

Förmånsrätt för skattefordran m. m.

Vissa lagändringar, som beröra förmånsrätt för skatt och därmed sammanhängande frågor, ha vidtagits av innevarande års riksdag. Därjämte har ämnet i flera propositioner ägnats uppmärksamhet utan att förslag framlagts till författningsändringar. Med hänsyn till det intresse, som under senaste tid visats spörsmål av denna art, torde en närmare redogörelse för några aktuella frågor vara motiverad. I det följande skall till behandling först upptagas förmånsrätt för gäldenärs egen skatt och därefter förmånsrätt för belopp, som arbetsgivare jämlikt uppbördsförordningen innehållit genom löneavdrag för arbetstagares skatt. Avslutningsvis skall med några ord beröras preskription av skatt.

Bestämmelserna om borgenärs förmånsrätt i gäldenärs egendom återfinnas i 17 kap. handelsbalken. Reglerna om förmånsrätt för skatt ha upptagits i 6 och 12 §§ nämnda kapitel.

Enligt HB 17:6 äger kronan förmånsrätt till betalning ur fast egendom för skogsvårdsavgift ävensom kommun eller annan menighet enahanda förmånsrätt för fastighetsskatt, vilken skall utgå för egendomen och utgöras av den, som innehåft densamma med äganderätt eller ock med fideikommissrätt eller eljest på grund av testamente, därest skatten icke stått inne längre än ett år efter förfallodagen.

I HB 17:12 första stycket äro upptagna bestämmelser av innebörd, att sist skola, i den mån ej bättre rätt äger rum jämlikt HB 17:6, med förmånsrätt ur gäldenärens egendom så i fast som löst

gäldas med lika rätt sinsemellan: statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, konjunkturskatt, allmän kommunalskatt, landstingsmedel, tingshusmedel, pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering samt vissa andra avgifter, samtliga skatter och avgifter dock endast om de enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslutet om egendomens avträdande till konkurs meddelas men ej tidigare än två år före konkursansökningens ingivande. Nu angiven förmånsrätt åtnjutes dock icke för utskylder eller avgifter, som påförts på grund av eftertaxering och som eljest skolat förfalla till betalning före den tid, för vilken förmånsrätt enligt vad nyss nämnts åtnjutes.

I prop. nr 186 har föreslagits en omläggning av *fastighetsskatten*. Innebörden av förslaget är att fastighetsskatten upphör som självständig skatteform och ersättes med en höjning av underlaget för den kommunala inkomstskatten. Denna omläggning medför en försämring för kommunerna i förmånsrättshänseende i det att för den del av den kommunala inkomstskatten som kommer att motsvara fastighetsskatten, förmånsrätt föreligger enligt HB 17:12 under det att för fastighetsskatt i dess nuvarande form förmånsrätt åtnjutes enligt HB 17:6.

Finansministern uttalade rörande denna fråga i prop. nr 186 bl. a. följande: "Med hänsyn till fastighetsskattens begränsade betydelse i kommunfinansiellt hänseende och då bättre förmånsrätt än enligt HB 17:12 icke ansetts böra ifrågakomma för den från kommunernas synpunkt avsevärt

betydelsefullare inkomstskatten, synes allvarligare invändningar icke vara att rikta mot den nyss antydda försämringen i förmånsrätten.”

Någon ändring i förmånsrättsbestämmelserna har icke ansetts böra ske.

Rörande den närmare innebörden av HB 17:12 i vad lagrummet avser förmånsrätt för *gäldenärs egen skatt* må erinras om vissa uttalanden av 1949 års uppördssakkunniga ävensom i prop. nr 7/1953.

Avfattningen av HB 17:12 har nämligen gjorts till föremål för kritik i två hänseenden. Länsstyrelsen i Västerbottens län har framhållit, att de i samband med 1946 års uppördsförordnings tillkomst gjorda ändringarna i HB 17:12 medfört en avsevärd försämring av kronans förmånsrätt för utskylder. Tidigare ägde ”kronan företräde till lös egendom för gäldenärens utskylder för sista och löpande året, de där ej för fast egendom utgå”. Numera vore förmånsrätten bl. a. begränsad till skatter och avgifter, som ”enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslutet om egendomens avträdande till konkurs meddelas”. Detta medförde att kronan icke finge någon förmånsrätt för kvarstående skatt, som avsåge löpande eller sista årets inkomster. Föreningen Sveriges kronokamrerare har uttalat bl. a., att efter stadgandets ordalydelse skulle man kunna betvivla, om preliminär skatt överhuvud taget vore förenad med den förmånsrätt, varom vore fråga.

I anledning av dessa erinringar ha 1949 års uppördssakkunniga uttalat i huvudsak följande. Det ägde sin riktighet, att kronans förmånsrätt såtillvida försämrats, att förmånsrätt i pågående konkurs icke längre åtnjotes för skatter och avgifter,

som förföll till betalning efter det egendomen avträtts till konkurs. Å andra sidan ägde numera förmånsrätten längre tillbakaverkande kraft än tidigare. Det torde icke kunna komma i fråga att nu ifrågasätta ändring på denna punkt. Några egentliga nackdelar av de nya reglerna torde knappast kunna anses ha visat sig.

Som nyss nämndes åtnjutes icke förmånsrätt för skatter och avgifter, som förfallit till betalning efter egendomsavträdet. Bevakning i konkurs av sådan skattefordran kan dock komma i fråga. För bevakningsrätt krävdes ej att fordran förfallit till betalning utan endast att fordran uppkommit innan beslut om egendomsavträde meddelats. Om en person försättes i konkurs under ett år, kan bevakning i konkursen ske — förutom av skatt som förfallit till betalning före egendomsavträdet — av all kvarstående och eventuell tillkommande skatt, som förfaller till betalning efter nämnda tidpunkt på grund av taxering för samma eller tidigare år. Såvitt gäller tillkommande skatt, som påföres på grund av beslut av skattedomstolarna om höjd taxering, kan förfallotiden mången gång inträffa flera år efter egendomsavträdet.

Beträffande preliminär B-skatt eller C-skatt har det synts de sakkunniga lämpligt, att den lokala skattemyndigheten omedelbart efter det skattskyldig blivit försatt i konkurs vidtog åtgärd för jämkning av nämnda skatt, så att i varje fall efter egendomsavträdet förfallande skatt avkortades eller i undantagsfall — om konkursgäldenären finge behålla inkomst till sådant belopp att taxering kunde komma i fråga — i erforderlig omfattning nedsattes. I förekommande fall kunde det i stället bliva påkallat att påföra konkursboet preliminär B-skatt. Sistnämnda konkursboet påförda

skatt skulle icke heller bevakas i konkursen. Konkursboets preliminära skatt utgjorde massafordran. Det sist sagda gällde även konkursboet påförd kvarstående eller tillkommande skatt. Konkursförvaltningen måste därför i sådana fall reservera medel för erläggande av skatten.

I övrigt ha uppördssakkunniga framfört åtskilliga synpunkter, av vilka här må återgivas följande. Statsverkets fordran för konkursgäldenären påförd, i konkursen bevakad kvarstående eller tillkommande skatt eller olycksfallsförsäkringsavgift, som förfaller till betalning efter egendomsavträdet, torde såsom oprioriterad i regel ge ringa utdelning. Fortfarande finnes dock den möjligheten att indriva skatten genom ett hot om ny konkurs, detta under förutsättning att icke den första konkursen blir så långvarig, att ny konkurs icke kan anhängiggöras, förrän förmånsrätten skulle ha gått förlorad. Skattefordran gentemot gäldenären kvarstår ju oaktat bevakning ägt rum i en tidigare konkurs. Även om det måhända blir mera sällan, som ytterligare skatt kan indrivas på detta sätt, böra därför icke en konkursgäldenär påförda skatter, som förfalla till betalning efter egendomsavträdet, omedelbart anmälas till avskrivning, därför att någon förmånsrätt icke åtnjutes i den pågående konkursen. Senare vidtagna exekutiva åtgärder kunna leda till resultat.

Enligt HB 17:12 förutsattes för förmånsrätt att skatten "enligt verkställd debitering förfallit till betalning" före viss tidpunkt. Det torde enligt de sakkunnigas mening böra påpekas, att framflyttning av den normala förfallodagen kunde äga rum på grund av beslut om anstånd såväl av den lokala skattemyndigheten som i speciella fall av postverket. Sådant beslut inverkade dock ej på den tid under vilken

förmånsrätt åtnjötes. Denna tid måste alltid räknas med hänsyn till skattens förfallodag enligt den verkställda debiteringen.

Finansministern har (prop. nr 7) för sin del även funnit, att någon förmånsrätt icke förelåg för kvarstående skatt, som avsåge sista och löpande årets inkomster. Denna konsekvens hade även varit förutsedd vid lagändringen år 1946. I prop. nr 376/1946 framhölls sålunda, att om förmånsrätt skulle åtnjutas — såsom hade ifrågasatts — beträffande skatt, som förfallit eller förfölle till betalning "under sistförflutna eller löpande uppördsår", detta innebure att förmånsrätten skulle omfatta preliminära skatter som belöpte på inkomst hänförlig till tiden efter konkursutbrottet. En sådan anordning tedde sig mindre tillfredsställande. Någon ändring av HB 17:12 i sist berörda hänseende har icke vidtagits av innevarande års riksdag.

Vad särskilt angår förmånsrättens omfattning har finansministern gjort följande uttalande:

"Vid anmälan i statsrådet av prop. nr 376/1946 framhölls, att förmånsrätten enligt HB 17:12 borde, såsom ock skedde, begränsas till debiterad skatt. Vederbörande departementschef underströk, att förmånsrätten därigenom komme att avse kvarstående och tillkommande skatt samt därjämte preliminär B- och C-skatt.

Det sist återgivna innebär alltså, att förmånsrätten förutsattes omfatta även debiterad preliminär skatt, oaktat att densamma icke finnes i räkenskaperna uppförd under de olika skattetitlarna. Mot denna uppfattning riktades icke några invändningar vid ärendets behandling i lagrådet eller eljest vid lagstiftningens genomförande.

Föreningen Sveriges kronokamrerare har i sitt yttrande över uppördssakkunnigas nu ifrågavarande förslag uttalat den

meningen att av författningstexten kunde dragas den slutsatsen, att förmånsrätten icke omfattande debiterad preliminär skatt eftersom sådan skatt icke i räkenskaperna uppdebiterades å de i slutlig skatt ingående skattetitlarna utan i en enda summa.

Uppbördssakkunniga har å sin sida utgått från att departementschefens nyss återgivna uttalande gäve uttryck för gällande rätt samt därutöver framhållit att förmånsrätten finge anses omfatta jämväl sådan konkursgäldenären avseende preliminär A-skatt, som enligt beslut av länsstyrelse eller kronokamrerare uppdebiterats på grund av att konkursgäldenärens arbetsgivare vid verkställd undersökning befunnits ha underlåtit att i behörig ordning verkställa löneavdrag.

För egen del har jag den uppfattningen att bestämmelserna i HB 17: 12 icke innefattar lägre gående krav än att fråga skall var om i nämnda paragraf angivna skatter och avgifter, vilka ingå i debiterad preliminär, slutlig eller tillkommande skatt, oavsett om därvid någon specifikation å de särskilda skattetitlarna ägt rum eller ej. Då några nya omständigheter av beskaffenhet att påverka bedömandet av denna fråga icke tillkommit sedan år 1946, då lagstiftaren måste anses ha godtagit en sådan uppfattning, finner jag nu icke påkallat att förorda någon omredigering av lagtexten. Jag vill även uttala min anslutning till de sakkunnigas uppfattning, att till sådan debiterad skatt, som omfattas av förmånsrättsreglerna, även är att hänföra s. k. uppdebiterad preliminär A-skatt. Sådan uppdebitering sker med tillämpning av bestämmelserna i 24 § kungörelsen den 30 december 1946, nr 890, med vissa föreskrifter angående tillämpningen av uppborðsförordningen och innebär att länsstyrelse eller lokal skattemyndighet i stad i räkenskaperna uppdebiterar det belopp, som arbetsgivare vid verkställd undersökning befunnits ha felaktigt underlåtit att genom löneavdrag innehålla.”

Genom beslut av innevarande års riksdag har den i HB17: 12 gjorda uppräknningen av skatter kompletterats i anled-

ning av nyttillkommen skattelagstiftning. I den ovan lämnade redogörelsen för innehållet av HB 17: 12 ha dessa ändringar iakttagits.

1949 års uppborðssakkunniga ha även behandlat frågan om preliminär skatt å lön, som utbetalats till konkursgäldenär. De sakkunniga ha därvid framhållit, att nu gällande bestämmelse att preliminär A-skatt icke skulle utgå å lön, som utbetalades till person, vilken vore i konkurs, syntes böra kvarstå. Någon bestämmelse, att skatteavdrag icke skulle verkställas å sådan lön, torde däremot icke längre vara erforderlig, eftersom enligt de sakkunnigas i annat sammanhang framlagda förslag, skatteavdrag för preliminär skatt skulle avse endast A-skatt och avdrag för kvarstående skatt skulle ske allenast om samtidigt skatteavdrag skedde för preliminär A-skatt icke skulle utgå eller skatteavdrag verkställas å lön till konkursbo kunna utgå. I den mån konkursbo påfördes preliminär skatt, måste detta ske i form av B-skatt utan skatteavdrag, eftersom något anställningsförhållande näppeligen kunde föreligga mellan den, som utbetalade konkursgäldenärens lön, och konkursboet.

Finansministern har i denna fråga (prop. nr 100) för sin del uttalat, att gällande beskattningsregler och rättspraxis torde innebära, att en konkursgäldenär vore skattskyldig för hela sin lön, oavsett om han skulle avstå viss del därav till konkursboet eller ej. Det synes tveksamt om tillräckliga skäl för att underlåta skatteavdrag i dylikt fall föreläge. Emellertid måste undersökas huruvida en regel om skatteavdrag förutsatte ändring i konkurslagens bestämmelser. Finansministern vore för närvarande icke beredd att taga slut-

lig ställning till dessa spörsmål, som krävde en mer ingående utredning. I avvaktan på att en sådan hunnit verkställas torde uppbördsförordningens nuvarande bestämmelser, vari de sakkunniga alltså icke föreslagit någon ändring av principiell innebörd, böra tills vidare bibehållas. Stadgandet återfinnes i 10 § av den nya uppbördsförordningen.

Uttryckliga bestämmelser om förmånsrätt i *arbetsgivares konkurs* för skatt, som denne innehållit å arbetstagares lön, ha tidigare icke funnits. Huruvida förmånsrätt ändock skulle anses förefinnas har tidigare varit i viss mån tveksamt. Genom några av högsta domstolen år 1949 avgjorda mål (NJA 1949, s. 66 och 318) har emellertid rättsläget klarlagts; någon sådan förmånsrätt föreligger icke.

Genom beslut av riksdagen har till HB 17:12 fogats ett andra stycke av innebörd, att samma förmånsrätt som tillkommer kronan i fråga om skattefordran för gäldenärs egen skatt skall gälla beträffande fordran å belopp, som innehållits genom löneavdrag för sådana utskylder eller avgifter, som angivas i HB 17:12 (se ovan). Samma förmånsrätt tillkommer kronan för fordran å belopp, som innehållits på grund av införsel för utskylder eller allmänna avgifter. Såsom förutsättning för förmånsrätt i arbetsgivares konkurs stadgas, att förmånsrätt allenast föreligger i den mån innehållandet skett innan beslutet om egendomens avträdande till

konkurs meddelas men ej tidigare än två år före konkursansökningens ingivande.

Vad åter angår sådan kronans fordran mot arbetsgivare, som grundas därå att arbetsgivaren underlåtit att göra föreskrivet löneavdrag, gäller att dylik fordran icke är förenad med förmånsrätt.

Slutligen må med några ord beröras frågan om *preskription av skattefordran*. Enligt gällande bestämmelser får skatt icke uttagas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Tvekan har uppkommit om innebörden av denna bestämmelse, när fråga är om skattskyldig i konkurs. Finansministern har som sin mening uttalat (prop. nr 100), att bestämmelsen borde tolkas så att det avgörande skulle vara huruvida kronans framställning om den skattskyldiges försättande i konkurs gjorts, respektive — därest den skattskyldige på annans ansökan försatts i konkurs — kronans fordran bevakats i konkursen inom angiven tid av fem år. För att undanröja all tvekan härutinnan, syntes bestämmelsen böra så omformuleras att åtgärder för uttagande av skatt icke finge vidtagas senare än fem år efter utgången av det ifrågavarande uppbördsåret. Med åtgärder skulle då i konkursfallet avses framställning om försättande i konkurs respektive bevakning i sådan. Bestämmelsen återfinnes i 71 § av den nu antagna ny uppbördsförordningen.

D. H.