Om kompenserande ändring i taxering

Av 1:e länsnotarie W. Hermanson

Helt naturligt ha de materiella beskattningsreglerna under årens lopp tilldragit sig större intresse samt lockat flera kommentatorer och uttolkare av taxeringsförordningarnas bestämmelser. Taxeringsförordningen av år 1956 har dock ställt framför allt prövningsnämnden inför processuella tolkningsproblem, som man får hoppas komma att röna fackmännens intresse. Den rätta tolkningen av 86 § taxeringsförordningen eller snarare den lagtolkningsmetod, som bör tillämpas å det i och för sig språkligt entydiga stadgandet är sålunda ett bland många spörsmål av intresse för närvarande. Här skall emellertid beröras ett problem — måhända endast ett skenproblem enligt somligas mening — som ingalunda vunnit aktualitet på sistone men likväl utifrån synpunkten av en enhetlig rättstillämpning bör erhålla en definitiv lösning. Frågan gäller huruvida kompenserande höjning av taxering må ske. I det följande skall för enkelhetens skull, ehuru något oegentligt ordet kvittning användas.

Frågeställningen åskådliggöres lämpligen med ett exempel. En skattskyldig anför efter utgången av såväl sin som taxeringsintendentens ordinarie besvärstid besvär över taxeringen till statlig inkomstskatt under åberopande att han ej tillgodoförts kommunalskatteavdrag med 2.000 kronor. Vid granskning av deklarationen finner taxeringsintendenten att taxeringsnämnden vid både taxeringen till statlig inkomstskatt och till kommunal inkomstskatt felaktigt godkänt ett avdrag å 1.000 kronor. Omständigheterna förutsättas vara sådana, att rätt till besvär i särskild ordning eller möjlighet till eftertaxering ej förefinnes. Regelrätt kvittning vid den statliga taxeringen erbjuder ju inget problem. Om nu taxeringsintendenten antages vilja åvägabringa "kompensationskvittning" (antagandet är enligt erfarenheten icke orealistiskt), hemställer han om nedsättning av taxeringen till statlig inkomstskatt med 1.000 kronor och om höjning av taxeringen till kommunal inkomstskatt med samma belopp. Teoretiskt sett torde taxeringsintendenten även kunna välja utvägen att hemställa om avslag å besvären. Accepteras kvittning mellan taxeringar, uppkommer spörsmålet om kvittningen, såsom i det anförda exemplet, skall gälla taxerade belopp eller uträknad skatt. Då fråga är om kvittning mot förmögenhetstaxering, kan ju rimligtvis endast det andra alternativet komma i fråga. Problemet saknar visserligen aktualitet utifrån den ståndpunkt, som i det följande skall redovisas, men det vill förefalla som om kvittning av skatt — huru komplicerad den än må vara — vore det enda rimliga alternativet, då eljest reformatio in pejus kan uppkomma. I sammanhanget kan antecknas, att beaktande av uträknad skatt torde ske i mål där frågan gäller sam- eller särtaxering av makar. För att förhindra faktisk reformatio in pejus avslås väl sålunda besvär av skattskyldiga i fall då bifall till besvären skulle innebära en pyrrhusseger såtillvida, att skatteförlusten vid övergång till skatteskalan för ogift skulle bli större än vinsten genom nedsättning av taxeringarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:35

I NJA 1957 s. 606 återfinnes ett rättsfall från arvs- och kvarlåtenskapsskattens område, som ger anledning till vissa slutsatser — närmast e contrario — även för inkomstbeskattningens del. Fråga huruvida kompenserande höjning av kvarlåtenskapsskatt vid nedsättning av arvsskatt efter besvär av dödsbo kunde äga rum oaktat advokatfiskalsämbetet icke yrkat höjning besvarades av HD jakande. Advokatfiskalsämbetets argumentation i målet förtjänar en närmare redogörelse. Först vitsordar ämbetet att principen om förbud mot reformatio in pejus på det sätt är tillämplig i mål av förevarande slag att högre rätt icke utan yrkande därom av ämbetet kan göra sådan ändring till den skattskyldiges nackdel i beskattningsmyndighetens beslut att den skattskyldige därigenom påföres högre skatt än som uttagits genom beskattningsmyndighetens beslut. Ämbetet framhåller emellertid sedan att förbudet mot reformatio in pejus icke utan vidare kan givas så vidsträckt innebörd att hinder skulle möta för högre rätt att vid bifall till besvär av enskild part ex officio göra kompenserande ändring till partens nackdel i annan del av målet, där felaktighet visas ha förelupit i skattebeslutet, såvida icke därigenom sammanlagt högre skatt kommer att påföras klaganden. I allt fall bör kompensationsändring kunna ske då konnexitet föreligger mellan olika arvsskattefrågor, så att nedsättning av skatten i visst hänseende på grund av lagtekniskt samband eller eljest automatiskt medför höjning i motsvarande — eller mindre — mån i annat hänseende. Väl kan måhända invändas att beslut om två skilda slag av skatt i processuellt hänseende alltid böra hållas isär oberoende av om en ändring endast har karaktären av en på grund av det tekniska sambandet mellan skatteslagen följdriktig kompensation men ämbetet finner en sådan ståndpunkt icke kunna godtagas. Formella hänsyn böra vika för hänsynstagande till det intima samband som på grund av lagreglernas uppbyggnad råder mellan arvsskatt och kvarlåtenskapsskatt och som bl a föranlett, att beskattning i båda hänseendena sker i ett sammanhang och enligt samma procedurer.

Ur föredragande revisionssekreterarens av HD gillade betänkande citeras: ”Ändå att ämbetet icke fullföljt talan mot rådhusrättens skattebeslut och oavsett att ämbetet ej hos hovrätten yrkat att, för den händelse dödsboets besvär i fråga om legatet till pensionsfonden bifölles, kvarlåtenskapsskatten i anledning därav måtte höjas, måste hovrätten — med hänsyn till att enligt kvarlåtenskapsskatteförordningen befrielse från arvsskatt för legatet till pensionsfonden såsom omedelbar konsekvens medfört omförmälda ökning av den kvarlåtenskapsskattepliktiga behållningen — anses i samband med nedsättningen av arvsskatten hava ägt fastställa kvarlåtenskapsskatten till det högre beloppet.”

Om man på inkomsttaxeringen anlägger de synpunkter som förestavat utgången i det anförda rättsfallet, kan slutsatsen e contrario knappast bliva annan än att kvittning är utesluten. Visserligen sker taxering till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt i samma procedurer men skatterna äro så artskilda, att konnexitet eller tekniskt samband icke kan anses råda på så sätt att en nedsättning av en taxering ”såsom omedelbar konsekvens” kan föranleda kompenserande höjning av annan taxering.

Även om det anförda rättsfallet kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:35

tjäna som vägledning vid bedömningen av det uppställda kvittningsproblemet utgör detsamma naturligtvis inget bevis angående vad som är gällande rätt inom taxeringsprocessen. Författaren till denna uppsats har varken haft möjlighet eller ens för avsikt att genom rättsfallsstudium utröna om RR tagit ställning till kvittning men kan i allt fall ej erinra sig ha sett problemet ställt på sin spets. I brist på rättsfallsbelägg återstår att undersöka om vägledning kan finnas på annat håll. *Jarnerup*[1] anför om kvittning följande: "Även skattedomstol kan utan särskilt yrkande i viss utsträckning ändra taxering; om t. ex. skattskyldig för talan om nedsättning av taxering och domstolen finner yrkandet böra vinna bifall men det tillika klart framgår av utredningen, att den skattskyldige i annat hänseende blivit för lågt taxerad, kan domstolen kvittningsvis i motsvarande mån reducera nedsättningen enligt den skattskyldiges talan."

Det anförda uttalandet synes endast innebära ett konstaterande av skattedomstols rätt till vad i det inledningsvis angivna exemplet vid taxering till statlig inkomstskatt betecknats såsom regelrätt kvittning. Några längre gående slutsatser angående kvittning i den här tagna bemärkelsen berättiga ordalagen näppeligen till. Den i "Taxeringshandbok" av *Hedborg* m. fl. använda formuleringen (s. 231): "... kvitteringsvis kan åberopa ... att taxeringen blivit för låg i något hänseende, varom tidigare ej varit tal" tyder även på att endast regelrätt kvittning avses.

Det skulle här föra alldeles för långt och f ö knappast visa sig fruktbart att undersöka den eventuella tillämpligheten av de civilrättsliga reglerna om kvittning på det förevarande spörsmålet. Emellertid skola några anteckningar göras. Om man i och för sig accepterar, att staten med hänsyn till taxeringsväsendets anordnande äger kvitta fordran å skatt enligt kommunalskattelagen mot skattskyldigs fordran å skatt enligt förordningen om statlig inkomstskatt, kan frågan preciseras till att gälla huruvida preskription av det allmännas motfordran utesluter kvittning eller ej. Den talerättspreskription, som inträder, då besvärstid enligt taxeringsförordningen utlöpt, är uppenbarligen att jämställa med specialpreskription i civilrätten. Om dylik preskription upphäver all verkan av den preskriberade fordran eller låter en "naturlig fordran" kvarstå låter sig ej utan vidare sägas. *Rodhe*[2] ställer sig tveksam och hans resonemang utmynnar i följande (s. 690): "Slutsatsen av det sagda blir, att det, för de fall i vilka preskription säges medföra talerättens förlust, står öppet huruvida kvittningsrätt kvarstår trots preskription (i andra fall än dem där särskilda stadganden härom finnas)." *Ljungman*[3] åter anför på tal om kvittning av restitutionsfordran mot förfallen skatt följande: "Då den allmänna civilrätten icke velat erkänna förhandenvaron av en s k naturlig fordran sedan väl en speciell preskriptionsfrist utlöpt, lär icke kunna anföras bärande skäl för en motsatt rättstillämpning inom skatterätten." Det anförda har ju icke omedelbart avseende å kvittning i taxeringsprocessen men giver onekligen visst stöd för antagande att civilrättsliga grundsatser icke med fog kunna åberopas till förmån för dylik kvittning (i här tagen bemärkelse).

Beslut av taxeringsnämnd vinna normalt rättskraft mindre än ett år efter fattandet, då taxeringsintendentens ordina-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:35

rie besvärsrätt upphör med utgången av april månad året efter taxeringsåret. Härefter stå ju endast — förutom resning och återställande av försutten tid — noga definierade extraordinära rättsmedel till buds för åvägabringande av ändring. Olika meningar ha yppats angående avvägningen mellan det allmännas fiskaliska intresse och de enskilda skattskyldigas intresse av rättskraftsskydd men följande uttalande av departementschefen i prop. 1955:160 med förslag om ändrade bestämmelser rörande eftertaxering (s. 159 f.) är klargörande: "Den nuvarande ordningen, enligt vilken lagakraftvunna beslut i taxeringsfrågor i princip äro slutgiltiga, uppbäres av starka skäl. Från den enskildes synpunkt skulle avsevärda olägenheter bli följden, om alltför stora avsteg gjordes från denna ordning och besluten i väsentlig mån bleve att betrakta som i själva verket endast provisoriska. De skattskyldiga måste nämligen med styrka kunna kräva att normalt få ett slutligt besked om storleken av skatten på ett visst års inkomst inom en icke alltför lång tid från det deklarationen avgavs."

Man synes ha goda skäl för antagande att svensk beskattningsrätt, står på den ståndpunkten att i princip rättskraftiga taxeringsbeslut icke kunna åtkommas annorlunda än genom uttryckligen stadgade rättsmedel och sålunda ej genom vad här kallats för kvittning.

Visserligen sker ju taxering till statlig inkomstskatt, till kommunal inkomstskatt och till statlig förmögenhetsskatt i samma procedurer men sambandet mellan skatteformerna kan icke anses vara sådant att ändring i en taxering kan betinga kompenserande ändring i annan taxering på de grunder, som föranlett utgången i det ovan refererade rättsfallet NJA 1957 s. 606.

Måhända har uppsatsförfattaren med sin slutsats enligt en del läsares mening slagit in redan öppna dörrar, måhända kan det i stället påvisas, att han huggit i sten. Om uppsatsen väcker gensaga från någon som genom kännedom om RR:s judikatur eller på annan grund vet rätta svaret på det behandlade spörsmålet, har den emellertid tjänat sitt syfte; att åvägabringa ett klarläggande.

---

[1] Sv. Skattetidning 1959 s. 266.

[2] Obligationsrätt s. 689 f.

[3] Om skattefordran och skatterestitution s. 148.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:35