskatt och dennas återbetalning (helt eller delvis) såsom överskjutande skatt. De vanligaste kvittningsfallen av ifrågavarande slag bli därför sådana, i vilka statsverkets skuld för överskjutande preliminär skatt varit klar vid tiden för beslutet om egendomsavträdet, antingen det överskjutande skattebeloppet redan då varit uppfört till överskottsförteckning eller blir däri uppfört innan konkursen avslutas.

Annorlunda blir förhållandet, om konkursen har lång varaktighetstid, t. ex. två år eller mera, vilket ju stundom inträffar. I ett dylikt fall kan under konkurstillståndet uppkomma en statsverkets skuld för överskjutande preliminär skatt, som icke skulle få kvittas mot konkursgäldenärens restförda skatter, så länge konkursen består. Förhållandet blir måhända klarare belyst genom ett praktiskt exempel: En skattskyldig rörelseidkare har för inkomståret 1951 påförts en preliminär B-skatt å 10.000 kronor. Han förmår därav erlägga allenast 5.000 kronor och blir före årets utgång försatt i konkurs. Däri bevakas äldre restförda (slutliga) skatter å förslagsvis 15.000 kronor. År 1952 avlämnas för konkursboet deklaration, som utvisar, att beskattningsbar inkomst icke uppkommit under år 1951. Deklarationen godkännes av beskattningsmyndigheterna, varigenom alltså konkursboet blir berättigat återfå den av konkursgäldenären år 1951 erlagda preliminärskatten 5.000 kronor. Denna statsverkets skuld skulle icke få kvittas emot dess i konkursen bevakade fordran för restförda skatter. Anledningen härtill är den, att statsverkets skuld för överskjutande preliminär skatt ännu icke uppkommit vid tiden för konkurstillståndets inträdande. Vid nämnda tidpunkt hade konkursgäldenären i stället en skuld till statsverket för den då icke erlagda delen av den honom påförda preliminärskatten för år 1951. Det förutsättes, att den skattskyldige alltjämt är i konkurstillstånd vid den tid (årsskiftet 1952—53, ev. senare) då återbetalning av den överskjutande preliminära skatten blir aktuell.

Måhända är min framställning på vissa punkter väl deciderad. Detta har i så fall föranletts av en önskan att så klart som möjligt framlägga tankegången. I själva verket är jag mycket tveksam i frågan. Det bör kraftigt understrykas, att från det allmännas

Open access från www.skattenytt.se, 2025-10-29 07:12:17

sida all anledning finnes att inte eftergiva möjligheten till kvittning, icke blott därför att klarläggande prejudikat saknas utan också därför att kvittningsrätten eventuellt kan räddas genom framskaffande av bevisning, t ex. om att jämkning kunnat erhållas före egendomsavträdet, om ansökan därom gjorts. För övrigt är avfattningen av 89 § 4 mom. uppbördsförordningen sådan, att en länsstyrelse icke i något fall kan underlåta kvittning mellan överskjutande preliminärskatt och restförd skatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-10-29 07:12:17