Om efterbeskattning beträffande kommunalutskylder

Author(s): David Davidson

Source: *Ekonomisk Tidskrift*, Årg. 20, häft 12 (1918), pp. 353-359

Published by: Wiley on behalf of The Scandinavian Journal of Economics

Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/3437749>

Accessed: 27-06-2016 07:54 UTC

Your use of the JSTOR archive indicates your acceptance of the Terms & Conditions of Use, available at
<http://about.jstor.org/terms>

JSTOR is a not-for-profit service that helps scholars, researchers, and students discover, use, and build upon a wide range of content in a trusted digital archive. We use information technology and tools to increase productivity and facilitate new forms of scholarship. For more information about JSTOR, please contact support@jstor.org.

The Scandinavian Journal of Economics, Wiley are collaborating with JSTOR to digitize, preserve and extend access to *Ekonomisk Tidskrift*

Om efterbeskattning beträffande kommunalutskylder.

Af David Davidson.

Då eftertaxering eller, som den numera kallas, efterbeskattning först hos oss infördes, begränsades detta institut till inkomstskatten. Detta berodde väl närmast på att bevillningen var afsedd att försvinna och att det därför ej ansågs lämpligt att i förordningen därom införa några nyheter. Emellertid löstes ju frågan om bevillningens öde — må vara blott provisoriskt — på det sätt, att bevillningen bibehölls, formellt visserligen såsom skatteavgift, under det att den reella grunden till dess bibehållande var, att bevillningstaxeringen (af fastighet och inkomst) utgjorde grundvalen för den kommunala beskattningen och därför måste bibehållas, till dess i en mer eller mindre aflägsen framtid den nu 20 år gamla frågan om reformering af kommunalskatterna kunde komma att lösas. Redan i samband med denna i 1910 års bevillningsförordning genomförda reform borde väl äfven efterbeskattningsinstitutet ha införts, för att detta sålunda äfven skulle bli gällande för den kommunala beskattningen, men först 1914 blef detta genomfördt. Uppgiften för denna uppsats är att undersöka, huru denna nya insats i verkligheten kommer att inverka på den kommunala beskattningen.

Innan jag ingår på denna fråga, är det emellertid lämpligt att först beröra vissa sidor af rättstillståndet beträffande den allmänna kommunala beskattningen.

Denna beskattning är reglerad på följande: Genom fastställandet af utgifts- och inkomststaten för det följande året bestämmes hvarje år det maximibelopp, som för löpande året får uttaxeras på de skattskyldiga i form af allmänna kommunalutskylder. Denna uttaxering skall ske efter bevillningstaxeringen af fastighet och inkomst för det löpande året. Den sker genom upprättande af en debiterings- och uppbördslängd, som skall bl. a. upptaga de skattskyldiga, deras inkomster, såvida de skola läggas till grund för den kommunala uttaxeringen,¹ och kommunalutskylderna för dessa inkomster. Förslaget till denna längd skall hållas tillgänglig för granskning af de skattskyldiga, som äga att mot densamma göra sina anmärkningar,

¹ För inkomst af kapital och arbete upptagas de i bevillningstaxeringslängden upptagna inkomsterna och för fastighet beräknas inkomsten genom att taga 6 procent af jordbruksfastighets och 5 procent af annan fastighets taxeringsvärde.

hvarefter längden, sedan beslut i anledning af framställda anmärkningar fattats, skall justeras, hvilket sker i landskommun af kommunalstämman och i stad af magistraten.

Denna sålunda justerade uppbörds- och debiteringslängd är bindande såväl för kommunen som, med vissa inskränkningar, för de skattskyldiga.

För kommunen är längden obetingadt bindande. Om skattskyldig person icke upptages i längden eller om utskylderna för i längden upptagen person blifvit för lågt beräknade, kan kommunen ej sedermera ändra detta. Äldre rättsfall angående denna regels tillämpning äro angifna i denna tidskrift årg. 1909 sid. 379. Äfven efter regeringsrättens tillkomst har denna regel upprätthållits. Kommunalutskylderna för en kvarn hade i debiterings- och uppbördslängden påförts arrendatorn af kvarnen i stället för ägaren, som rätteligen bort beskattas för densamma. Länsstyrelsen ålade ägaren att erlägga utskylderna, men detta beslut upphäfdes af regeringsrätten (Regeringsrättens årsbok 1914 sid. 170; se äfven årsboken 1915 sid. 189 och 1917 sid. 22) Denna regel innebär ock att, om i längden upptagen persons taxering till bevillning öfverklagas och höjes, kommunen ej äger att på grund häraf höja den kommunala debiteringen för denna person.

Hvad de i längden såsom skattskyldiga upptagna personerna beträffar, binder längden enhvar af dem, som är till kommunen »till utskyld förpliktad», såvida han ej i vederbörlig tid och ordning öfverklagar beskattningen, d. v. s. före längdens justering på sätt ofvan nämnts gör anmärkning mot beskattningen resp. inom föreskrifven tid öfverklagar beskattningen hos länsstyrelsen. Praxis har dock till förmån för de skattskyldiga i visst afseende mildrat denna regel: har skattskyldigs taxering till bevillning ändrats, äger han återfå vederbörlig del af erlagda kommunala utskylder, äfven om han ej gjort anmärkning mot längden före dess justering resp. ej inom den föreskrifna tiden hos länsstyrelsen öfverklagat den kommunala beskattningen (Regeringsrättens årsbok 1916 sid. 236).

Dessa reglers fortfarande giltighet beröres ej *omedelbart* af införandet af efterbeskattning med afseende å bevillningstaxeringen. Ty nämnda regler bero ju på stadganden i kommunalförfattningarna, hvilka ej ändrats. Efterbeskattningen till bevillning inverkar endast medelbart på kommunens beskattningsrätt. När efterbeskattning skett, får kommunen samma rätt att för den genom efterbeskattningen till bevillning taxerade inkomsten påföra kommunalskatt som kommunen äger beträffande inkomst, som på ordinarie tid taxeras till bevillning, men ingen mer vidtgående rätt.

Härigenom uppstår i materiellt hänseende en viss anomali. Därvid är att erinra om, att efterbeskattning till bevillning (liksom till inkomstskatt) ej får ske i alla fall, då inkomst vid den ordinarie taxeringen undgått taxering eller blifvit för lågt beräknad, utan endast om detta fel berott på vissa orsaker, nämligen att uppgiftspliktigt (skattskyldig eller an-

nan) underlåtit att lämna uppgift eller infordrad upplysning eller någon lämnat oriktigt meddelande i och för taxering samt däraf föranledts att taxering af inkomst uteblifvit eller blifvit för låg. Följande fall äro sålunda möjliga:

Taxering till bevillning underlåtes eller blir för låg

- 1) på grund af omständigheter, som berättiga efterbeskattning;
- 2) på grund af annan orsak.

I båda fallen har man att skilja emellan att a) rättelsen sker genom *besvär* öfver den felaktiga ordinarie taxeringen och b) rättelse sker ej på denna väg.

I fallet 1 a) skulle rättelse ha kunnat ske genom efterbeskattning, men denna kan ej äga rum, därför att rättelse skett genom besvär.

I fallet 1 b) kan rättelse ske genom efterbeskattning. I fallet 2 a) och b) kan rättelse ej ske genom efterbeskattning, men i fallet 2 a) sker rättelse genom besvär.

Jämföra vi nu fallen 1 a), 1 b) och 2 a) med hvarandra i förhållande till kommunens beskattningsrätt, blir resultatet följande.

Fallet 2 a) kan uppenbarligen ej beröras af införandet af efterbeskattning till bevillning, enär i detta fall rättelse i den felaktiga bevillningstaxeringen ej får ske genom efterbeskattning.

Beträffande åter fallen 1 a) och 1 b) skulle det för kommunens beskattningsrätt vara förmånligt att ett vid bevillningstaxeringen begånget fel icke rättas genom besvär öfver den ordinarie taxeringen, enär då möjlighet till eftertaxering föreligger och kommunen därigenom blir i tillfälle att upptaga kommunal skatt för den vid den ordinarie taxeringen till bevillning ej upptagna inkomsten.

Den anomali, som härigenom uppstår, torde dock ej i tolkningsväg kunna afhjälpas, och detta därför att kommunens rätt att beskatta inkomst ej kan bestämmas olika i fallen 1 a) och 2 a), och detta redan på grund där af, att, om en felaktig taxering till bevillning rättas genom besvär öfver den ordinarie taxeringen, det ej rättsligen finnes någon möjlighet att afgöra om, i händelse besvär ej ägt rum, rättelse kunnat vinnas genom efterbeskattning. Denna anomali kan ej afhjälpas på annat sätt än att efterbeskattning införas äfven *omedelbart* beträffande kommuns beskattningsrätt. Detta skulle kunna tänkas ske äfven utan att någon ändring af kommunalagarna äger rum. Såsom redan nämnts har praxis gjort ett undantag från regeln om debiterings- och uppbördslängds förbindande kraft för *skattskyldig* för det fall att taxering till bevillning nedsattes: den skattskyldige får i detta fall rättelse i den kommunala beskattningen, äfven om han ej i rätt tid och ordning gjort anmärkning mot den kommunala beskattningen, resp. ej i rätt tid öfverklagat densamma hos länsstyrelsen. I analogi härmed skulle kommun kunna tillerkännas rätt att, om den af pröfningsnämnden fastställda taxeringen till bevillning rättas, påföra eller höja den kommunala skatten i öfverensstämmelse härmed. Denna senare afvikelse från kom-

munallagarnas bestämmelser är *i sak* ej mer vågad än den förra. Den är ock synnerligen väl motiverad: kommun är ju vid utfölvande af sin beskattningsrätt förbunden att lägga till grund den af pröfningsnämnden fastställda taxeringslängden, och kommunen kan ju för öfrigt icke förutse, hvilka ändringar i denna som kammarrätten eller regeringsrätten kunna komma att vidtaga. Emellertid möter det formella hinder att tillämpa denna regel, hvarom se sid. 357.

Jag öfvergår här efter till frågan om den inverkan, som införandet af efterbeskattningsinstitutet i bevillningsförordningen äger för den kommunala beskattningen.

Efterbeskattning till bevillning skall enligt bevillningsförordningen § 14 ske å den ort, där inkomsten, om den i rätt tid blifvit taxerad, skolat vara föremål för taxering. Denna ort kan sålunda vara en annan än den kommun, till hvilken den efterbeskattade vid tiden för efterbeskattningen är skattskyldig. Beträffande sistnämnda punkt gäller, att en person är skattskyldig inom den kommun, där han äger s. k. annan fastighet, brukar jordbruksfastighet (vare sig egen eller annans) eller är taxerad till bevillning för inkomst; blotta mantalsskrifningen i kommun grundar däremot ej skattskyldighet till denna kommun.

Vidare gäller enligt förordningen angående taxeringsförfarandet § 50, 2 st. att om någon efterbeskattats till bevillning å ort, där han icke eljes är skattskyldig till bevillning det år, efterbeskattningen sker, och ej heller då där mantalsskrifven, så är han icke skyldig att öfverklaga efterbeskattningen i vanlig ordning, utan äger han anföra besvär hos kammarrätten inom natt och år efter det bevillningen för eftertaxeringen affordrats honom.

När en person efterbeskattats till bevillning för inkomst, blir han äfven kommunalt skattskyldig för den efterbeskattade inkomsten. Huru denna kommunala beskattning skall ske, är ej uttryckligen angifvet.

Efterbeskattningen till bevillning skall (se § 13 bevillningsförordningen) ske så, att den skattskyldige taxeras till det bevillningsbelopp som genom den felaktiga eller uteblifna taxeringen undandragits. Skulle sålunda den för bevillningen gällande skatteprocenten ändras, kommer efterbeskattning, som afser en taxering som skett innan skatteprocenten ändrades, att äga rum enligt den förut gällande skatteprocenten; i öfverensstämmelse med denna princip stadgades ock, sedan 1910 års förordning angående inkomst- och förmögenhetsskatt trädte i kraft, att då fråga uppstode om efterbeskattning för inkomst för något tidigare år, skulle de bestämmelser, som gällde det år efterbeskattningen afsåg, tillämpas.

Ägde man att tillämpa samma regel beträffande kommunal beskattning på grund af efterbeskattning till bevillning, skulle sådan kommunal beskattning ske efter den skatteprocent, som gällde i kommunen det år, som efterbeskattningen till bevillning afser, och icke den skatteprocent, som gäller det år, då efterbeskattning till bevillning äger rum. Den kommunala be-

skattningen på grund af efterbeskattningen till bevillning skulle enligt denna regel ansluta sig till kommunens debiterings- och uppbördslängd för det år, som efterbeskattningen till bevillningen afsåge, och innebära en ändring af nämnda års längd.

Genom tillämpning af denna regel vunnes materiellt sedt full rättvisa vid den kommunala beskattningen på grund af efterbeskattning till bevillning. Emellertid kunna befogande anmärkningar emot ett sådant förfarande göras. Af mindre betydelse är, att denna regel innebure en afvikelse från principen, att kommun ej äger ändra en redan justerad debiterings- och uppbördslängd. Af större betydelse är att det saknas bestämelse om förfarandet vid en dylik kommunal efterbeskattning, nämligen beträffande den skattskyldiges rätt att göra anmärkning mot en dylik kommunal beskattning och få denna anmärkning granskad af vederbörande kommunala myndighet samt att eventuellt öfverklaga berörda myndighets beslut i anledning af gjord anmärkning.

Då det nu ej vore rimligt att på grund häraf fränkänna kommun rätt att beskatta till bevillning efterbeskattad inkomst — detta skulle ju leda till att det egentliga syftet med införandet af efterbeskattningsinstitutet beträffande bevillningen skulle förfelas — återstår ej annat än att likställa till bevillning efterbeskattad inkomst med den inkomst, som det år, då efterbeskattningen sker, ordinarie taxerats till bevillning. Denna regel har Regeringsrätten tillämpat i en resolution af den 22 febr. 1918 (Årsboken 1918 sid. 38). Ett stärbhus hade år 1915 efterbeskattats till bevillning för de fem åren 1910—1914, och med anledning häraf hade vederbörande kommun, Fors socken, påfört stärbhuset skatt för hvar och ett af nämnda år efter de debiteringsgrunder, som blifvit af kommunen för hvarje särskildt år bestämda, med sammanlagdt 534 kr. 60 öre. Länsstyrelsen afgaf följande utslag: »Enär de dödsboet för hvar och ett af åren 1910—14 påförda utskylderna till ett sammanlagdt belopp af 534 kr. 60 öre ostridigt icke varit upptagna i de debiterings- och uppbördslängder för Fors socken för nämnda 5 år, rörande hvilkas upprättande och granskning bestämmelser vore meddelade i §§ 64, 65 och 66 förordningen om kommunalstyrelse på landet samt §§ 9 och 38 förordningen om kyrkostämma samt kyrko- och skolråd, samt rätt för kommun att i annan ordning än i nyssnämnda lagrum sades påföra sina medlemmar dylika utskylder icke funnes i lag eller författning bestämd, funne K. B. skäligt undanröja öfverklagade beslutet om efterdebitering af ifrågavarande för åren 1910—14 dödsboet påförda utskylder. Regeringsrätten åter resolverade: »enär stärbhuset skolat påföras kommunalutskylder och afgifter till kyrka och skola för år 1915 i förhållande till de inkomstbelopp, för hvilka detsamma nämnda år — — genom eftertaxering påförts bevillning, samt efter de debiteringsgrunder, som blifvit för kommunala utskylder till socknen och församlingen bestämda för år 1915, ty och då det utskyldsbelopp stärbhuset med tillämpning häraf bort erlagga, uppgått till belopp öfverstigande 534 kr. 60 öre, fann Rege-

ringsrätten skäligt att med ändring af K. B:s utslag, så vidt detsamma af-såge efterdebitering af utskylder, ogilla den mot ifrågavarande debiterings-åtgärd i målet förda talan.» I detta rättsfall hade alltså alla de tre här ofvan nämnda alternativen funnit sina målsmän.

Regeringsrätten kallar beskattningsåtgärden *efterdebitering*, och detta är den ju, äfven enligt dess resolution, *realiter*, men *formellt* innebär den en direkt tillämpning af stadgandet i 57 § af kommunalförfattningarna att skattskyldighet till kommun åligger enhvar, som är därstädes taxerad till allmän bevillning för inkomst.

Tillämpningen af den af regeringsrätten accepterade regeln kan dock ej ske utan väsentliga modifikationer *i vissa fall* af de för besvär rörande kommunal beskattning gällande stadgandena, nämligen i händelse den beskattade ej längre är skattskyldig till den kommun, af hvilken han påförts kommunalskatt på grund af efterbeskattning till bevillning. Såsom redan nämnts skall efterbeskattning till bevillning ske i den kommun, hvarest inkomsten, om den i rätt tid blifvit taxerad, skolat vara föremål för taxering. Om sålunda efterbeskattningen till bevillning sker år 1918 och afser inkomst, som bort beskattas år 1916 samt i kommunen X, men den skattskyldige för den inkomst, för hvilken han bör beskattas ordinarie år 1918, icke är skattskyldig i X utan i kommunen Y, skall han för den efterbeskattade inkomsten påföras kommunalskatt till kommunen X, men för sin år 1918 ordinarie beskattningsbara inkomst till kommunen Y. Då denna person sålunda år 1918 taxerats till bevillning för inkomst i kommunen X, så är han emellertid för år 1918 »till utskyld förpliktad» äfven till X kommun (nämligen för den eftertaxerade inkomsten), och detta förhållande är ju just grundvalen för den af regeringsrätten tillämpade regeln, såsom nyss visades. Men en till en kommun »till utskyld förpliktad» medlem är skyldig att, om han vill få ändring i honom påförd kommunalskatt, göra anmärkning mot beskattningen, innan debiterings- och upp-bördslängden justeras, och sedermera inom viss tid öfverklaga kommunal-myndighetens beslut, ifall detta ogillar hans anmärkning. I det här anförda exemplet är det dock orimligt att tillämpa detta stadgande. Detta har också blifvit erkänt genom det ofvan sid. 357 omnämnda stadgandet angående öfverklagande af efterbeskattningen till bevillning: därvid tillämpas ej de ordinarie reglerna för besvärns anförande, utan dem, som gälla för person, som icke eljest är skattskyldig till bevillning å den ort, å hvilken han efterbeskattats till bevillning. Denna beträffande bevillningen stadgade regel måste därför ock tillämpas på den kommunala efterdebiteringen i X i förevarande fall, d. v. s. med afseende å besvär öfver den kommunala beskattningen i X skall personen i fråga betraktas såsom en icke till utskyld förpliktad medlem af kommunen X. Beträffande en sådan medlem gäller enligt praxis, att så länge han ej erlagt den honom påförda kommunalskatten, kan han utan risk förhålla sig helt passiv, och sedan han erlagt skatten, äger han inom den vanliga preskriptionstiden af 10 år

återfordra beloppet. Nu är det visserligen så, att i det anförda exemplet den i kommunen X till kommunalskatt beskattade personen ej kan, så länge efterbeskattningen till bevillning ej upphäfts, med framgång yrka på att återfå erlagd kommunalskatt, utan hvad hans eventuella yrkande skulle gå ut på vore att få den honom påförda kommunala beskattningen ändrad, i den mån den ej skett i öfverensstämmelse med kommunalagarnas föreskrifter. Hvad som enligt praxis gäller angående till utskyld till kommun *ej* förpliktad medlem är visserligen ej afsedt för detta fall men måste väl, i brist på annan bestämmelse, tillämpas å förevarande fall. M. a. o. personen i fråga skulle äga att inom 10 år efter det han till kommunen X erlagt det honom påförda skattebeloppet få öfverklaga taxeringen hos K. B. Detta är ju för öfrigt samma regel som tillämpas beträffande restitution af kommunalutskylder för det fall att en till en kommun skattskyldig person fått honom påförd bevillning nedsatt.