Statens offentliga utredningar
1994:87
Finansdepartementet

Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2014

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1994

Statens offentliga utredningar
1994:87
Finansdepartementet

Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1994

Ref KB Occ SOU

Statens offentliga utredningar
1994:87
Finansdepartementet

Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1994

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1994

ISBN 91-38-13719-4
ISSN 0375-250X

Statsrådet Bo Lundgren

Regeringen bemyndigade genom beslut den 25 februari 1993 chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av reglerna om uppbörd av skatt och socialavgifter (dir. 1993:22).

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 8 mars 1993 expeditions- och rättschefen Nils Dexe som särskild utredare.

Som experter förordnades den 10 maj 1993 chefsrådmannen Johan Annell, skattedirektören Gun-Britt Björnqvist, kammarrättsassessorn Ingrid Engquist, departementssekreteraren Matts Karlson, kanslirådet Kjell Olsson, kammarrättsassessorn Kjell Rempler och numera länsskattechefen Kerstin Tollerz, den 28 oktober 1993 direktören Gunnar Johansson och den 17 maj 1994 chefskronofogden Christer Ljusberg.

Till sekreterare förordnades den 1 maj 1993 kammarrättsassessorn Dag Valinder och den 15 maj 1993 byrådirektören Ann Sallnäs Magnusson.

Utredningen, som arbetar under namnet Skattebetalningsutredningen (Fi 1993:07), får härmed lämna över delbetänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87).

Utredningsarbetet har bedrivits i nära samråd med experterna. Detta markeras genom att vi-form genomgående används i de överväganden som görs i betänkandet. Förutom experten Gunnar Johansson, som i fråga om tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter avgett ett särskilt yttrande, ställer sig experterna bakom de förslag som läggs fram. Det särskilda yttrandet har fogats till betänkandet.

Stockholm i juni 1994

Nils Dexe

/ Ann Sallnäs Magnusson

Dag Valinder

Innehållsförteckning

Förkortningar 7

Sammanfattning 9

Författningsförslag 13

1 *Inledning* 31
1.1 Utredningsuppdraget 31
1.2 Arbetets uppläggning och bedrivande 33

2 *Allmän bakgrund* 37
2.1 Betalningstidpunkter enligt nuvarande ordning 37
2.1.1 Preliminär skatt 38
2.1.2 Kvarstående skatt 38
2.1.3 Tillkommande skatt 38
2.1.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta . . . 39
2.1.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. 39
2.1.6 Socialavgifter som skall betalas av arbetsgivare. 39
2.1.7 Mervärdesskatt 40
2.1.8 Punktskatter 40
2.1.9 Bestämmelser som knyter an till tidpunkten för skatte- och avgiftsbetalningar 41
2.2 Bakgrunden till valet av nuvarande betalningstidpunkter . . 43

3 *Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter* 49
3.1 Uppdraget 49
3.2 Redovisningen av uppdraget, m.m. 49
3.3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets förslag till nya betalningstidpunkter 51

4 *Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter* 57
4.1 Huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter 57
4.2 Överväganden och förslag 61
4.2.1 Huvudskälen för en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkterna 61
4.2.2 Val av nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, m.m. 64

5 *Särskilt om förskottsbetalning av lön* 75
5.1 Inledning 75
5.2 Termen förskottsbetalning 76
5.3 Nuvarande ordning 76
5.4 Bakgrunden till nuvarande ordning 77
5.5 Förskottsbetalning av lön — ett exempel och dess konsekvenser 79
5.6 Förekomsten av förskottsbetalning av lön 80
5.6.1 Uppgifter från RSV 80
5.6.2 Uppgifter från skattemyndigheterna 81
5.7 Överväganden och förslag 82

6 *Förslagens konsekvenser och genomförande* 87
6.1 Ränteeffekter för staten 87
6.2 Budgeteffekter 90
6.3 Konsekvenser för de skatt- och avgiftsskyldiga 90
6.4 Förslagens genomförande 92
6.4.1 Ikraftträdandet 92
6.4.2 Informationsinsatser 93
6.4.3 Kostnadsaspekter 93

7 *Författningskommentarer* 95
7.1 Uppbördslagen 95
7.2 Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare . . . 99
7.3 Övriga lagar 99

Särskilt yttrande 101

Bilaga 1 Kommittédirektiv 105

Bilaga 2 Betalningstidpunkter i vissa andra länder 117

Bilaga 3 Uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar 123

Förkortningar

bet.	betänkande
CUN	Centrala uppbördsnämnden
dir.	Kommittédirektiv
dnr	diarienummer
Ds	Departementsserien
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
ML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
mom.	moment
NML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
prop.	Regeringens proposition
RGK	Riksgäldskontoret
RRV	Riksrevisionsverket
rskr.	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Sammanfattning

Förslagen i korthet

Tidpunkten för redovisning och betalning av vissa skatter och avgifter tidigareläggs från den 18 till den 10 i den uppbördsmånad som betalning skall ske. I januari får betalning i stället ske senast den 15.

Tidigareläggningen omfattar
- preliminär F-skatt,
- särskild A-skatt,
- kvarstående och tillkommande skatt,
- innehållen preliminär skatt,
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., samt
- socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som betalas av arbetsgivare.

Även i vissa andra fall då den 18 i månaden har rättsverkningar i uppbördshänseende skall i stället den 10 i månaden tillämpas.

I fråga om förskottsbetalning av lön förtydligas gällande bestämmelser om skatteavdrag och redovisning av arbetsgivaravgifter. Härigenom klargörs att förskottsbetalningar jämställs med ersättning för arbete.

Räntevinsten för staten av förslagen kan uppskattas till ca 500 mkr per år och budgetförstärkningen netto till ca 375 mkr per år.

Förslagen bör tillämpas fr.o.m. det uppbördsår som börjar den 1 februari 1995.

Utöver dessa förslag presenteras huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter — ett skattekontosystem.

Huvudinriktningen för utredningsuppdraget

Huvudinriktningen för vårt utredningsuppdrag är att effektivisera uppbördssystemet. Det skall ske genom samordning och förenkling.

Bakgrunden är att olika uppbördsbestämmelser i dag gäller för exempelvis av arbetsgivare innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter, debiterad preliminär skatt, preliminär skatt på ränta och

utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt. Skillnaderna märks beträffande bl.a. inbetalningsdag, redovisningsperiod, redovisningshandlingar, inbetalningskonton, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktionssystem.

Det ingår också i utredningsuppdraget att särskilt se över de tidpunkter som gäller för betalning av skatter och avgifter. Den översyn av statliga betalningstidpunkter som nyligen gjorts av Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket skall då beaktas. I direktiven sägs att det med hänsyn till att det är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är viktigt ur statsfinansiell synvinkel att redovisning och betalning sker så tidigt som möjligt.

Effektivisering av uppbördsförfarandet

Arbetet med att utforma ett förslag till ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter (ett skattekontosystem) pågår för närvarande. Avsikten är att det i systemet skall ingå betalningar av skatter och avgifter som i dag görs på olika sätt. Enhetliga regler bör gälla för löpande skatte- och avgiftsbetalningar. I första hand är det då fråga om att skapa ett enhetligt förfarande för betalningar av debiterad preliminär skatt, innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Också andra skatte- och avgiftsbetalningar bör kunna hanteras i skattekontosystemet.

Överskådligheten i uppbördsförfarandet ökar påtagligt om en enhetlig ordning gäller i fråga om bl.a. redovisningsperioder, redovisningshandlingar, betalningar, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktioner. Förenklingarna för skatteförvaltningen i administrativt hänseende av ett enhetligt förfarande kan antas bli betydande. Det är emellertid för de skatt- eller avgiftsskyldiga som de största administrativa fördelarna gör sig gällande. Redovisningar och betalningar av olika skatter och avgifter som i dag i vissa fall görs flera gånger i månaden enligt varierande rutiner kommer att kunna göras i en enhetligt uppbyggd ordning vid högst två tillfällen varje månad. Meningen är vidare att antalet handlingar som den enskilde nu behöver för att fullgöra sin redovisnings- och betalningsskyldighet skall begränsas och att den skatt- eller avgiftsskyldige vid betalning skall kunna beakta exempelvis en fordran på skattemyndigheten avseende mervärdesskatt.

Tidigareläggning av betalningstidpunkten för debiterad preliminär skatt, innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter, m.m.

Olika faktorer har betydelse vid valet av tidpunkter för betalning av skatter och avgifter. Grundläggande är de allmänna och övergripande strävandena mot effektivisering av uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling. Också de statsfinansiella effekterna spelar en framträdande roll. Till detta kommer bl.a. att de skatt- och avgiftsskyldiga skall ges rimlig tid för en korrekt redovisning och att få fram nödvändiga medel.

Om dessa omständigheter vägs samman bör i ett nytt uppbördssystem betalningstidpunkten för källskatt och arbetsgivaravgifter kunna förläggas till början av den månad som betalning skall ske. En andra betalningstidpunkt, som kommer att avse betalningar av i första hand mervärdesskatt, kan då förläggas till senare delen av månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång - omkring den 20 i månaden. För mervärdesskatt bör då som huvudregel tillämpas en redovisningsperiod om en månad.

De ekonomiska och administrativa konsekvenserna av en övergång till nya betalningstidpunkter och månadsredovisning av mervärdesskatt gör att reformen bör genomföras i två steg.

Vårt förslag är att det första steget tas nu. Det skall omfatta betalningstidpunkten för debiterad preliminär skatt, innehållen preliminär skatt, kvarstående och tillkommande skatt, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. samt socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som betalas av arbetsgivare. Tidpunkten för redovisning och betalning tidigareläggs i detta skede till den 10 i den uppbördsmånad som betalning skall ske. I januari får betalning i stället ske senast den 15.

Även i vissa andra fall då den 18 i månaden nu gäller för redovisning och betalning eller har rättsverkningar av annat slag skall i stället den 10 i månaden tillämpas. Alltså berörs tidpunkten för bl.a. fyllnadsinbetalning av preliminär skatt.

Förskottsbetalning av lön

En arbetsgivare skall varje månad redovisa den lön som betalats ut under föregående månad, det skatteavdrag som gjorts på lönen och den månadsavgift som skall betalas på lönesumman. Skattebeloppet och månadsavgiften skall betalas in till skattemyndigheten samtidigt som redovisningen lämnas.

I praktiken görs avsteg från den här ordningen. Vissa arbetsgivare betalar varje månad ut ett förskott på lönen. Resten av lönen betalas ut nästa månad. Skatteavdrag och beräkning av månadsavgift sker då först efter att lönen slutreglerats. Förfarandet leder till en försenad skatte- och avgiftsuppbörd och ränteförluster för staten. Det innebär också en snedvridning av konkurrensförutsättningarna mellan olika företag.

Det bör nu i lag slås fast att förskottsbetalningar av lön skall behandlas enligt huvudprinciperna för skatteavdrag, redovisning och betalning i uppbördslagstiftningen. Med ersättning för arbete i UBL:s mening jämställs härmed uttryckligt förskott på sådan ersättning. På motsvarande sätt görs det klart att med lön enligt USAL jämställs förskott på lön.

Förslagens konsekvenser och genomförande

Räntevinsten för staten av förslagen om tidigareläggning av betalningstidpunkterna kan sammantaget uppskattas till ca 500 mkr per år medan budgetförstärkningen netto begränsas till ca 375 mkr per år.

Med hänsyn till de statsfinansiella effekterna bör förslagen genomföras snarast. De utgör också ett första steg i en övergripande effektivisering av hela uppbördssystemet. En sådan effektivisering innefattar nämligen en ytterligare tidigareläggning av betalningstidpunkterna.

Övergången till ett nytt uppbördssystem innebär ekonomiska påfrestningar för de skatt- och avgiftsskyldiga. Därför bör den ske i två steg. De förslag som nu läggs fram bör tillämpas fr.o.m. det uppbördsår som börjar den 1 februari 1995. Ett andra steg, som innebär att ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter kan börja tillämpas och en ytterligare tidigareläggning av betalningstidpunkterna, skulle då kunna tas i anslutning till årsskiftet 1996/97.

Utredningens fortsatta arbete

Utredningsarbetet fortsätter nu med den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Detta arbete innefattar ytterligare överväganden rörande betalningstidpunkter. Under denna andra etapp kommer även bl.a. ett förslag till en ny lag om redovisning och betalning av skatter och avgifter att utarbetas.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)[1]

dels att 26 §, 27 § 3 mom., 28, 31 och 32 §§, 39 § 1 mom., 43 § 1 mom., 52 §, 54 § 1 mom. samt 69 § 1 mom. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	6 a §
	Om inkomst uppbärs i form av förskott, utgår preliminär A-skatt med så stor del av den sammanlagda skatten för hela inkomsten som det uppburna beloppet utgör av hela inkomsten.
	Om hela inkomsten inte är känd då förskott uppbärs utgår preliminär A-skatt enligt 6 § som om förskottet utgör hela inkomsten för den tidsperiod som är i fråga.
	När resterande belopp uppbärs utgår preliminär A-skatt med återstående del av den sammanlagda skatten för hela inkomsten.

[1] Lagen omtryckt 1991:97.
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
26 §[2]	
Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall debiteras i en post. Skattebeloppet avrundas till det närmast lägre hela krontal, som utan att öretal uppkommer är jämnt delbart med antalet uppbördsmånader under vilka skatten skall betalas.	
Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp senast den *18* i varje uppbördsmånad under uppbördsåret eller, vid debitering under inkomståret, i var och en av de uppbördsmånader som återstår efter utgången av den månad då skatten debiteras.	Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall betalas med lika stora belopp senast den *10* i varje uppbördsmånad under uppbördsåret eller, vid debitering under inkomståret, i var och en av de uppbördsmånader som återstår efter utgången av den månad då skatten debiteras. *I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15.*
Preliminär F-skatt som inte uppgår till 2 000 kronor för uppbördsåret påförs inte.	
27 §	
3 mom.[3] Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, efter avdrag för överskjutande ingående mervärdeskatt, den preliminära skatt som han har betalat senast den *18* februari året efter inkomståret och vad som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. första stycket 1, 2, 5 eller 6 eller andra stycket samma moment, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det	3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, efter avdrag för överskjutande ingående mervärdeskatt, den preliminära skatt som han har betalat senast den *10* februari året efter inkomståret och vad som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. första stycket 1, 2, 5 eller 6 eller andra stycket samma moment, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det

[2] Senaste lydelse 1993:1546.

[3] Senaste lydelse 1994:484.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift tas ut med en procentsats motsvarande 20 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret och med en procentsats motsvarande 125 procent av statslåneräntan på resterande del. Om den slutliga skatten debiteras senast den 31 augusti året efter inkomståret och hela den kvarstående skatten betalas senast den 18 september samma år, tas dock kvarskatteavgift på den resterande delen ut med en procentsats motsvarande 60 procent av statslåneräntan. Procentsatserna bestäms till tal med högst en decimal. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.	överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift tas ut med en procentsats motsvarande 20 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret och med en procentsats motsvarande 125 procent av statslåneräntan på resterande del. Om den slutliga skatten debiteras senast den 31 augusti året efter inkomståret och hela den kvarstående skatten betalas senast den 18 september samma år, tas dock kvarskatteavgift på den resterande delen ut med en procentsats motsvarande 60 procent av statslåneräntan. Procentsatserna bestäms till tal med högst en decimal. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.

Avgift, i förekommande fall efter avdrag för ö-skatteränta, påförs inte om beloppet understiger 50 kronor. Vid beräkningen av avgiften gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret.

Ändras debitering eller gottskrivning enligt 27 § 2 mom. eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om kvarstående skatt och tillkommande skatt skall tillämpas på kvarskatteavgift om inte annat anges.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
28 §	
Kvarstående skatt under 25 kronor uttages ej.	
Kvarstående skatt skall betalas senast den *18* i uppbördsmånaden april året efter taxeringsåret.	Kvarstående skatt skall betalas senast den *10* i uppbördsmånaden april året efter taxeringsåret.
31 §[4]	
Uträkning av de särskilda skatteposter som ingår i tillkommande skatt samt debitering av sådan skatt verkställs efter samma grunder, som har gällt för debitering av motsvarande slutliga skatt.	
Sänkning av viss skatt vid ändrad debitering avräknas mot höjning av annan skatt till följd av ändringen. Tillkommande skatt under 25 kronor uttages ej.	
Tillkommande skatt skall, om inte annat följer av 32 b §, betalas senast den *18* i den uppbördsmånad som skattemyndigheten bestämmer, dock inte tidigare än den *18* maj året efter taxeringsåret.	Tillkommande skatt skall, om inte annat följer av 32 b §, betalas senast den *10* i den uppbördsmånad som skattemyndigheten bestämmer, dock inte tidigare än den *10* maj året efter taxeringsåret. *I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15.*

[4] Senaste lydelse 1992:1661.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

32 §[5]

På tillkommande skatt skall skattskyldig betala ränta (respiträntа). Räntebelopp som understiger femtio kronor påförs inte. Ränta beräknas för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast föregående kalenderår. Vid beräkning av ränta för tid som infaller efter utgången av det år då skatten debiteras tillämpas dock den räntesats som gäller för debiteringsåret. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal.

Vid beräkning av respiträntа gäller,

att i den tillkommande skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och inte heller kvarskatteavgift och respiträntа;

att ränta tas ut från och med den 19 september taxeringsåret om hela den kvarstående skatten betalts senast den 18 september samma år och i annat fall från och med den *19* april året näst efter taxeringsåret, dock att ränta på ö-skatteränta, restitutionsränta och skatt, som återbetalts enligt 68 § 2 mom. och ingår i tillkommande skatt, skall tas ut från utgången av den månad, då beloppet utbetalts; samt

att ränta tas ut från och med den 19 september taxeringsåret om hela den kvarstående skatten betalts senast den 18 september samma år och i annat fall från och med den *11* april året näst efter taxeringsåret, dock att ränta på ö-skatteränta, restitutionsränta och skatt, som återbetalts enligt 68 § 2 mom. och ingår i tillkommande skatt, skall tas ut från utgången av den månad, då beloppet utbetalts; samt

att ränta tas ut till och med den dag då skatten förfaller till betalning.

Ändras debitering av tillkomande skatt sker ny beräkning av ränta.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på respiträntа.

[5] Senaste lydelse 1994:484.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
39 §	
1 mom.[6] Vid utbetalning av kontant ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättningen göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag).	1 mom. Vid utbetalning av kontant ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättningen göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag). *Med ersättning för arbete jämställs förskott på sådan ersättning.*

Skyldighet att göra skatteavdrag föreligger inte om

1. det kan antas att vad en arbetsgivare kommer att betala ut till arbetstagaren under inkomståret inte uppgår till minst 1 000 kronor,

2. ersättningen betalas ut av ett handelsbolag och mottagaren är delägare i bolaget.

Skyldighet att göra skatteavdrag föreligger inte heller, om den som tar emot ersättningen har en F-skattesedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. En uppgift om innehav av en F-skattesedel får tas för god om den lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer. Det som sagts i andra meningen gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattesedel är oriktig.

Om betalningsmottagaren har både en F-skattesedel och en A-skattesedel får skatteavdrag underlåtas bara om F-skattesedeln skriftligen åberopas. Görs detta, anses mottagaren ha endast en F-skattesedel. I annat fall anses han ha endast en A-skattesedel. I fråga om ersättning som avses i 3 § 2 mom. andra stycket skall han alltid anses ha endast en A-skattesedel. En sådan uppgift om innehav av en F-skattesedel som enligt tredje stycket får tas för god gäller även som skriftligt åberopande av F-skattesedeln.

[6] Senaste lydelse 1992:1665.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

43 §

1 mom.[7] Den som betalar ut ersättning för arbete skall vid varje utbetalningstillfälle genom särskilt kvitto eller på annat lämpligt sätt lämna mottagaren uppgift om det belopp, som genom skatteavdrag har innehållits på ersättningen samt, om avdrag gjorts enligt 4 § 1 mom., hur stor del av det innehållna beloppet som avser allmän sjukförsäkringsavgift och allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet. Skyldighet att lämna sådan uppgift föreligger dock inte, om ersättningen kvitteras på avlöningslista, där skatteavdraget samt den allmänna sjukförsäkringsavgiften och den allmänna avgiften för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet har angivits. I fråga om folkpension och tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, delpension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring, livränta enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän eller annan jämförbar ersättning enligt äldre lagstiftning behöver uppgift om skatteavdragets belopp samt den allmänna sjukförsäkringsavgiften och den allmänna avgiften för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet dock inte lämnas om avdraget är lika stort som vid det närmast föregående utbetalningstillfället. Detsamma gäller vid utbetalning av annan sådan pension eller livränta som avses i 3 § 2 mom. andra stycket om utbetalningen görs av den som har rätt att betala ut sådan ersättning som anges i föregående mening eller av försäkringsföretag eller understödsförening.

Har skatteavdrag för kvarstående skatt inte kunnat göras med så stort belopp, som motsvarar den kvarstående skatten, skall arbetsgivaren vid det utbetalningstillfälle, som närmast föregår uppbördsmånaden april, underrätta arbetstagaren om storleken av felande belopp.

[7] Senaste lydelse 1993:1444.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Efter den *18* i uppbördsmånaden april eller, om arbetstagare tidigare har avslutat sitt arbete, vid arbetets slut skall arbetsgivaren återlämna skattsedeln på slutlig skatt till arbetstagaren. Har arbetstagaren avslutat sitt arbete under tid då avdrag för kvarstående skatt skall göras, skall arbetsgivaren lämna arbetstagaren skriftlig uppgift om summan av gjorda skatteavdrag för sådan skatt och den tid som avdragen avser. Sådan uppgift, som skall vara undertecknad eller signerad av arbetsgivaren eller någon hos honom anställd, skall också omfatta arbetsgivarens namn och adress.	Efter den *10* i uppbördsmånaden april eller, om arbetstagare tidigare har avslutat sitt arbete, vid arbetets slut skall arbetsgivaren återlämna skattsedeln på slutlig skatt till arbetstagaren. Har arbetstagaren avslutat sitt arbete under tid då avdrag för kvarstående skatt skall göras, skall arbetsgivaren lämna arbetstagaren skriftlig uppgift om summan av gjorda skatteavdrag för sådan skatt och den tid som avdragen avser. Sådan uppgift, som skall vara undertecknad eller signerad av arbetsgivaren eller någon hos honom anställd, skall också omfatta arbetsgivarens namn och adress.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer formulär till blanketter för uppgifter enligt detta moment. Blanketterna skall kostnadsfritt tillhandahållas arbetsgivare.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
52 §[8]	
Skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall betalas in senast den *18* i den uppbördsmånad, som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes genom insättning på särskilt konto hos den skattemyndighet som avses i 2 a § andra stycket. Inbetalning från landsting och kommun skall dock, såvitt gäller preliminär A-skatt, ske genom avräkning mot fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.	Skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall betalas in senast den *10* i den uppbördsmånad, som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes genom insättning på särskilt konto hos den skattemyndighet som avses i 2 a § andra stycket. *I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15.* Inbetalning från landsting och kommun skall dock, såvitt gäller preliminär A-skatt, ske genom avräkning mot fordran enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

Sådan preliminär eller kvarstående skatt, som inte har innehållits genom skatteavdrag samt tillkommande skatt skall betalas genom insättning på särskilt konto hos den skattemyndighet till vilken skatten skall betalas enligt skattsedel.

Om den som har innehållit skatt eller skattskyldig inte vet till vilken skattemyndighet inbetalning skall göras, skall skatten sättas in på ett särskilt konto hos skattemyndigheten i det län där den som har innehållit skatten respektive den skattskyldige är bosatt.

Skatten anses betald den dag när inbetalningskort eller gireringshandlingar kom in till Posten Aktiebolag eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank, till banken.

[8] Senaste lydelse 1993:1703.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
54 §	
1 mom.[9] En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ersättning för arbete eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall utan anmaning lämna uppgift (uppbördsdeklaration) om detta till den skattemyndighet som avses i 2 a § andra stycket. Deklaration skall lämnas av landsting och kommun senast den 12 och av annan arbetsgivare senast den *18* i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen utgavs.	1 mom. En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ersättning för arbete eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall utan anmaning lämna uppgift (uppbördsdeklaration) om detta till den skattemyndighet som avses i 2 a § andra stycket. Deklaration skall lämnas av landsting och kommun senast den 12 och av annan arbetsgivare senast den *10* i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen utgavs. *I uppbördsmånaden januari får annan arbetsgivare än landsting och kommun i stället lämna deklaration senast den 15.*

Efter anmaning av skattemyndigheten är också den, som inte är deklarationsskyldig enligt första stycket, skyldig att avge uppbördsdeklaration.

Uppbördsdeklaration skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Uppbördsdeklaration skall upptaga

1) arbetsgivarens personnummer, organisationsnummer eller särskilda redovisningsnummer;

2) uppgift om den tid för vilken redovisning lämnas;

3) det belopp som har dragits av för preliminär A-skatt från lön;

4) sådan utgiven avgiftspliktig lön eller ersättning som avses i 2 kap. 3 § första och andra styckena lagen (1981:691) om socialavgifter, dock inräknat det belopp som avses i punkt 5;

5) det belopp med vilket avdrag görs enligt 6 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare;

[9] Senaste lydelse 1992:680.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
6) den lön eller ersättning på vilken månadsavgiften beräknas;	
7) månadsavgiftens belopp;	
8) summan av skatt enligt punkt 3 och avgift enligt punkt 7.	
En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för kvarstående skatt, skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för kvarstående skatt) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den *18* i uppbördsmånaden april och upptaga, förutom uppgift som avses i fjärde stycket 1, det belopp som dragits av för kvarstående skatt. I övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i första—tredje styckena.	En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för kvarstående skatt, skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för kvarstående skatt) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den *10* i uppbördsmånaden april och upptaga, förutom uppgift som avses i fjärde stycket 1, det belopp som dragits av för kvarstående skatt. I övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i första—tredje styckena.
Den som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ränta eller utdelning skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för ränta och utdelning) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den *18* i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes *och* ta upp	Den som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ränta eller utdelning skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för ränta och utdelning) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den *10* i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes. *I uppbördsmånaden januari får deklaration i stället lämnas senast den 15. Deklarationen skall* ta upp
1) den deklarationsskyldiges namn och person- eller organisationsnummer;	
2) uppgift om den tid för vilken redovisning lämnas;	
3) det belopp som har dragits av för preliminär A-skatt.	
I övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i första—tredje styckena.	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
69 §	
1 mom.[10] Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, och skatt som skall gottskrivas enligt 27 § 2 mom. första stycket 4, 5 eller 6 eller andra stycket samma moment, överstiger den slutliga skatten skall ränta *(ö-skatteränta)* beräknas på det överskjutande beloppet.	
Vid ränteberäkningen gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) eller förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och att i den preliminära skatten inte inräknas sådan preliminär skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 och som har betalats efter den 3 maj året efter inkomståret.	
Vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti taxeringsåret, beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats, som motsvarar 35 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret och på belopp därutöver enligt en räntesats som motsvarar 25 procent av statslåneräntan. Ränta utgår inte på överskjutande belopp till den del det motsvaras av preliminär skatt som inbetalas efter den *18* februari året efter inkomståret. I övriga fall beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats som motsvarar 60 procent av statslåneräntan och på belopp däröver enligt en räntesats som motsvarar 45 procent av statslåneräntan. Har	Vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti taxeringsåret, beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats, som motsvarar 35 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret och på belopp därutöver enligt en räntesats som motsvarar 25 procent av statslåneräntan. Ränta utgår inte på överskjutande belopp till den del det motsvaras av preliminär skatt som inbetalas efter den *10* februari året efter inkomståret. I övriga fall beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats som motsvarar 60 procent av statslåneräntan och på belopp däröver enligt en räntesats som motsvarar 45 procent av statslåneräntan. Har

[10] Senaste lydelse 1993:1547.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3, betalats efter den *18* februari året efter inkomståret men senast den 3 maj samma år, beräknas räntan enligt en räntesats som motsvarar 30 procent av statslåneräntan. Räntesatserna bestäms till procenttal med högst en decimal.	preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3, betalats efter den *10* februari året efter inkomståret men senast den 3 maj samma år, beräknas räntan enligt en räntesats som motsvarar 30 procent av statslåneräntan. Räntesatserna bestäms till procenttal med högst en decimal.

Ränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarskatteavgift, betalas inte ut om beloppet understiger 50 kronor.

Ändras debitering eller gottskrivning enligt 27 § 2 mom. eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av ränta. Räntan bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på ö-skatteränta.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995.
2. Äldre föreskrifter i 26, 31 och 52 §§ samt 54 § 1 mom. gäller till och med januari 1995.
3. Tidpunkten den 11 april i 32 § tillämpas första gången i fråga om ränta på tillkommande skatt avseende 1994 års taxering.
4. De nya föreskrifterna i 27 § 3 mom. och 69 § 1 mom. tillämpas första gången i fråga om slutlig och tillkommande skatt på grund av 1995 års taxering.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §	
En arbetsgivare är skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna. I fråga om redovisningen skall bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om uppbördsdeklaration tillämpas.	En arbetsgivare är skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna. *Med lön jämställs förskott på lön.* I fråga om redovisningen skall bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om uppbördsdeklaration tillämpas.

När avgiftsskyldighet har inträtt för en arbetstagares lön skall redovisningen omfatta också den lön som utbetalats till arbetstagaren tidigare under utgiftsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995.

[1] Lagen omtryckt 1991:98.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 15 och 17 §§ lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
15 §	
Särskild inkomstskatt, som innehållits genom skatteavdrag, skall betalas senast den *18* i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes. Om inbetalningen och uppgifter i samband därmed,om anstånd med betalningen samt om skyldighet att avge uppbördsdeklaration och påföljder av att skyldigheten underlåts gäller 52—54 §§ uppbördslagen (1953:272) i tillämpliga delar. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får dock besluta om avvikelser från bestämmelserna om inbetalningssätt och om uppbördsdeklarationens innehåll.	Särskild inkomstskatt, som innehållits genom skatteavdrag, skall betalas senast den *10* i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes. *I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15.* Om inbetalningen och uppgifter i samband därmed, om anstånd med betalningen samt om skyldighet att avge uppbördsdeklaration och påföljder av att skyldigheten underlåts gäller 52—54 §§ uppbördslagen (1953:272) i tillämpliga delar. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får dock besluta om avvikelser från bestämmelserna om inbetalningssätt och om uppbördsdeklarationens innehåll.

Om redovisning av innehållen kvarskatt gäller 55 § 2 mom. uppbördslagen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	17 §
Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall erläggas och redovisas senast den *18* i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. Om inbetalningssättet och redovisningen meddelas särskilda föreskrifter av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.	Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall erläggas och redovisas senast den *10* i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. *I uppbördsmånaden januari får betalning och redovisning i stället ske senast den 15.* Om inbetalningssättet och redovisningen meddelas särskilda föreskrifter av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.

Denna lag träder i kraft den 1 februari 1995.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
14 §	
Särskild inkomstskatt enligt denna lag skall redovisas och inbetalas till beskattningsmyndigheten av den som har att göra skatteavdrag enligt 12 § senast den *18* i månaden efter den då den skattepliktiga ersättningen har betalats ut till artisten, idrottsmannen eller artistföretaget och av arrangör, senast den *18* i månaden efter den då tillställningen ägt rum.	Särskild inkomstskatt enligt denna lag skall redovisas och inbetalas till beskattningsmyndigheten av den som har att göra skatteavdrag enligt 12 § senast den *10* i månaden efter den då den skattepliktiga ersättningen har betalats ut till artisten, idrottsmannen eller artistföretaget och av arrangör, senast den *10* i månaden efter den då tillställningen ägt rum. *I uppbördsmånaden januari får redovisning och betalning i stället ske senast den 15.*

I de fall en betalningsmottagare är företrädare för en grupp av artister eller idrottsmän utan att vara ett artistföretag lämnas uppgift om inkomstens och skattens fördelning på medlemmar i gruppen.

Redovisning enligt denna paragraf skall lämnas på heder och samvete samt skrivas på blankett enligt fastställt formulär.

Om redovisning av innehållen kvarskatt gäller 55 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

Denna lag träder i kraft den 1 februari 1995.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

Skattebetalningsutredningens direktiv (dir. 1993:22), vilka återges i sin helhet i *bilaga 1*, innefattar ett uppdrag att göra en såväl saklig som lagteknisk översyn av reglerna om redovisning och betalning av skatter och avgifter. Det övergripande syftet med översynen kan sägas vara att skapa ett effektivt redovisnings- och betalningssystem för skatter och avgifter. Enligt direktiven ingår flera huvuduppgifter i uppdraget. Dessa är sammanfattningsvis att

- med utgångspunkt i det nuvarande uppbördsförfarandet utarbeta förslag till en för direkta skatter och socialavgifter gemensam uppbördslag och därvid ägna särskild uppmärksamhet åt dispositionen, systematiken och de terminologiska frågorna,
- utarbeta förslag till ett samordnat system för redovisning och inbetalning av direkta skatter och socialavgifter och därvid undersöka möjligheterna att tidigarelägga tidpunkterna för redovisning och inbetalning,
- förutsättningslöst pröva och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter,
- lämna förslag om hur den preliminära skatten bättre skall överensstämma med den slutliga skatten,
- undersöka möjligheterna att införa en skyldighet för arbetsgivare att redovisa källskatteavdrag och arbetsgivaravgifter också vid förskottsbetalning av lön,
- överväga vilken typ eller vilka typer av sanktioner som behövs i den nya uppbördslagen och föreslå bestämmelser om detta.

Till detta kommer uppgiften att lägga fram förslag om ändrade förutsättningar för anstånd med att betala in skatt eller avgift (prop. 1993/94:151) samt vissa särskilda frågor om tillämpningen av reglerna om F-skattebevis (bet. 1993/94:SkU20, rskr. 1993/94:216).

En central del av utredningsuppdraget är att utarbeta ett samordnat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Behovet av samordning har sin grund i den bristande enhetlighet som gäller för olika skatter och avgifter med avseende på bl.a. inbetalningsdagar,

redovisningsperioder, redovisningshandlingar, inbetalningskonton, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktionssystem.

En näringsidkare gör i dag ett stort antal skatte- och avgiftsinbetalningar avseende direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt under ett år. Skattemyndigheterna lägger ner betydande resurser på att anmana och restföra arbetsgivare och andra skatt- eller avgiftsskyldiga som inte betalar skatter och avgifter i föreskriven ordning samt på att fördela om inbetalda medel mellan olika konton och stämma av kontona. I direktiven sägs att ett mer enhetligt förfarande skulle kunna leda till minskade administrationskostnader för såväl skattemyndigheterna som arbetsgivarna och de skattskyldiga. Det anges vidare att redovisning av skatter och avgifter så långt möjligt bör ske på en och samma redovisningshandling och betalas in samtidigt till ett gemensamt konto. Förfarandereglerna för de olika skatterna och avgifterna bör således göras så enhetliga som möjligt. Enligt direktiven ingår det i utredningsuppdraget att undersöka hur långt en sådan samordning bör gå.

Utredningsarbetet skall enligt direktiven inledningsvis riktas in på direkta skatter och arbetsgivaravgifter. Såvitt avser mervärdesskatten och punktskatterna anges i direktiven att resultatet av vissa utredningar[1] bör avvaktas innan ställning tas till möjligheterna att foga in även dessa skatter i ett större och mer enhetligt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

En fråga som på flera sätt är förbunden med utformningen av ett samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar och som skall övervägas särskilt är tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Arbetsgivarnas betalning av innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter skall enligt nuvarande regler ske senast den 18 i månaden efter den månad lönen betalades ut. Inbetalning av mervärdesskatt skall i regel ske senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Med hänsyn till att det här är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är det enligt direktiven ur statsfinansiell synvinkel viktigt att redovisning och inbetalning sker så tidigt som möjligt. Samtidigt pekas i direktiven på att de betalningsskyldiga måste ges tillräcklig tid för att kunna lämna en korrekt redovisning eller deklaration och få fram nödvändiga medel. Enligt direktiven bör i det här sammanhanget vägas in resultatet av den översyn av betalningstidpunkter för statliga be-

[1] Se bl.a. RSV:s rapporter Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:8) och Punktskatter i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:9) samt Utredningens om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna betänkande Punktskatterna och EG (SOU 1994:74).

talningsflöden som på regeringens uppdrag utförts av Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV), Finansdepartementet dnr 6462/92 och 780/93.

I direktiven nämns även andra skattebetalningar. Utredningen skall bl.a. undersöka vilka möjligheter det finns att tidigarelägga den sista inbetalningstidpunkten för kvarstående skatt eller att på annat sätt effektivisera uppbörden av sådan skatt. Vidare skall det undersökas vilka åtgärder som kan och bör vidtas för att förkorta tiden mellan inbetalning av skattemedel till bank via giro och den tidpunkt då medlen finns tillgängliga på skattemyndighetens konto.

En annan fråga för utredningen att överväga som har anknytning till tidpunkterna för inbetalning av skatter och avgifter rör den ordning för skatte- och avgiftsredovisning i samband med förskottsbetalning av lön som tillämpas i vissa fall. Den innebär att arbetsgivaren månatligen betalar ut ett förskott på lönen som kan vara så stort som 90 % av nettolönen, medan resten av lönen betalas ut först månaden därpå. Skatteavdrag och beräkning av månadsavgift sker då med utgångspunkt i slutregleringen. I direktiven sägs att detta förfarande med uppskjuten redovisning av innehållen skatt och socialavgifter får anses strida mot de grundläggande principerna i uppbördslagen (1953:272), UBL, och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, USAL. Det sägs vidare att förfarandet leder till en försenad skatte- och avgiftsuppbörd och medför väsentliga ränteförluster för det allmänna. Utredningens uppgift i det här sammanhanget är att överväga och lägga fram förslag till hur förskottsbetalningar av lön skall kunna passas in i det ordinarie förfarandet för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

I anslutning till att tidsramen för utredningsuppdraget anges sägs i direktiven att utredningen, om det inte bedöms olämpligt, bör redovisa de frågor som rör inbetalningstidpunkter med förtur.

1.2 Arbetets uppläggning och bedrivande

En huvuduppgift för utredningen är, som nyss nämnts, att utarbeta ett förslag till ett samordnat system för redovisning och betalning av skatter och avgifter och att härvid undersöka möjligheterna att tidigarelägga tidpunkterna för redovisning och betalning. Utformningen av ett nytt uppbördssystem berör i stort sett varje fråga som utredningen har att överväga och således även tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Det har därför bedömts olämpligt att behandla frågan om inbetalningstidpunkter innan i vart fall huvud-

dragen i ett nytt samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar kunnat skönjas.

Efter en inledande genomgång av nuvarande ordning på uppbördsområdet har utredningsarbetet därför riktats in på att finna formerna för ett sådant system. Detta arbete som i grunden berör i stort sett hela det nuvarande uppbördsförfarandet har tagit hösten 1993 och en del av våren 1994 i anspråk.

Parallellt härmed har en kartläggning av förhållandena på uppbördsområdet i vissa andra länder genomförts. För denna har anlitats avdelningsdirektören Kerstin Boström och skattedirektören Annika Brickman, Riksskatteverket (RSV). I syfte att få en klarare bild av förhållandena i Danmark har utredningen dessutom under våren 1994 besökt Told- og Skattestyrelsen i Köpenhamn.

Under arbetet med utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter och särskilt rörande en tidigareläggning av tidpunkterna för skatte- och avgiftsbetalningar har vi samrått med Riksbanken och RGK. Systemet har vidare såväl på ett övergripande plan som i enskildheter löpande stämts av vid kontakter på olika nivåer inom RSV. Vi har också samrått med Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (Fi 1991:09) och 1993 års skattebrottsutredning (Fi 1993:08). Vid sidan härav har vi haft kontakter med bl.a. Riksförsäkringsverket (RFV), RRV, Bankgirocentralen BGC AB och Postgirot Bank AB.

Sedan huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter — ett skattekontosystem — klarnat har i vart fall en preliminär bedömning kunnat göras av inbetalningstidpunkternas plats i ett sådant system. Samtidigt har förutsättningar skapats för att även utan samband med ett skattekontosystem ta ställning till vissa frågor om tidpunkter för betalning av skatter och avgifter. Mot bakgrund av bl.a. den riktlinje som getts i direktiven om en tidigareläggning av inbetalningstidpunkterna har vi ansett det lämpligt att med förtur redovisa i vart fall en del av dessa frågor. Eftersom den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter i olika hänseenden återstår, begränsas emellertid förslagen i detta skede till det som rör vad som — om man undantar mervärdesskatten — kan betecknas som huvudförfallodagen för skatte- och avgiftsbetalningar, dvs. tidpunkten den 18 i varje månad.

En fråga som har nära anknytning till inbetalningstidpunkterna är redovisningen och betalningen av skatter och avgifter i samband med förskottsbetalning av lön. Vi tar därför nu upp även denna fråga. Underlag för våra överväganden i den här delen har hämtats in dels vid kontakter med RSV, dels genom en enkätundersökning hos landets skattemyndigheter.

Utredningsarbetet fortsätter nu med den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Detta arbete innefattar ytterligare överväganden rörande inbetalningstidpunkter. Under denna andra etapp kommer även övriga delfrågor som ingår i utredningsuppdraget att behandlas och således ett förslag till en ny lag om redovisning och betalning av skatter och avgifter att utarbetas.

2 Allmän bakgrund

2.1 Betalningstidpunkter enligt nuvarande ordning

Nuvarande tidpunkter för betalning av skatter och avgifter skiljer sig i vissa fall åt. Tre olika betalningstidpunkter kan nämnas. Enligt UBL och USAL gäller den 18 i månaden som betalningsdag, medan den 5 i månaden är huvudregel enligt såväl lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) som den nya mervärdesskattelagen (1994:200), NML. Vid sidan härav gäller i allmänhet den 25 i månaden för betalning av punktskatter enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP).

De betalningar enligt UBL som är knutna till den 18 i månaden sker i form av preliminär, kvarstående eller tillkommande skatt. Med stöd av regelsystemet i UBL uppbärs kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 1 — 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) samt förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), mervärdesskatt i fall som avses i 21 § ML (14 kap. 3 § NML), annuitet på avdikningslån, avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift, avgift enligt lagen (1993:1441) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet, skatt enligt lagen (1993:1537) om expansionsmedel samt skatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Förutom betalningstidpunkten skiljer sig innebörden i begreppet betalning åt vid betalningar enligt UBL, USAL och ML jämfört med betalningar enligt LPP. I 52 § fjärde stycket UBL föreskrivs att skatt enligt den lagen anses betald den dag när inbetalningskort eller gireringshandlingar kom in till Posten AB eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank, till banken. Motsvarande gäller beträffande arbetsgivaravgifter och för mervärdesskatt. Enligt 5 kap. 2 § första stycket LPP gäller däremot att betalning anses ha skett den dag då betalningen har bokförts på ett särskilt inbetalningskonto.

2.1.1 Preliminär skatt

Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall enligt 26 § andra stycket UBL betalas senast den 18 i varje månad.

En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ersättning för arbete eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt USAL skall utan anmaning lämna uppgift (uppbördsdeklaration) om detta till skattemyndigheten. Deklarationen skall av landsting och kommun lämnas senast den 12 och av annan arbetsgivare senast den 18 i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen utgavs (54 § 1 mom. första stycket UBL).

Skatt som innehållits genom skatteavdrag skall betalas in senast den 18 i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad då skatteavdraget gjordes (52 § första stycket UBL).

Den som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ränta eller utdelning skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för ränta och utdelning) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den 18 i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes (54 § 1 mom. sjätte stycket UBL).

2.1.2 Kvarstående skatt

En arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för kvarstående skatt, skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration för kvarstående skatt) om detta. Sådan deklaration skall lämnas senast den 18 i uppbördsmånaden april (54 § 1 mom. femte stycket UBL).

Kvarstående skatt skall betalas senast den 18 i uppbördsmånaden april året efter taxeringsåret (28 § andra stycket UBL).

2.1.3 Tillkommande skatt

Tillkommande skatt skall som regel betalas senast den 18 i den månad som skattemyndigheten bestämmer, dock inte tidigare än den 18 maj året efter taxeringsåret (31 § tredje stycket UBL). Om tillkommande skatt skall debiteras efter det att skattsedel på slutlig skatt har utfärdats för den skattskyldige men innan påföringen av slutlig skatt har avslutats för året skall ny skattsedel på slutlig skatt utfärdas vari även den tillkommande skatten tas upp. I fråga om sådan skatt gäller vad som föreskrivs i UBL om betalning av kvarstående skatt och om arbetsgivares medverkan vid uppbörd av sådan skatt (32 b §).

2.1.4 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta följer UBL:s principer. Enligt 15 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall särskild inkomstskatt, som innehållits genom skatteavdrag, betalas senast den 18 i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes. Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall redovisas och betalas senast den 18 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars (17 §).

2.1.5 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Även redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. följer UBL:s principer. Enligt 12 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall den som betalar ut ersättning till artist, idrottsman eller artistföretag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt lagen, göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt. I 14 § sägs att den som har att göra skatteavdrag skall redovisa och inbetala inkomstskatten senast den 18 i månaden efter den då den skattepliktiga ersättningen har betalats ut till mottagaren. För arrangör av artistisk eller idrottslig tillställning gäller att redovisning och inbetalning skall ske senast den 18 i månaden efter den då tillställningen ägde rum.

2.1.6 Socialavgifter som skall betalas av arbetsgivare

Arbetsgivaravgifter skall enligt 4 § och 12 § första stycket USAL betalas inom den tid som enligt UBL gäller för avlämnande av uppbördsdeklaration, dvs. senast den 18 i månaden efter den månad då lön utgetts. Motsvarande gäller sådan löneskatt som skall betalas enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

2.1.7 Mervärdesskatt

Mervärdesskatt förfaller till betalning den dag då deklaration med redovisning av mervärdesskatt för viss redovisningsperiod senast skall lämnas (42 § ML, 16 kap. 1 § NML).

Deklaration skall i regel lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden (22 § tredje stycket ML, 14 kap. 11 och 12 §§ NML). Om deklarationen avser redovisningsperioden januari - december får den emellertid lämnas senast den 5 april året därpå. Vidare gäller att en deklaration för en redovisningsperiod som går till ända den 30 juni får lämnas senast den 20 augusti (anv. till 22 § ML, 14 kap. 13 § NML).

Redovisningsperioden för mervärdesskatt är enligt huvudregeln två kalendermånader, januari — februari, mars — april, osv. (22 § första stycket, 14 kap. 8 § NML). Efter beslut av skattemyndigheten kan även andra redovisningsperioder förekomma (22 § andra stycket, 14 kap. 9 § NML). Den som registrerats som skattskyldig för mervärdesskatt trots att den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor kan ha helt beskattningsår som redovisningsperiod. Det finns också möjlighet för vissa skattskyldiga att ha en redovisningsperiod som omfattar en kalendermånad. Detta gäller om det kan antas att den ingående skatten för den skattskyldige regelmässigt kommer att överstiga den utgående skatten med minst 1 000 kronor varje månad, dvs. om den skattskyldige har en fordran på staten.

Beträffande övriga skattskyldiga, dvs. i de fall den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor och den skattskyldige därför inte registrerats som skattskyldig för mervärdesskatt, är beskattningsåret redovisningsperiod. Den skattskyldige skall då redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration för beskattningsåret (21 § ML, 14 kap. 3 § NML).

2.1.8 Punktskatter

De punktskatter som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 LPP skall som huvudregel betalas senast den dag då deklaration med redovisning av skatten skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten (5 kap. 1 § första stycket LPP).

Om skatteredovisningen avser redovisningsperioder skall deklaration ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den 25 i månaden efter redovisningsperiodens slut. I de fall skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder skall deklaration ha kommit in till

beskattningsmyndigheten senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen (2 kap. 8 § LPP).

I vissa fall gäller andra redovisnings- och betalningstider. Enligt exempelvis 5 § andra stycket lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier skall sådan skatt betalas senast två månader efter den dag då skattskyldighet inträtt, dvs. efter registrering av ett nybildat bolag eller, vid ökning av aktiekapital, registrering som innebär att aktiekapitalet ökas.

Beträffande de prisregleringsavgifter m.m. som anges i 1 kap. 1 § första stycket 2 LPP bestämmer Statens jordbruksverk eller Fiskeriverket deklarationstiden (2 kap. 8 § andra stycket LPP).

2.1.9 Bestämmelser som knyter an till tidpunkten för skatte- och avgiftsbetalningar

Vid sidan av föreskrifter som anger att redovisning eller betalning skall ske senast en viss dag finns i första hand i UBL bestämmelser enligt vilka den 18 i månaden har andra rättsverkningar. Föreskrifterna rör frågor om beräkning av kvarskatteavgift, respiträntа, ö-skatteränta och restitutionsränta samt återlämnande av slutskattesedel. Såvitt avser kvarskatteavgift, respiträntа, ö-skatteränta och restitutionsränta tillämpas de aktuella bestämmelserna första gången i fråga om preliminär skatt för år 1994 samt slutlig och tillkommande skatt på grund av 1995 års taxering.

I 27 § 3 mom. UBL finns bestämmelser om kvarskatteavgift. Om den skattskyldiges slutliga skatt, efter avdrag för överskjutande ingående mervärdesskatt, överstiger den preliminära skatt som den skattskyldige har betalat senast *den 18 februari året efter inkomståret* och vad som gottskrivits honom eller henne som bl.a. preliminär skatt, skall den skattskyldige betala kvarskatteavgift. Avgift beräknas emellertid inte på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 3 maj samma år.

Sker betalning först efter den 18 februari året efter inkomståret och överstiger det överskjutande beloppet 20 000 kronor tas en kvarskatteavgift ut. Den beräknas efter olika procentsatser av den statslåneräntа som gällde vid utgången av november under inkomståret beroende på när skatten betalas. Avgift tas ut med 20 procent av statslåneräntan på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 3 maj under taxeringsåret. På resterande del beräknas avgiften efter en procentsats motsvarande 125 procent av statslåneräntan. Om den slutliga skatten debiteras senast den 31 augusti under taxeringsåret och hela den kvarstående skatten

betalas senast *den 18 september under taxeringsåret*, beräknas emellertid kvarskatteavgift på den resterande delen efter 60 procent av statslåneräntan.

Enligt 27 a § UBL kan den kvarskatteavgift som påförts reduceras genom att beräknas efter en lägre procentsats. En förutsättning för detta är att skillnaden mellan den slutliga och preliminära skatten beror på ett förhållande som den skattskyldige inte kunnat råda över. Om så är fallet och den slutliga skatten debiterats senast den 31 augusti under taxeringsåret får skattemyndigheten besluta att avgiften i stället skall tas ut med en procentsats motsvarande 45 procent av statslåneräntan om skatten betalas senast *den 18 september under taxeringsåret*.

Enligt 32 § andra stycket UBL gäller vid beräkning av respiträntа på tillkommande skatt bl.a. att ränta tas ut fr.o.m. *den 19 september under taxeringsåret* om hela den kvarstående skatten betalats senast *den 18 september samma år* och i annat fall fr.o.m. *den 19 april året näst efter taxeringsåret*.

I 69 § 1 mom. UBL finns föreskrifter om ö-skatteränta som skall beräknas om preliminär skatt som betalats av eller gottskrivits skattskyldig överstiger den slutliga skatten. Vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti under taxeringsåret, beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats som motsvarar 35 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november under inkomståret och på belopp därutöver enligt en räntesats som motsvarar 25 procent av statslåneräntan. Ränta utgår emellertid inte på överskjutande belopp till den del det motsvaras av preliminär skatt som inbetalas efter *den 18 februari under taxeringsåret*. I övriga fall beräknas ränta på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt en räntesats som motsvarar 60 procent av statslåneräntan. På belopp däröver sker beräkning enligt en räntesats som motsvarar 45 procent av statslåneräntan. Har preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3 UBL, betalats efter *den 18 februari under taxeringsåret* men senast den 3 maj samma år, beräknas räntan enligt en räntesats som motsvarar 30 procent av statslåneräntan. Sådan skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 UBL är annan preliminär skatt som den skattskyldige betalat än debiterad preliminär F-skatt, debiterad särskild A-skatt och preliminär A-skatt som den skattskyldiges arbetsgivare underlåtit att innehålla och som till följd härav fastställts till betalning (75 § UBL) under förutsättning att skattemyndigheten inte beslutat att den utgör betalning av preliminär skatt för juridisk person enligt 52 a § första stycket UBL.

Enligt 69 § 2 mom. UBL utgår restitutionsränta på bl.a. skatt, ränta och avgift som återbetalas efter nedsättning i eller befrielse från påförd

slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt. Vid beräkning av restitutionsränta gäller bl.a. att om skatt har betalats före den uppbördsmånad då skatten har förfallit till betalning eller hela den kvarstående skatten har betalats senast *den 18 september under taxeringsåret*, så anses skatten betald under nämnda uppbördsmånader.

Nämnas här bör även regleringen i 43 § 1 mom. tredje stycket UBL som gäller bl.a. återlämnande av slutskattesedel. Här föreskrivs att arbetsgivaren skall återlämna skattsedeln på slutlig skatt till arbetstagaren efter *den 18 i uppbördsmånaden april* eller, om arbetstagaren tidigare har avslutat sitt arbete, vid arbetets slut. Vidare anges att om arbetstagaren har avslutat sitt arbete under tid då avdrag för kvarstående skatt skall göras, skall arbetsgivaren lämna arbetstagaren skriftlig uppgift om summan av gjorda skatteavdrag för sådan skatt och den tid som avdragen avser.

2.2 Bakgrunden till valet av nuvarande betalningstidpunkter

Källskatt och arbetsgivaravgifter m.m.

Källskattesystemet, som bygger på principen att anställdas skatt skall betalas i samband med utbetalning av lönen och som har utformats så att arbetsgivarna skall betala in preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter för de anställda, kom ursprungligen till genom 1947 års uppbördsreform. Vid denna tid föreskrevs att skatter och vissa avgifter förföll till betalning under uppbördsterminer som inföll den 6 — 13 i månaden.

Under det utredningsarbete som låg till grund för källskattereformen behandlades frågan om när inbetalning skulle ske ingående. Det konstaterades då att uppbördsterminerna inte utan svårighet kunde avslutas senare än den 13 i månaden med hänsyn till de postala arbetsförhållandena. Det uttalades vidare att arbetsgivarna skulle få en skälig ersättning för sin medverkan i skatteuppbörden. Den räntevinst de gjorde genom den skattekredit som källskatten erbjöd ansågs kunna utgöra en sådan ersättning.

År 1951 lämnade 1949 års uppbördssakkunniga ett betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet (SOU 1952:1). Det låg till grund för ett fortsatt reformarbete som ledde fram till 1953 års uppbördsförordning, numera uppbördslagen. Flera yttranden och framställningar med önskemål om en senareläggning av uppbördsterminerna kom in till de sakkunniga. Dessa konstaterade att en

senareläggning skulle medföra stora problem för Posten, eftersom betalningarna skulle kollidera med utbetalningarna av folkpensionerna. Detta skulle orsaka en alltför svår arbetsbelastning i postkassorna. En förskjutning av pensionsutbetalningarna skulle i sin tur medföra att dessa skulle sammanfalla med andra stora arbetsuppgifter som Posten hade att utföra. Den lösning som föreslogs av de uppbördssakkunniga och som kom att genomföras innebar att arbetsgivare med minst två arbetstagare fick möjlighet att betala innehållen skatt och arbetsgivaravgifter till skatteavdelning vid postkontor i residensstaden t.o.m. den 18 utan att försenings- eller restavgift tillkom. Hos dessa kontor förelåg nämligen inte någon förhöjd arbetsbelastning i samband med pensionsutbetalningarna.

Nästa ändring i uppbördsförfarandet i fråga om betalningstidpunkten innebar att det fastställdes en gemensam sista inbetalningsdag för såväl debiterade skatter som innehållna skatter för arbetstagares räkning (prop. 1978/79:161). Syftet var att uppnå en ökad rättvisa och att utforma ett enklare och mer enhetligt regelsystem. I det utredningsförslag som låg till grund för ändringarna övervägdes den 13, 16 och 18 i månaden som senaste betalningsdag (Statskontorets och RSV:s rapporter 1977:4:1 och 1977:4:2). Med hänsyn till ränteeffekterna för arbetsgivarna förordades den 18. Departementschefen anslöt sig till utredningens förslag att den 18 skulle vara sista dag för inbetalning och redovisning av skatt enligt UBL (prop. s. 56).

År 1985 genomfördes en reform av debiterings- och uppbördssystemet för arbetsgivaravgifter. Samtidigt samordnades uppbörden av socialavgifter från arbetsgivare med systemet för uppbörd av innehållen preliminär skatt enligt UBL. Reformerna hade sin grund i förslag som lagts fram av Socialavgiftsutredningen (se Ds S 1982:3 och Ds S 1983:7). Förslagen motiverades av bl.a. de brister i uppbördssystemet som innebar att de preliminärt beräknade och inbetalda avgifterna sällan stämde överens med de slutligt fastställda. Följden av detta var att en förhållandevis stor andel av avgifterna betalades in i efterskott med stora ränteförluster och onödigt stora skattekreditrisker för staten som följd. I samband med riksdagsbehandlingen uttalades att det förhållandet att arbetsgivarna på grund av brister i uppbördssystemet kunnat göra likviditets- och räntevinster kunde tas till intäkt för att staten skulle vidta åtgärder för att rätta till dessa brister (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369). Det nämndes härvid inte något om att arbetsgivarna skulle vara berättigade till ersättning för sitt deltagande i skatteuppbörden.

I detta sammanhang förkortades redovisningsperioden till en månad. Den 18 i månaden efter redovisningsmånaden behölls emellertid som

sista inbetalningsdag. Orsaken till att någon ändring inte föreslogs var att en sådan inte ansågs kunna ske utan stora olägenheter. Den gällande senaste inbetalningsdagen hade lagts till grund för flera ut- och inbetalningssystem.

Med anledning av regeringens prop. 1993/94:50 om fortsatt reformering av företagsbeskattningen har härefter beslutats om månatlig uppbörd också av debiterad preliminär F-skatt och debiterad särskild A-skatt (bet. 1993/94:SkU15, rskr. 1993/94:108, SFS 1993:1546).

Mervärdesskatt

Genom ML, som trädde i kraft den 1 januari 1969, ersattes den allmänna varuskatten (omsättningsskatten) med en ny indirekt beskattning. Redovisningsperioderna för omsättningsskatten var två, fyra resp. sex månader, med två månader som normaltid. Skatt togs ut endast i sista ledet i produktionskedjan och företagen hade alltså inte någon ingående omsättningsskatt. Inbetalning skedde den 18 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Företagen fick viss ersättning för sin medverkan i administrationen av inbetalning av skatten.

Även för mervärdesskatten skulle som huvudregel två månader vara redovisningsperiod. I vissa fall kunde emellertid redovisning ske per tertial, halvår eller helt år. I fråga om medverkan i skatteuppbörden anförde departementschefen i lagstiftningsärendet att kostnader som föranleds av skyldigheten att uppbära och redovisa indirekt skatt till staten i princip borde betraktas som kostnader i verksamheten och kompenseras på samma sätt som andra kostnader (prop. 1968:100 s. 44 f). Han ansåg det inte heller möjligt att i praktiken konstruera ett ersättningssystem som gav ersättning motsvarande faktiska kostnader. Departementschefen ansåg därför att någon ersättning inte skulle utgå. Vid riksdagsbehandlingen anslöt sig utskottet till uppfattningen att särskild kostnadsersättning inte borde utgå med hänsyn främst till de administrativa svårigheter som ett ersättningsförfarande skulle medföra (bet. 1968:BeU45 s. 90 f). Emellertid ansåg utskottet att skäl talade för att de skattskyldiga på något sätt kompenserades för borttagandet av den förmånen. Enligt utskottet var metoden att förlänga tiden från redovisningsperiodens utgång till dess att inbetalning skulle ske en lämplig åtgärd, eftersom detta samtidigt tillgodosåg önskemål av redovisningsteknisk art. Således förlängdes tiden för inbetalning från 18 dagar till 35 dagar, dvs. till den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden.

Vid ändringar i ML år 1979 utmönstrades tertial som redovisningsperiod. Samtidigt medgavs att inbetalning avseende redovisningsperioden juli — december eller helt kalenderår fick ske senast den 5 april nästföljande år. Detta grundades på redovisningstekniska skäl. Dessutom angavs att redovisning avseende perioden maj — juni fick lämnas senast den 20 augusti, vilket motiverades av svårigheter för de skattskyldiga att redovisa och betala i anslutning till semesterperioden.

I samband med reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen år 1990 reformerades även de indirekta skatterna (prop. 1989/90:111). Mervärdesskatten ändrades på bl.a. så sätt att redovisning av skatten skall ske för all skattepliktig omsättning utan någon nedre gräns. Om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor per år skall emellertid skatten redovisas i den skattskyldiges självdeklaration. Möjligheten att redovisa mervärdesskatt med en redovisningsperiod om ett halvt beskattningsår togs samtidigt bort.

Den nya lag om mervärdesskatt som enligt riksdagens beslut skall träda i kraft den 1 juli 1994 innefattar inte några ändringar av redovisningsperioder eller betalningstidpunkter i nu aktuellt hänseende (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170, SFS 1994:200).

Punktskatter

Tidigare reglerades frågor om redovisning och betalning på punktskatteområdet i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Regleringen innebar bl.a. att de skatt- och avgiftsskyldiga skulle lämna uppgifter om sin skatt till beskattningsmyndigheten. Vanligtvis lämnades uppgifterna för bestämda tidsperioder som varierade för de olika punktskatterna och prisregleringsavgifterna. För vissa skatter och avgifter lämnades emellertid uppgifterna inte periodiskt på detta sätt utan för varje tillfälle då skatt eller avgift skulle tas ut.

Genom LPP, som trädde i kraft den 1 juli 1984 (prop. 1983/84:71, bet. 1983/84:SkU22, rskr. 1983/84:145), togs steg mot en ökad enhetlighet i fråga om redovisning och betalning av punktskatterna och prisregleringsavgifterna. Redovisningsperiodernas längd och tidpunkten för att lämna deklaration reglerades i väsentliga delar i den nya lagen.

Redovisningsperioden, som tidigare varierat men i allmänhet var en eller två månader, blev för de skatter som redovisas i efterhand som huvudregel en månad. Betalningstiden ändrades från 35 till 25 dagar,

vilket innebar en genomsnittlig kredittid på 40 dagar. Det anfördes i detta sammanhang att ändringarna självfallet skulle komma att påverka de skattskyldiga. Det ansågs emellertid ogörligt att förutse i vilken omfattning den ekonomiska effekten av förändringen kunde vältras över på konsumenterna och vilken effekt en övervältring skulle få på efterfrågan (prop. 1983/84:71 s. 269).

3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter

3.1 Uppdraget

I 1991/92 års budgetproposition anfördes att det borde göras en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för de statliga betalningarna. Syftet skulle vara att pröva om gällande tidpunkter var optimala för staten från kassahållningssynpunkt. Följande principer borde enligt uttalanden i propositionen vara vägledande vid en prövning av betalningstidpunkter (prop. 1991/92:100 bil. 1 s. 48 f):

- In- och utbetalningstidpunkter bör väljas så att statens räntekostnader minimeras.
- Utbetalning bör ej ske före den tidpunkt då betalningsmottagaren skall erhålla medlen.
- Tidigareläggning av utbetalning för att minska det aktuella bidraget eller utbetalningen bör ej tillämpas.
- Senareläggning av inbetalning för att ge den betalningsskyldige kompensation för administration av statliga betalningar bör ej ske.

Uttalandena i propositionen föranledde inte några erinringar vid riksdagsbehandlingen (bet. 1991/92:FiU20 s. 57, rskr. 1991/92:128).

Genom beslut den 14 maj 1992 uppdrog regeringen åt RGK och RRV att i enlighet med nyss angivna principer göra en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för statliga medelsflöden. Förslag till förändringar av betalningstidpunkter skulle åtföljas av en uppskattning av ränteeffekterna för staten med anledning av förslagen. Vidare borde effekterna av förslagen för betalarna och betalningsmottagarna redovisas.

3.2 Redovisningen av uppdraget, m.m.

RGK och RRV redovisade resultatet av översynen av statliga betalningstidpunkter i två rapporter som lämnades över till regeringen den 21 december 1992 resp. den 5 februari 1993 (Finansdepartementet dnr 6462/92 resp. 780/93).

I den första rapporten redovisas principer för hur betalningstidpunkter skall bestämmas i syfte att minska statens kostnader. Ett antal stora betalningsflöden, dock inte in- och utbetalningar av mervärdesskatt, har studerats och förslag utarbetats till ändrade betalningstidpunkter samt i vissa fall ändrad periodicitet för betalningar.

Den andra rapporten innehåller förslag till ändrade tidpunkter för uppbörd och återbetalning av mervärdesskatt.

Översynen har riktats in på i första hand stora statliga betalningsströmmar där nuvarande betalningstidpunkter eller periodiciteter förefallit ofördelaktiga för staten. De betalningsströmmar som studerats avser bl.a. *inbetalningar* av preliminär A-skatt, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, preliminär F-skatt, mervärdesskatt, sjömansskatt, lotteriskatt, stämpelskatt, särskild premieskatt för grupplivförsäkringar samt *utbetalningar* av mervärdesskatt, barnbidrag och bidragsförskott, pensioner, dagersättningar samt bidrag till bl.a. folkbildningen. Dessutom har separata studier utförts beträffande vissa särskilda betalningstidpunkter och en granskning genomförts av dels kassahållningen inom Utrikesdepartementet, dels myndigheternas förvaltningskostnader.

Inom ramen för översynsarbetet har motiven till nuvarande förhållanden undersökts. För inbetalningar där dessa motiv inte längre ansetts hållbara har i vissa fall undersökningar och i andra fall en bedömning gjorts av hur mycket tidigare det från administrativ synpunkt är möjligt att lägga inbetalningarna. För utbetalningar har med utgångspunkt i de för översynen givna principerna en bedömning gjorts av när utbetalning bör ske.

I samband med översynen har RGK och RRV anlitat ett fristående konsultföretag. Syftet har härvid varit att undersöka möjligheterna att tidigarelägga dels tidpunkten för arbetsgivares redovisning och inbetalning av preliminär A-skatt, sjömansskatt, kvarstående skatt och arbetsgivaravgifter, dels uppbörden av särskild premieskatt. Ett antal arbetsgivare har intervjuats avseende rutiner och administrativa system för beräkning och inbetalning av skatter och arbetsgivaravgifter. De bedömningar av förutsättningarna för ändringar i fråga om betalningstidpunkterna som gjorts har skett enbart utifrån den administrativa hanteringen. Hänsyn har inte tagits till de finansiella effekterna för inbetalarna. En motsvarande undersökning har gjorts i fråga om redovisning och betalning av mervärdesskatt. Resultatet av undersökningarna presenteras i bilagor till RGK:s och RRV:s nämnda rapporter.

3.3 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets förslag till nya betalningstidpunkter

RGK och RRV föreslår sammanfattningsvis att tidpunkterna för betalning av preliminär F-skatt, preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter tidigareläggs 15 dagar, dvs. till den 3 varje månad. För mervärdesskatt föreslås att redovisningsperioden förkortas till en månad och att inbetalning skall göras senast den 18 varje månad. Återbetalning av mervärdesskatt föreslås ske den 7 och 22 varje månad.

Även beträffande vissa punktskatter föreslås ändrade betalningstidpunkter. Det gäller lotteriskatten, den särskilda premieskatten för grupplivförsäkring och stämpelskatten för aktier. För de två förstnämnda punktskatterna föreslås bl.a. en tidigareläggning från den 25 till den 10 i månaden. Beträffande stämpelskatten för aktier föreslås att den skall betalas senast en månad efter registrering i stället för två som är fallet i dag.

I det följande sammanfattas innehållet i RGK:s och RRV:s rapporter såvitt avser preliminär A-skatt, socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som betalas av arbetsgivare, preliminär F-skatt och mervärdesskatt. De ställningstaganden och bedömningar som redovisas i detta avsnitt är således RGK:s och RRV:s. Noteras bör att riksdagen efter det att RGK och RRV redovisat sitt uppdrag har beslutat om månatlig uppbörd av preliminär F-skatt och särskild A-skatt (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, rskr. 1993/94:108, SFS 1993:1546).

I fråga om de förslag till ändringar av betalningstidpunkter i övrigt som RGK och RRV har lämnat hänvisas till nämnda rapporter.

Allmänna utgångspunkter

Som teoretisk grund för att bestämma periodiciteten för löpande inbetalningar har den s.k. lagerhållningsteorin tillämpats. Det betyder att statens räntekostnader ställs i relation till statens övriga kostnader på grund av en ändrad inbetalningstidpunkt. Resultatet av denna beräkning kompletteras med en bedömning av de konsekvenser som den ändrade betalningstidpunkten får för inbetalarna. En rimlighetsbedömning av effekterna för inbetalarna görs. I de fall dessa effekter bedömts som orimliga har den för staten optimala periodiciteten justerats.

Enligt principen att betalningstidpunkter bör väljas så att statens räntekostnader minimeras, skall inbetalning ske så snart den betalningsskyldige har medlen tillgängliga. Detta kan naturligtvis få orimliga konsekvenser. Statens kostnadsökning för administration m.m. för att uppbära inbetalningen måste ställas i relation till statens räntevinst till följd av en ändrad betalningstidpunkt. Mot bakgrund härav och med beaktande av konsekvenserna för inbetalaren härleds en från kassahållningssynpunkt optimal tidpunkt för inbetalning. En senareläggning av en sådan optimal tidpunkt bör enligt en av de givna principiella utgångspunkterna inte motiveras av att den betalningsskyldige skall kompenseras för administrationen av betalningar till staten.

Tidpunkterna för de största betalningarna har gällt sedan lång tid och sannolikt inte varit föremål för några nya överväganden. Motiven till val av betalningsdag har varit av praktisk administrativ karaktär. Arbetsbelastningen på postkontoren har styrt valet av betalningsdag i mycket stor utsträckning. Kassahållningsaspekter har aldrig vägts in. Ett belysande exempel är utbetalningarna av pensioner. Dessa har betalats ut i mitten av månaden ända sedan år 1914 då systemet infördes. När utbetalningsdagen för barnbidrag skulle fastställas år 1947 anpassades tidpunkten så att "kollision" med pensionsutbetalningarna skulle undvikas. Detsamma gällde valet av inbetalningsdag för källskatteuppbörden där ända sedan införandet år 1947 diskussionerna koncentrerats till hur hänsyn skulle kunna tas till postkontorens arbetsbelastning, dvs. till när bl.a. pensionerna betalas ut.

I dagens läge är kassahållningsaspekten den väsentliga. Det nuvarande "betalningstidpunktssystem" som post- och bankväsendet byggt upp kommer att behöva ändras. Betalningstidpunkterna kommer att i hög grad koncentreras till vissa perioder i månaden. Detta är nödvändigt för att kassahållningen i staten skall förbättras. Det föreslås emellertid betalningsdagar som är placerade efter varandra i syfte att undvika "kollisioner". Sammanfattningsvis innebär förslagen en kursändring från ett praktiskt administrativt synsätt till en finansiell styrning byggd på kassahållningsprinciper.

Preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Grundprincipen för källskattesystemet är att arbetstagarnas skatt och arbetsgivaravgifter skall betalas i samband med utbetalning av lönen.

Tre skäl finns till att sista inbetalningsdag är först den 18 i månaden efter löneutbetalningsmånaden.

- Arbetsgivarna behövde under 1940- och 1950-talen relativt lång tid för beräkning och redovisning av skatter och avgifter.
- Arbetsgivarna skulle ha en viss skattekredit som ersättning för sitt deltagande i arbetet med skatteuppbörden.
- Den 18 (egentligen den 13 — 17) var ett datum som passade Posten med hänsyn till bl.a. arbetet med utbetalning av folkpensioner.

Inte något av dessa skäl är längre giltigt. För det första är skatte- och avgiftsreglerna inte desamma nu som under 1940- och 1950-talen och den tekniska utvecklingen har medfört att tidsåtgången för beräkning och redovisning av skatter och avgifter är avsevärt kortare. För det andra ansågs inte principen att arbetsgivarna skulle ha ersättning för sitt deltagande i arbetet med skatteuppbörden längre vara relevant då uppbörden av socialavgifter reformerades år 1985 (jfr SOU 1981:83 och 84 samt Ds Fi 1983:23). Till detta kommer att Postens arbetsförhållanden under 1940- och 1950-talen knappast längre kan antas vara aktuella att beakta.

Det föreslås därför att betalning skall ske senast den 3 i månaden efter redovisningsmånaden. Den genomsnittliga kredittiden blir då 18 dagar. Eftersom de flesta arbetsgivare tillämpar löneutbetalning månadsvis mellan den 25 — 27 i månaden blir den egentliga kredittiden i de flesta fall 6 — 8 dagar.

Under i övrigt oförändrade förhållanden skulle statens räntekostnader beräknade på det preliminära utfallet av uppbörden under uppbördsåret 1991/92, 276 285 mkr, ha varit ca 1 381 mkr (kalkylränta 12 %) lägre budgetåret 1991/92 om den 3 i månaden varit inbetalningsdag.

I fråga om företagens administrativa förutsättningar för en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten visar den utredning som gjorts att det finns goda möjligheter till en tidigareläggning med åtminstone 15 dagar. Denna tidpunkt skulle då sammanfalla med den dag i månaden då arbetsgivare skall betala in avdraget införselbelopp på lön enligt utsökningsbalken. Tidigareläggningen skulle emellertid få stora finansiella konsekvenser för företagen. Effekterna kan bli mycket varierande för olika arbetsgivare beroende på lönesumma och i vilken utsträckning som förändringen medför ett ökat kreditutnyttjande resp. minskade behållningar. Med hänsyn till de finansiella konsekvenserna för arbetsgivarna bör ett genomförande ske i etapper och med mycket stor försiktighet. Den månad då omläggning sker uppstår stora lik-

viditetspåfrestningar för arbetsgivarna, eftersom tre inbetalningar om vardera ca 23 000 mkr då skall göras inom loppet av 31 — 32 dagar.

Preliminär F-skatt

F-skatt är i huvudsak en beskattning av företagsvinster. Dessa tjänas in dagligen, dvs. uppbörden kan inte knytas till särskilda periodiskt återkommande händelser.

Skattebeloppet per uppbördstillfälle är känt vid beskattningsårets början och någon uppbördsdeklaration är inte förknippad med inbetalningarna. Därmed finns inte några administrativa problem som hindrar att den skattskyldige betalar in skatten omedelbart efter uppbördsperiodens slut. Om sista inbetalningsdag bestäms till den 3 varje månad borde uppbörden kunna samordnas med uppbörden av preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter.

Det föreslås således att betalning skall ske senast den 3 i månaden efter uppbördsperioden. Den genomsnittliga kredittiden blir då 18 dagar.

Statens räntekostnader skulle ha varit ca 391 mkr (kalkylränta 12 %) lägre budgetåret 1991/92 om den 3 i månaden varit inbetalningsdag och uppbörden månatlig.

För de skattskyldiga är arbetet med redovisning och betalning av F-skatt mycket enkelt. Om jämkning inte sker under året vet den skattskyldige redan vid årets början vilka belopp som skall redovisas och betalas vid varje uppbördstillfälle.

En omläggning till månatlig uppbörd och tidigareläggning av betalningstidpunkten för med sig stora likviditetspåfrestningar för de skattskyldiga. Uppbörden avseende två månader (ca 6 500 mkr) tidigareläggs 45 dagar, vilket motsvarar en likviditetsindragning om drygt 800 mkr. De finansiella effekterna i det enskilda fallet beror bl.a. på skattebeloppets storlek och den skattskyldiges likviditet. Genomförandet av månadsuppbörd genererar en engångsinkomst för staten på ca 3 250 mkr.

Mervärdesskatt

När mervärdesskatten infördes år 1969 och därmed ersatte omsättningsskatten var motivet till att behålla två månader som redovisningsperiod att det ansågs alltför administrativt betungande för både de skattskyldiga och staten att övergå till månatlig redovisning. Samtidigt utsträcktes kredittiden från 18 till 35 dagar vilket motivera-

des med att företagen hade fått ekonomisk ersättning för administrationen av inbetalning av omsättningsskatten. Den utökade kredittiden betraktades därför som en kompensation till företagen för den slopade ersättningen. Enligt de principer för statlig kassahållning som nu getts bör senareläggning av tidpunkten för inbetalning i syfte att kompensera den betalningsskyldige för administration av betalningar till staten inte ske. Motivet för den förlängda betalningsperioden bryter alltså mot denna princip.

Skattekreditutredningen angav i sitt betänkande Kortare kredittid för mervärdeskatt m.m. (Ds Fi 1982:12) att redovisningsperioden för skatten utan större problem skulle kunna förkortas till en månad. För staten skulle denna fördubblade hantering vara möjlig att klara om förslaget endast gällde skattskyldiga med en årsomsättning överstigande 5 mkr. För skattskyldiga med geografisk spridning av sin verksamhet och små företag som anlitar revisionsbyråer skulle emellertid enligt utredningen en förkortning av redovisningsperioden innebära stora administrativa problem åtminstone i ett övergångsskede.

Den nu genomförda kartläggningen av ett antal företags administrativa rutiner för hantering av mervärdesskatt visar att de administrativa problem som fanns tidigare numera är lösta. Den tekniska utvecklingen medger nu en betydligt snabbare hantering av redovisningen av mervärdesskatt än tidigare. Det är alltså fullt möjligt även för små företag och företag med geografiskt spridd verksamhet att lämna en mervärdesskattedeklaration den 18 varje månad.

Det föreslås därför att redovisningsperioden förkortas till en månad och att redovisning och inbetalning skall ske senast den 18 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Återbetalning av mervärdesskatt föreslås ske den 7 och 22 varje månad. Vidare föreslås att den nu tillämpade längre kredittiden i augusti slopas, eftersom motsvarande regler inte gäller för den övriga uppbörden.

Bruttoränteeffekten för staten av en förkortning av redovisningsperioden och förkortning av betalningsperioden uppgår till ca 1 676 mkr. Tidigareläggningen av återbetalningen beräknas förorsaka staten en negativ ränteeffekt på högst ca 224 mkr. Denna negativa effekt uppvägs emellertid av att återbetalningarna sker vid två tillfällen varje månad, vilket ger en räntevinst på ca 262 mkr. Ränteeffekten netto för staten uppgår därför till ca (1 676 - 224 + 262 =) 1 714 mkr per år. En kalkylränta på 12 % har härvid använts. Likviditetsindragningen till följd av förslaget uppgår till ca 13 827 mkr per år. Under införandeåret kommer på grund av förkortningen av redovisningsperioden skatt att uppbäras vid 13 tillfällen, vilket resulterar i en kassamässig engångsinkomst för staten på ca 12 000 mkr. Kostnaderna

för staten till följd av ökad kontroll och redovisning kan uppskattas till ca 190 mkr.

Effekterna för de skattskyldiga i finansiellt hänseende kan antas bli stora. De företag som i dag tillämpar en redovisningsperiod om två månader drabbas av en likviditetsindragning på nästan 14 mdkr och ett försämrat räntenetto till följd av att den genomsnittliga kredittiden för inbetalningar förkortas med 35 dagar. Vilka effekterna blir för det enskilda företaget beror emellertid bl.a. på om företaget skall betala in eller återfå mervärdesskatt. De nuvarande kredittiderna vid inbetalning av mervärdesskatt innebär att de skattskyldiga får täckning för en del av sitt rörelsekapitalbehov utan kostnader. Det betyder att de skattskyldiga både vid en förkortning av betalningstiden och vid en ändring av redovisningsperioden utsätts för en indragning av rörelsekapital som måste ersättas antingen med andra krediter eller med en ökning av det egna kapitalet.

4 Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Det system enligt vilket skatter och avgifter uppbärs eller med andra ord redovisas och betalas är sammansatt av flera olika delar. För de skatt- och avgiftsskyldiga märks främst just redovisningarna och betalningarna medan skattemyndighetens uppgifter i uppbördssammanhang i väsentliga delar kretsar kring avstämningar och kontrollinsatser. Både för redovisning och betalning samt avstämning och kontroll är de tidpunkter vid vilka de skatt- och avgiftsskyldiga skall fullgöra sina skyldigheter centrala. Betalningstidpunkterna har därför en central roll i vårt arbete med utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Som redogjorts för i avsnitt 3 har tidpunkterna för betalningar av skatter och avgifter uppmärksammats särskilt genom den översyn av statliga betalningstidpunkter som på uppdrag av regeringen utförts av RGK och RRV. I direktiven för vårt utredningsuppdrag anges redovisnings- och betalningstidpunkterna för skatter och avgifter som en särskild fråga att överväga (se avsnitt 1.1) och att vi då skall väga in det som kommit fram vid nyssnämnda översyn.

I det följande redogörs inledningsvis kortfattat för våra hittills gjorda överväganden i fråga om principer och former för ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Redogörelsen för den nya ordningen följs av överväganden och förslag om ändrade betalningstidpunkter för skatter och avgifter. Då det fortsättningsvis talas om socialavgifter som betalas av arbetsgivare eller arbetsgivaravgifter innefattas arbetsgivares betalning av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Vidare omfattas i förekommande fall den som enbart är redovisnings- eller betalningsskyldig för viss skatt eller avgift när uttrycket skatt- eller avgiftsskyldig används.

4.1 Huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter

Det övergripande målet för ett nytt skatte- och avgiftsbetalningssystem är att systemet skall vara effektivt för såväl de skatt- och avgiftsskyldiga som skatte- och kronofogdemyndigheterna. Utgångspunkter vid utformningen av ett sådant system är ökad enhetlighet, samordning

och förenkling. Den i dag skiftande hanteringen av olika skatter och avgifter bör så långt möjligt samordnas och göras enhetlig i fråga om bl.a. redovisning, betalning, förfallodag, avstämning hos skattemyndigheten och överlämnande för indrivning. Samtidigt bör systemet göras enkelt och lätt att överblicka. Huvuddragen i det nya system för redovisning och betalning av skatter och avgifter (ett skattekontosystem) som vi överväger kan beskrivas på följande sätt.

Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- eller avgiftsskyldig. Samtliga redovisningar och betalningar av skatter och avgifter skall bokföras löpande på kontot. En enhetlig behandling vad gäller bl.a. ränteberäkning blir därför möjlig. Ställningen på skattekontot skall kunna följas kontinuerligt genom exempelvis kontoutdrag.

I skattekontosystemet skall ingå redovisningar och betalningar av i första hand skatter och avgifter som är vanligt förekommande och omfattande till antalet eller som kan anses betydande på annat sätt. Ingå skall betalningar av bl.a. preliminär skatt, socialavgifter som betalas av arbetsgivare och mervärdesskatt samt avstämningen av slutlig skatt. Andra skatter och avgifter — exempelvis punktskatter — bör också kunna ingå i systemet även om särskilda överväganden och åtgärder kan krävas i vissa fall (jfr prop. 1993/94:100 bil. 1 s. 121 f). Som vi ser det torde det på sikt finnas förutsättningar att hantera praktiskt taget alla förekommande skatter och avgifter i ett enhetligt uppbyggt skattekontosystem.

På debetsidan på ett skattekonto bokförs debiterade skatter samt de skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar i en skatte- och avgiftsdeklaration. Slutlig skatt debiteras i samband med att slutskattesedeln tas fram. En omräkning av den slutliga skatten, eller ett debiteringsbeslut på grundval av en taxering som inte föregåtts av någon skatteberäkning, bokförs på kontot den dag då beslut meddelas under förutsättning att beslutet innebär en höjning.

På ett skattekontos kreditsida bokförs varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Vidare bokförs här preliminär skatt som redovisas i kontrolluppgift. Dessutom kan särskilda omräkningsbeslut som innebär en sänkning leda till att kontot krediteras. Krediteringar med anledning av betalningar skall göras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot.

I syfte att begränsa kredittiderna i det nuvarande uppbördsförfarandet tidigareläggs betalningstidpunkterna för skatter och avgifter. Statsfinansiella skäl, en utjämnad likviditetsbelastning och jämnare betalningsströmmar talar för att det skall finnas två tidpunkter varje månad för redovisning och betalning av de skatter och avgifter som skall ingå i skattekontosystemet. Den ena bör läggas i nära anslutning

till varje månadsskifte — omkring den 5 i månaden. Den tidpunkten bör avse de skatter och avgifter som i dag betalas och i förekommande fall redovisas den 18 i månaden, dvs. främst preliminär skatt och socialavgifter som betalas av arbetsgivare. Den andra betalningstidpunkten skall ta sikte på mervärdesskatten och bör kunna förläggas omkring den 20 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång. Redovisningsperioden för mervärdesskatt skall som huvudregel vara en månad. För skatter och avgifter som inte har en i förväg bestämd förfallodag skall huvudregeln vara att betalning skall ske vid det betalningstillfälle (den 5 eller den 20) som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar från det att beslut om skatten eller avgiften meddelats.

Skattekontot skall stämmas av varje månad som det har förekommit någon transaktion. Samtliga konton stäms av minst en gång per år. En betalningspåminnelse i form av ett kontoutdrag sänds ut om skattekontot uppvisar ett underskott som uppgår till ett visst belopp. Olika beloppsgränser tillämpas beroende på om kontohavarens transaktioner på kontot uppkommit enbart på grund av att han eller hon är arbetstagare, eller om kontohavaren är arbetsgivare, har en debiterad preliminär skatt eller är registrerad till mervärdesskatt. Om ett underskott inte är täckt vid den tidpunkt som anges i betalningspåminnelsen lämnas statens fordran till kronofogdemyndigheten för indrivning under förutsättning att den uppgår till ett visst lägsta belopp.

Överskott på ett skattekonto bör i regel vara tillgängligt för kontohavaren, eventuellt vid vissa på förhand bestämda tidpunkter. Begreppen överskjutande och kvarstående skatt försvinner. I stället kan avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt ge upphov till ett över- eller underskott på skattekontot.

Nuvarande kvarstående skatt, dvs. ett underskott av slutlig skatt, skall betalas enligt den nyss nämnda huvudregeln för betalningar av skatter och avgifter som inte har en i förväg bestämd förfallodag. Den tidpunkt då slutskattesedel skickas ut skall vara utgångspunkt för att fastställa när betalning skall ske.

För skattskyldiga som enligt nuvarande ordning får slutskattesedel i december under taxeringsåret, dvs. de som normalt skall lämna självdeklaration senast den 31 mars detta år, skall ett förfarande med löpande skatteberäkning tillämpas. Systemet bygger på att en skatteberäkning görs så snart skattemyndigheten har tillräckliga uppgifter för denna. Det innebär att skatteberäkning sker löpande under taxeringsåret, att de skattskyldiga efter hand underrättas om resultatet och att transaktionerna samtidigt bokförs på skattekontot. Återbetalningar görs

löpande och underskott förfaller till betalning löpande enligt huvudregeln i skattekontosystemet.

På underskott eller överskott på ett skattekonto räknas kostnads- resp. intäktsränta löpande. Ett enhetligt ränteinstitut skall i huvudsak ersätta anståndsräntan, respiträntan, restitutionsräntan, ö-skatteräntan och kvarskatteavgiften. Ränteinstitutet kan behöva kompletteras med en avgift för att främja betalningar till skattekontot. Dröjsmålsavgiften tas bort.

Skattemyndigheten skall efter en betalningspåminnelse fortlöpande lämna över uppgift om underskottsbelopp till kronofogdemyndigheten för indrivning. Fasta beloppsgränser skall avgöra när en fordran skall lämnas för indrivning. För kontohavare med transaktioner på skattekontot varje månad skall som huvudregel ett underskott på kontot lämnas för indrivning så snart det överstiger exempelvis 5 000 kronor. För övriga kontohavare kan beloppsgränsen vara 500 kronor. Om det finns särskilda skäl skall skattemyndigheten lämna över en fordran för indrivning även om den inte uppgår till de beloppsgränser som skall tillämpas enligt huvudregeln.

Den skatt- eller avgiftsskyldiges redovisning skall lämnas senast den dag då betalning av skatter och avgifter skall ske. Redovisningen skall omfatta samtliga de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning vid samma tidpunkt. De uppgifter som skall redovisas vid olika tidpunkter avser således bl.a. innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter samt utgående och ingående mervärdesskatt. Redovisningen utgör underlag för den skatt- eller avgiftsskyldiges betalning.

4.2 Överväganden och förslag

Förslag: Tidpunkten för redovisning och betalning av skatter och avgifter tidigareläggs till den 10 i den uppbördsmånad som betalning skall ske. I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15.

Tidigareläggningen skall tillämpas beträffande preliminär F-skatt, särskild A-skatt, kvarstående och tillkommande skatt, innehållen preliminär skatt, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. samt socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster som betalas av arbetsgivare.

Även i vissa andra fall då den 18 i månaden har rättsverkningar i uppbördshänseende skall i stället den 10 i månaden tillämpas.

4.2.1 Huvudskälen för en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkterna

I dag gäller olika bestämmelser i uppbördshänseende för exempelvis av arbetsgivare innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter, preliminär F-skatt och särskild A-skatt, preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt samt mervärdesskatt. Skillnaderna märks beträffande bl.a. inbetalningsdag, redovisningsperiod, redovisningshandlingar, inbetalningskonton, påminnelse- och anmaningsrutiner samt sanktionssystem.

Huvudinriktningen för vårt utredningsuppdrag är att mot bl.a. denna bakgrund åstadkomma en effektivisering av hela uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling i fråga om redovisningen och betalningen av skatter och avgifter. Som redan nämnts ingår det samtidigt i vårt utredningsuppdrag att särskilt se över tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Det sägs i direktiven att det med hänsyn till att det är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är viktigt ur statsfinansiell synvinkel att redovisning och betalning sker så tidigt som möjligt (se bilaga 1).

Det finns således två huvudskäl till en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkterna för skatter och avgifter. Det är dels de statsfinansiella aspekterna, dels allmänna effektivitetsskäl.

Slutsatserna vid RGK:s och RRV:s översyn av statliga betalningstidpunkter

Vid utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter finns det vissa utgångspunkter som särskilt knyter an till tidpunkten för skatte- och avgiftsbetalningar. Först kan nämnas grundprincipen för källskattesystemet att innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter skall betalas i stort sett i samband med att arbetstagarens lön betalas ut. Vidare bör nämnas principen att betalningstidpunkter bör väljas på så sätt att statens räntekostnader minimeras (se prop. 1991/92:100 bil. 1 s. 48, bet. 1991/92:FiU20, rskr. 1991/92:128). Till detta kommer att en senareläggning av betalningstidpunkter inte bör ske i syfte att ge den betalningsskyldige kompensation för administrationen av betalningar till staten (prop. s. 48, jfr prop. 1993/94:150 bil. 1 s. 121 f).

Som angetts av RGK och RRV vid översynen av statliga betalningstidpunkter finns tre skäl till att avsteg gjorts från grundprincipen för källskattesystemet (se avsnitt 3.3). För det första behövde arbetsgivarna under 1940- och 1950-talen relativt lång tid för beräkning och redovisning av skatter och avgifter. För det andra skulle arbetsgivarna ha en viss skattekredit som ersättning för sitt deltagande i arbetet med skatteuppbörden. Vidare togs hänsyn till arbetet på postkontoren med utbetalning av folkpensioner.

Enligt RGK och RRV är dessa skäl inte längre giltiga. Regleringen som styr skatte- och avgiftsbetalningarna är inte densamma som när källskattesystemet kom till och den tekniska utvecklingen har gjort att tidsåtgången för beräkning och redovisning av skatter och avgifter numera avsevärt förkortats. RGK och RRV anser det inte heller aktuellt att i dag beakta arbetsförhållandena på postkontoren under 1940- och 1950-talen vid valet av betalningstidpunkter. Som nyss sagts är vidare principen att arbetsgivarna skall ha ersättning för sitt deltagande i arbetet med skatteuppbörden inte längre tillämplig.

I fråga om företagens administrativa förutsättningar för en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten för innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter anser RGK och RRV att den utredning som gjorts visar att det finns goda möjligheter till en tidigareläggning med åtminstone 15 dagar, dvs. från den 18 till den 3 i månaden. Det påpekas emellertid samtidigt att en sådan förändring skulle få stora

finansiella konsekvenser för företagen. Med hänsyn till dessa konsekvenser bör enligt RGK och RRV ett genomförande ske i etapper och med mycket stor försiktighet.

När det gäller betalning av preliminär F-skatt anser RGK och RRV att det inte finns några administrativa problem som hindrar att den skattskyldige betalar in skatten omedelbart efter uppbördsperiodens slut. Om sista inbetalningsdag bestäms till den 3 varje månad bör enligt RGK och RRV uppbörden kunna samordnas med redovisningar och betalningar av innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter. Även här pekas på de finansiella konsekvenserna för de skattskyldiga.

Mervärdesskatt bör enligt RGK och RRV betalas den 18 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång och redovisningsperioden som huvudregel vara en månad. Som redovisats i avsnitt 3.3 anses den 18 som tidpunkt för redovisning och betalning fullt möjlig i administrativt hänseende även för små företag och företag med geografiskt spridd verksamhet.

Effektivisering genom ökad enhetlighet och förenkling

Den översyn av statliga betalningstidpunkter som RGK och RRV har genomfört och de slutsatser som härvid redovisats kan inte anses visa annat än att en väsentlig tidigareläggning av tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter är möjlig. Det som har kommit fram vid översynen kan därför i och för sig anses utgöra tillräckliga skäl för ändrade betalningstidpunkter. RGK och RRV har emellertid vid sina överväganden inte haft att beakta annat än främst räntekostnader och andra kostnader för staten och med hänsyn tagen till dessa faktorer eftersträvat en från kassahållningssynpunkt optimal tidpunkt för inbetalning. Dessa överväganden bör nu fogas in i ett större sammanhang där även andra förhållanden vägs in. I första hand handlar det då om att se redovisningar och betalningar av skatter och avgifter på ett enhetligt sätt i princip oavsett vilken skatt eller avgift som är i fråga. Givetvis är betalningstidpunkterna centrala även i ett sådant perspektiv, men vid valet av tidpunkter för betalning måste hänsyn tas inte bara till ekonomiska konsekvenser utan också till den betydelse betalningarna har för utformningen av ett effektivt uppbördssystem. I detta hänseende måste förutom statsfinansiella skäl beaktas effekterna för såväl skatteförvaltningen som arbetsgivarna och de skattskyldiga.

Med hänsyn till det övergripande syftet att åstadkomma ett effektivt uppbördssystem får det anses nödvändigt med en samlad syn på såväl tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter som formerna i

övrigt för hur skatter och avgifter uppbärs. Dessa överväganden fokuseras av förklarliga skäl på de mest betydande betalningsströmmarna. De rör således i första hand av arbetsgivare innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Det är då också naturligt att dessa betalningar i viss mån styr utformningen av ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar. Samtidigt skall emellertid utrymme finnas att i den nya ordningen innefatta även andra skatter och avgifter. Den nu påbörjade reformeringen av dagens uppbördsförfarande omfattar mot bakgrund härav förändringar av redovisningen och betalningen av skatter och avgifter som är väsentligt mera långtgående än endast en ändring av betalningstidpunkterna för dessa.

De genomgripande förändringar av dagens uppbördsförfarande som skisserats i det tidigare (avsnitt 4.1) berör i stort sett var och en som betalar sådana skatter eller avgifter som skall ingå i ett skattekontosystem. Effektiviseringen i administrativt hänseende genom bl.a. enhetliga förfaranderegler är avsedd att leda till minskade administrationskostnader inte bara för skattemyndigheterna utan också för arbetsgivarna och de skattskyldiga. Genom dessa besparingar frigörs resurser för andra ändamål både för de enskilda och det allmänna.

Vid skatte- och avgiftsbetalningar liksom i regel i varje annat sammanhang med betalningsflöden finns motstridiga intressen beträffande när betalning skall ske. Det räcker i princip att se till ränteeffekterna för den som betalar resp. för betalningsmottagaren för att inse detta. Inom ramen för en effektivisering av uppbördsförfarandet är utgångspunkten såvitt avser betalningstidpunkterna att de betalningsskyldiga visserligen skall betala så tidigt som möjligt, men att de måste ges rimlig tid för att kunna lämna en korrekt redovisning eller deklaration och få fram nödvändiga medel. Vårt uppdrag innefattar således även i fråga om betalningstidpunkterna mer än renodlade statsfinansiella hänsynstaganden.

4.2.2 Val av nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, m.m.

Debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter betalas enligt nuvarande ordning samma dag i månaden, dvs. den 18. Denna betalningsdag gäller också för kvarstående och tillkommande skatt. Även särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. betalas den 18 i månaden. Mervärdesskatt betalas däremot den 5 i månaden. För mervärdesskatt tillämpas dessutom som huvudregel en redovisnings-

period om två månader. Huvudfrågan här är vid vilka tidpunkter nämnda skatter och avgifter skall redovisas och betalas.

Omständigheter av betydelse för valet av nya redovisnings- och betalningstidpunkter

Vid valet av redovisnings- och betalningstidpunkter finns olika faktorer att beakta. I grunden handlar det om allmänna och övergripande strävanden mot effektivisering av uppbördssystemet genom ökad enhetlighet och förenkling. Men det handlar också i hög grad om de statsfinansiella effekterna. Vidare måste vägas in att den betalningsskyldige skall ges rimlig tid för en korrekt redovisning och att få fram nödvändiga medel. Till detta kommer de finansiella konsekvenserna i övrigt för den betalningsskyldige.

Om man tar enbart statsfinansiella hänsyn blir effekterna i det hänseendet störst om betalning av exempelvis innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter sker samtidigt som eller i omedelbar anslutning till att lön betalas ut. De statsfinansiella intressena kan också ytterligare beaktas genom att betalning sker mer än en gång varje månad. I vissa andra länder tillämpas en sådan ordning om det belopp som skall betalas är betydande (se bilaga 2). Om man ser till statens intressen kan vidare sägas att kreditrisken för staten som borgenär begränsas om en skatt eller avgift skall betalas i nära anslutning till utgången av en redovisningsperiod eller motsvarande. Det gäller i så måtto att förutsättningarna för att en betalningsskyldighet fullgörs i allmänhet anses minska med den tid som förflyter från den tidigaste tidpunkt som betalning kan ske.

Som redan framhållits är det en medveten strävan att skapa ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar som så långt möjligt bygger på enhetliga principer och enkel hantering. Redovisningar och betalningar som sker samtidigt med löneutbetalning eller vid ett flertal tillfällen under löpande redovisningsperiod skulle komplicera uppbördsförfarandet på olika sätt. Bland annat skulle ytterligare avstämningar och kontrollinsatser krävas i vissa fall. Uppbördsförfarandet skulle härmed inte längre vara lika överblickbart. Detta skulle vara till nackdel både för skatteförvaltningen och den betalningsskyldige. Sådana betalningsformer bör därför, trots de statsfinansiella effekterna, i vart fall tills vidare undvikas.

Möjligheterna för den skatt- eller avgiftsskyldige att lämna en korrekt redovisning hänger samman med när de uppgifter som skall lämnas till skattemyndigheten finns tillgängliga. För arbetstagares

preliminära skatt och arbetsgivaravgifter består underlaget i princip av uppgifter om under närmast föregående månad utbetald lön.

I allmänhet betalas lön ut omkring den 25 — 27 i intjänandemånaden. Redan vid denna tidpunkt kan därför skatteavdrag och arbetsgivaravgifter beräknas om man bortser från vissa naturaförmåner. Undantagsvis betalas emellertid lön på annat sätt, vilket senarelägger skatte- och avgiftsberäkningen. Med bl.a. ändrad planering och nya rutiner torde en stor andel av arbetsgivarna — i vart fall på sikt — kunna redovisa och betala skatter och avgifter i omedelbar anslutning till löneutbetalningarna. Detsamma gäller den som gör skatteavdrag vid utbetalning av ränta eller utdelning även om det i en del fall kan krävas omfattande anpassningar av arbetsrutiner och datasystem. Svårare är det emellertid särskilt för skatt- och avgiftsskyldiga — i regel mindre företag — som anlitar redovisningsbyråer för sina skatte- och avgiftsredovisningar.

För både skatteförvaltningen och de enskilda handlar det i detta liksom andra sammanhang bl.a. om att vid skatte- och avgiftsredovisningen ta hjälp av den tekniska utvecklingen. Ett bland flera exempel som kan nämnas är den ökade användningen av s.k. linjeöverföring av information, EDI (Electronic Data Interchange). En del av de nya möjligheter som tekniken medger prövas sedan år 1993 av RSV i en försöksverksamhet där skatt- och avgiftsskyldiga kan lämna uppgifter på elektronisk väg (ELDA 2000, Elektronisk DeklarationsAkt). Denna verksamhet har i år utvidgats i syfte att få erfarenheter av hur metoden fungerar i stor skala. Nämnas kan också att hanteringen av elektroniska dokument och elektroniska akter m.m. inom skatteförvaltningen för närvarande övervägs inom Finansdepartementet. Självfallet skapas genom den nya tekniken förutsättningar för både ett enklare och snabbare redovisnings- och betalningsförfarande.

Med den teknik och de rutiner som används i dag skulle det emellertid föra för långt att redan nu kräva redovisning och betalning samtidigt som lön betalas ut. Mot en sådan ordning talar också att ett antal undantagssituationer skulle behöva regleras och administreras. Dessa förhållanden skulle begränsa enhetligheten och enkelheten i ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar.

En förändring av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter måste vidare vara rimlig så till vida att den betalningsskyldige skall ha tid att få fram nödvändiga medel. Även de finansiella konsekvenserna i övrigt för den betalningsskyldige måste vägas in i sammanhanget. Problem som har sin grund i de finansiella konsekvenserna för de betalningsskyldiga torde emellertid aktualiseras främst i ett övergångsskede. De kan karakteriseras som anpassningsproblem, vilket kan

utgöra skäl för att en förändring av betalningstidpunkterna skall genomföras etappvis.

Enligt vår mening talar en sammanvägning av de faktorer som har betydelse för valet av betalningstidpunkt avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för att denna tidpunkt bör läggas i nära anslutning till varje månadsskifte, dvs. ligga i början av varje månad som betalning skall ske (jfr avsnitt 4.1). Vi ansluter oss således till vad RGK och RRV har förordat i den här delen. Det nu sagda gäller även debiterade preliminära skatter, dvs. preliminär F-skatt och särskild A-skatt.

För mervärdesskatt som för närvarande betalas enligt huvudregeln, dvs. efter en redovisningsperiod om två månader, är den genomsnittliga kredittiden i dag 65 dagar. Som RGK och RRV har anfört bör det finnas förutsättningar att som huvudregel tillämpa enmånadsredovisning av mervärdesskatt. Enligt vad som upplysts av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (Fi 1991:09) ligger vidare en övergång till redovisning av mervärdesskatt för enmånadsperioder i linje med de krav som ett svenskt medlemsskap i EU ställer beträffande skattskyldiga som bedriver handel med EG.

De uppgifter om den skattepliktiga omsättningen av varor och tjänster som behövs för redovisningen till mervärdesskatt hämtas ur den skattskyldiges bokföring. I princip skall varje skattepliktig affärshändelse intill redovisningsperiodens utgång beaktas. Därför behöver den skattskyldige i regel viss tid efter periodens utgång för att ta fram och ställa samman de uppgifter som skall redovisas. I enlighet med vad RGK och RRV har kommit fram till (se avsnitt 3.3) torde det emellertid finnas utrymme för en tidigareläggning av betalningstidpunkten för mervärdesskatt. I vart fall torde förutsättningar finnas att förlägga den tidpunkten till senare delen av månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång — omkring den 20. Nämnas här kan att vissa skattskyldiga i dag fullgör sin redovisningsskyldighet någon av de första dagarna efter det att redovisningsperioden gått ut. Det gäller skattskyldiga för vilka den ingående skatten överstiger den utgående skatten och som således har en fordran på skattemyndigheten på det överskjutande beloppet.

Som redovisats i avsnitt 4.1. är vår tanke att det i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter skall ingå betalningar som i dag sker på skilda dagar. Om man ser enbart till den administrativa hanteringen finns flera skäl som talar för att samordna förekommande betalningar till endast en tidpunkt varje månad. En sådan ordning skulle nämligen förenkla bl.a. skattemyndigheternas avstämning mellan redovisningar och betalningar av skatter och avgifter. Även för de skatt- och avgiftsskyldiga skulle det ur admini-

strativ synvinkel finnas fördelar i ett system med en redovisnings- och betalningstidpunkt i månaden.

Mot det nyss sagda skall ställas främst de statsfinansiella effekterna av en tidigareläggning av tidpunkterna för betalning av såväl debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter som mervärdesskatt. Som redovisats i det föregående finns förutsättningar för väsentliga tidigareläggningar av betalningstidpunkterna för dessa skatter och avgifter. Om dessa möjligheter utnyttjas, tas så långt möjligt det statsfinansiella intresset till vara. De kredittider som finns i det nuvarande uppbördsförfarandet begränsas. Två betalningstidpunkter varje månad innebär också att likviditetsbelastningen för de skatt- och avgiftsskyldiga utjämnas över tiden samt att skatte- och avgiftsbetalningar fördelas jämnare i betalningssystemet. Som vi ser det talar således mycket för att det i ett nytt uppbördssystem där mervärdesskatten ingår skall finnas två betalningstidpunkter varje månad. Av skäl som vi återkommer till i det följande avser vi emellertid att överväga frågan om en tidigareläggning av tidpunkten för redovisning och betalning av mervärdesskatt och om en förkortad redovisningsperiod för mervärdesskatt först i samband med den närmare utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkter — ett första steg

RGK och RRV har strukit under att en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter i enlighet med myndigheternas förslag får betydande finansiella konsekvenser för de betalningsskyldiga. Med hänsyn till dessa konsekvenser anser RGK och RRV att ett genomförande bör ske i etapper och med mycket stor försiktighet. Samtidigt pekar RGK och RRV på att effekterna för olika skatt- och avgiftsskyldiga kan uppvisa stora variationer beroende på lönesumma och i vilken utsträckning som tidigarelagda betalningstidpunkter leder till antingen ett ökat kreditutnyttjande eller minskade behållningar (se avsnitt 3.3).

Som vi ser det är det inte bara rimligt utan också nödvändigt att ta hänsyn särskilt till de ekonomiska konsekvenser som i vart fall övergångsvis kan antas göra sig gällande för de skatt- och avgiftsskyldiga. Det sker lämpligast genom att en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter genomförs i två steg. De finansiella påfrestningar som en anpassning till nya betalningstidpunkter får anses innebära gör vidare att vi avstår från att i det här

sammanhanget ta upp frågan om förkortad redovisningsperiod och tidigarelagd betalningstidpunkt för mervärdesskatt. I överensstämmelse med huvudinriktningen för vårt utredningsuppdrag föreslår vi således nu, som ett första steg, att tidpunkten för betalningar — och i förekommande fall redovisningar — som i dag skall ske senast den 18 i månaden tidigareläggs till den 10 i samma månad.

Kring årsskiften kommer de skatt- och avgiftsskyldiga med den föreslagna ordningen att ha endast ett begränsat antal vardagar till förfogande för att skaffa blanketter, informationsmaterial och upplysningar från skatteförvaltningen. I januari bör därför redovisning och betalning i stället — i vart fall i detta första steg — få ske senast den 15. Härigenom ges de skatt- och avgiftsskyldiga rimlig tid att åstadkomma en korrekt redovisning och betalning.

Tidigareläggningen kommer att omfatta debiterad och innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter samt arbetsgivares betalning av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Den kommer också att påverka betalningar av kvarstående och tillkommande skatt. Detsamma gäller beträffande betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Även i vissa andra fall då enligt nuvarande ordning den 18 i månaden gäller för redovisning och betalning eller har andra rättsverkningar skall i stället den 10 i månaden tillämpas. Däremot berörs inte tidpunkten den 18 september såvitt den fr.o.m. 1995 års taxering gäller som bl.a. senaste dag för betalning av kvarstående skatt för den vars slutliga skatt debiteras senast den 31 augusti under taxeringsåret och som vill få en lägre kvarskatteavgift än vad som annars beräknas.

Under år 1993 betalades sammanlagt 474 mdkr in i form av preliminär A-skatt som hålls inne av arbetsgivare (264 mdkr), arbetsgivaravgifter (168 mdkr) och debiterad preliminär skatt (42 mdkr). Om betalningsdagen för dessa skatter och avgifter tidigareläggs från den 18 till den 10 i varje månad (i januari den 15) gör staten en räntevinst. Vinsten kan med ledning av uppgifter för inkomståret 1993 vid en kalkylränta om 7,5 % beräknas till ca 750 mkr. Emellertid härrör delar av nämnda betalningar av preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter från statliga och kommunala löneutbetalningar och skattepliktiga transfereringar. En tidigareläggning av betalningarna från dessa sektorer ökar inte statens ränteinkomster utan ökningen begränsas till de betalningar som görs av näringslivet. Räntevinsten för staten kan därför beräknas till ca 450 mkr per år. Det bör observeras att budgetförstärkningen netto är lägre än den beräknade ränteeffekten.

Härtill kommer effekterna av att även bl.a. tidpunkterna för betalning av kvarstående och tillkommande skatt tidigareläggs. För en

närmare redogörelse av konsekvenserna av redovisade förslag hänvisas till avsnitten 6.1 - 6.3.

Särskilt om fyllnadsinbetalning av preliminär skatt och uttag av kvarskatteavgift

Enligt 27 § 3 mom. UBL kan fyllnadsinbetalning av preliminär skatt göras t.o.m. den 18 februari året efter inkomståret utan att någon kvarskatteavgift tas ut (jfr avsnitt 2.1.9). Den tidpunkten tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering. Dessförinnan gällde den 18 januari som senaste inbetalningsdag.

I enlighet med det som nyss redovisats är vårt förslag att nämnda tidpunkt för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt ändras till den 10 i uppbördsmånaden februari.

Av den totala preliminära skatten vid 1992 års taxering, ca 322 mdkr, betalades ca 9,5 mdkr som en extra inbetalning senast den 18 februari och ca 15,7 mdkr som fyllnadsinbetalning efter den 18 februari men före utgången av april månad. Vid 1993 års taxering betalades sammanlagt ca 319 mdkr i preliminär skatt, ca 10,5 mdkr som extra inbetalning i februari och ca 12,5 mdkr som inbetalning efter den 18 februari men före utgången av april månad. En tidigareläggning av tidpunkten för fyllnadsinbetalning till den 10 februari skulle med en kalkylränta om 7,5 % medföra en ränteeffekt om ca 17 mkr beräknat utifrån uppgifter avseende 1993 års taxering.

Den i dag tillämpade framskjutna tidpunkten för fyllnadsinbetalning motiverades när den kom till med att den skattskyldige skulle ha möjlighet att beräkna sin slutliga skatt och bedöma om fyllnadsinbetalning behöver göras, innan han eller hon påförs kvarskatteavgift (prop. 1991/92:43 s. 100 f). För att ha möjlighet till det ansågs det rimligt att den skattskyldige hade tillgång till blanketter och informationsmaterial från skattemyndigheten. Dessa handlingar fanns i många fall att tillgå först efter den 18 januari.

Från och med taxeringsåret 1995 gäller delvis nya förutsättningar. Nämnas kan bl.a. de nya tidpunkterna för avlämnande av självdeklaration. De innebär att den som lämnar — vad som i stället för allmän självdeklaration kommer att kallas särskild självdeklaration — skall lämna deklarationen senast den 31 mars under taxeringsåret, medan den som lämnar en förenklad självdeklaration skall lämna sin deklaration senast den 2 maj samma år. Av betydelse i det här sammanhanget är emellertid främst de informationsinsatser som RSV planerar inför 1995 års taxering. Planer finns exempelvis på att ta fram en särskild skatteuträkningsbroschyr. Broschyren är tänkt att

innehålla anvisningar för skatteuträkning för både den som lämnar förenklad deklaration och den som skall avge en särskild självdeklaration. Enligt preliminära uppgifter från RSV är avsikten att informationsmaterial m.m., som är tillräckligt för att möjliggöra en beräkning av den slutliga skatten, skall finnas tillgängligt i början av januari året efter inkomståret. Det vill säga första gången i januari 1995.

Det nyss sagda medför att de skäl som motiverade den nu gällande framskjutna senaste tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt inte längre kommer att göra sig gällande. Det skulle då kunna anses följdriktigt att överväga en återgång till tidigare ordning. Senaste betalningsdag för preliminär skatt utan att någon kvarskatteavgift tas ut skulle i så fall, i överensstämmelse med de förslag till ändrade betalningstidpunkter som lämnats i det föregående, bli den 15 januari året efter inkomståret som då också är det sista betalningstillfället under uppbördsåret.

Om man undantar dem som betalar F-skatt kan det antas att i stort sett samtliga skattskyldiga vet sin årsinkomst m.m. när inkomståret har nått sitt slut. Det är vidare så att de skattskyldiga i allmänhet är angelägna om att den preliminära skatten skall motsvara den slutliga skatt som senare fastställs. Systemet med preliminär betalning av skatter syftar just till en överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Det bygger också på principen att skatt skall betalas i anslutning till att inkomsterna förvärvas. För den som inte själv betalar preliminär skatt under inkomståret kommer detta till uttryck genom bl.a. arbetsgivarens medverkan i källskattesystemet.

Att kvarstående skatt uppkommer betyder att den skattskyldige under en kortare eller längre period har utnyttjat en kredit hos staten. Kostnaden för den krediten bärs inte av den skattskyldige, eftersom ränta inte utgår under inkomståret. Först genom kvarskatteavgiften täcker staten en del av kreditkostnaderna. Men det gäller bara om den skatt som hänför sig till inkomståret överstiger de preliminära skattebetalningarna med 20 000 kronor och inte betalas senast den 18 februari året efter inkomståret, och i annat fall betalas senast den 3 maj samma år. Statens kreditkostnad fram till nämnda tidpunkter finansieras i stället av bl.a. de skattskyldiga som löpande under uppbördsåret betalar den skatt som hänför sig till inkomståret.

Med utgångspunkt i att skatt skall betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande finns principiella skäl att hävda att en kvarstående skatt hänför sig till hela inkomståret. Det får då anses rimligt att statens kostnader för krediten täcks. Med ett renodlat räntetänkande skulle det vara naturligt att ränta beräknades på den del av den slutliga skatten som inte betalats under inkomståret. En ränteberäkning skulle

inte bara göra det möjligt att ta hänsyn till den skattekredit på ca ett halvår som finns i skattebetalningssystemet. Dessutom skulle skillnaden mellan olika kategorier skattskyldiga utjämnas. Den som betalar F-skatt eller som har annat än enbart anställningsinkomster kan nämligen inte sällan utnyttja krediten i systemet medan den anställde genom arbetsgivaren kan sägas fullgöra sin skattskyldighet under inkomståret. Utifrån nuvarande ordning skulle man således kunna tänka sig att göra en genomsnittsberäkning av i vart fall den kreditbetingade delen av kvarskatteavgiften för perioden. Exempelvis skulle, eftersom uppbördsåret avser tiden februari – januari, kvarskatteavgift på den del av den slutliga skatten som inte betalats som preliminär skatt kunna beräknas fr.o.m. den 1 augusti under inkomståret.

Det synsättet grundas på att den slutliga skatten för inkomståret fördelar sig lika över detta år. Vidare får det anses förutsätta att hänsyn kan tas till att den skattskyldiges inkomster inte alltid fördelar sig jämt över tiden. En lösning av detta slag skulle emellertid ge sådana administrativa komplikationer att den – inom ramen för nuvarande uppbördssystem – inte framstår som realistisk. Med hänsyn härtill och till bl.a. kvarskatteavgiftens sammansättning finns skäl som talar för att utgångspunkten för beräkning av kvarskatteavgift i stället liksom i dag bör vara knuten till en bestämd tidpunkt efter inkomstårets utgång. Denna på nuvarande stadium av praktiska skäl betingade slutsats motiverar emellertid inte avsteg från den grundläggande inriktningen att preliminär skatt, oavsett inkomstform, skall betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande.

Om den som driver näringsverksamhet vill undgå kvarskatteavgift får han eller hon med hjälp av bokföringen göra en preliminär beräkning av rörelseresultatet och därefter den slutliga skatten. I de fall den skattskyldige har kalenderår som räkenskapsår kan en särskild avstämning behöva göras i anslutning till årsskiftet. I näringsverksamhet av mindre omfattning kan detta sannolikt inte sällan upplevas som betungande och vara praktiskt svårt att genomföra. Det bör emellertid här vägas in att kvarskatteavgift, enligt de regler som gäller för närvarande, inte beräknas på skillnadsbeloppet mellan preliminär och slutlig skatt om detta uppgår till högst 20 000 kronor och betalas senast den 3 maj året efter inkomståret. Det kan inte anses orimligt att utgå från att merparten av de skattskyldiga i allmänhet redan under senare delen av inkomståret, eller åtminstone i början av påföljande år, bör kunna bedöma i vart fall om den slutliga skatten kommer att överstiga den preliminära skatten med mer än 20 000 kronor. Inte heller kan det anses orimligt att skattskyldiga som utnyttjar en skattekredit hos staten på mer än 20 000 kronor får betala ränta från det sista betalningstillfället under uppbördsåret. Mot bakgrund av den

kostnadsfria kredittid som föregår betalningstidpunkten föranleder det förhållandet att en viss del av kvarskatteavgiften avser annat än ränta inte annan bedömning. Även med en tidigareläggning av tidpunkten för fyllnadsinbetalning är det för övrigt fortfarande möjligt för den skattskyldige att undvika kvarskatteavgift. Sannolikt behövs emellertid då mer eller mindre ingripande anpassningar av de rutiner m.m. som används för beräkning av inkomst- och skatteutfallet. Samtidigt bör här tilläggas att det i grunden kommer an på den skattskyldige att under inkomståret beakta förändringar av inkomsterna så att skattebelastningen följer inkomstutvecklingen och att avvikelsen mellan den preliminära och slutliga skatten begränsas (se 3 § 1 mom. och bl.a. 17 § UBL). Detta är både en skyldighet och en möjlighet för den skattskyldige att undvika såväl för högt skatteuttag som kvarstående skatt och kvarskatteavgift.

Det kan i det här sammanhanget finnas anledning att också ta upp frågan om vilken betydelse tillgången till kontrolluppgift har för den skattskyldiges möjligheter att på egen hand beräkna sin skatt. Till detta kan sägas att ett stort antal skattskyldiga genom lönebeskedet för december månad under inkomståret i allt väsentligt får tillgång till de uppgifter som behövs för en riktig skatteuträkning. Men samtidigt finns det skattskyldiga som behöver ytterligare uppgifter. Det hänger samman med att alla inkomster som har betydelse för uträkningen inte redovisas på lönebeskedet. Av samma skäl är inte heller en kontrolluppgift tillräcklig som underlag för en korrekt skatteuträkning. Visserligen underlättar sannolikt tillgången till kontrolluppgift i vissa fall för den skattskyldige att ta ställning till om en fyllnadsinbetalning skall göras. Trots det kan det inte anses rimligt att låta tidpunkten för när kontrolluppgiften finns tillgänglig styra den tidpunkt från vilken kvarskatteavgift skall beräknas. Avgörande får i stället anses vara att den skattskyldige har tillgång till det informationsmaterial om uträkning av skatt m.m. som behövs för att komma fram till om en fyllnadsbetalning behöver göras.

En ytterligare omständighet att beakta är de statsfinansiella konsekvenserna av en tidigareläggning av utgångspunkten för beräkning av kvarskatteavgift från den 18 februari året efter inkomståret till den 15 januari samma år. Ränteeffekterna per år för staten kan utifrån uppgifter avseende 1993 års taxering och en kalkylränta på 7,5 % uppskattas till ca 76 mkr. Som förutsättning gäller härvid att 10,5 mdkr betalas ca en månad och fem dagar tidigare. När det gäller storleken av fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt och härmed ränteeffektens storlek bör emellertid också vägas in att nya bestämmelser om skatteavdrag på biinkomster nu gäller. Denna reglering kan för-

väntas leda till en minskad kvarstående skatt på grund av 1994 års taxering och således även till minskade fyllnadsinbetalningar.

Mot bakgrund av det anförda kan sägas att främst två skäl talar för att utgångspunkten för beräkning av kvarskatteavgift tidigareläggs till uppbördstillfället i januari året efter inkomståret. Det är dels principen att skattebeloppet i grunden hänför sig till inkomståret, dels statsfinansiella skäl. En förutsättning för en sådan tidigareläggning får emellertid enligt vår mening anses vara att de skattskyldiga har tillgång till informationsmaterial för en korrekt skatteberäkning redan före utgången av inkomståret. Enligt uppgifter från RSV kommer detta inte att kunna åstadkommas inför 1995 års taxering. Däremot kan det finnas förutsättningar att genomföra den aktuella tidigareläggningen fr.o.m. 1996 års taxering.

Särskilt de praktiska frågorna, t.ex. behovet och utformningen av informationsinsatser, kräver emellertid närmare överväganden. Beaktas bör också de förändringar som skattekontosystemet avses få för olika betalningstidpunkter m.m. i det nuvarande uppbördsförfarandet (se avsnitt 4.1). Det finns skäl som talar för att antalet ändringar av betalningstidpunkter och innebörden i dessa bör begränsas. Att genomföra den ändring av tidpunkten för fyllnadsinbetalning som diskuterats i det föregående i nära anslutning till att ett skattekontosystem sätts i kraft innebär inte bara systemförändringar och anpassningar till nya rutiner vid två tillfällen i stället för i ett sammanhang. Det krävs dessutom särskilda informationsinsatser från skatteförvaltningens sida, vilka inte heller kan samordnas utan får ske i två steg. De resurser som både skattemyndigheterna och de skattskyldiga får lägga ned i samband med ändrade betalningstidpunkter m.m. avseende bl.a. nya arbetsrutiner, anpassningar av datasystem och informationshantering bör inte underskattas. Om den aktuella tidigareläggningen inte kan genomföras med tillämpning fr.o.m. 1995 års taxering, talar enligt vår mening övervägande skäl för att den i stället bör ske först i samband med att skattekontosystemet börjar tillämpas. Det är mot denna bakgrund som vi, på sätt som redovisats i det föregående, har begränsat förslagen i den här delen till en tidigareläggning av tidpunkten för betalning av preliminär skatt utan att kvarskatteavgift tas ut från den 18 i uppbördsmånaden februari till den 10 i samma månad.

5 Särskilt om förskottsbetalning av lön

5.1 Inledning

Enligt direktiven för utredningen (se bilaga 1) är en av huvuduppgifterna i utredningsuppdraget att undersöka möjligheterna att införa en skyldighet för arbetsgivarna att redovisa källskatteavdrag och arbetsgivaravgifter månaden efter utbetalningen också vid förskottsbetalning av lön. I direktiven sägs följande:

> Enligt nuvarande uppbördssystem skall arbetsgivarna varje månad redovisa den under föregående månad faktiskt utgivna lönen samt det skatteavdrag som gjorts på lönen och den månadsavgift som belöper på lönesumman. Skattebeloppet och månadsavgiften skall betalas in till skattepostgirokontot samtidigt som redovisningen lämnas. Systemet bygger alltså på kontantprincipen. Några regler om undantag från den principen finns varken i UBL eller USAL. I praktiken görs emellertid avsteg från den nu angivna ordningen. Vissa arbetsgivare betalar månatligen ut ett förskott på lönen som kan vara så stort som 90 % av nettolönen, medan resten av lönen betalas ut först månaden därpå. Skatteavdrag och beräkning av månadsavgift sker då med utgångspunkt i slutregleringen. Till stöd för detta förfarande åberopas två uttalanden från Centrala uppbördsnämnden som rörde skatteavdrag och gjordes under 1940- och 1950-talen. Förfarandet leder till en försenad skatte- och avgiftsuppbörd och medför väsentliga ränteförluster för det allmänna.
>
> Det nu redovisade förfarandet med uppskjuten redovisning av innehållen skatt och socialavgifter får anses strida mot de grundläggande principerna i UBL och USAL. En uppgift för utredaren bör vara att undersöka vilka ändringar som behöver göras i arbetsgivarnas och skattemyndigheternas administrativa rutiner för att även de nu aktuella löneutbetalningarna skall kunna passas in i det ordinarie uppbördsförfarandet samt föreslå den lagreglering som kan behövas.

5.2 Termen förskottsbetalning

I regel betalas lön ut som månadslön, dvs. en gång varje månad och då i slutet av den månad som lönen avser — omkring den 25 — 27. Lön betalas också ut för andra perioder, t.ex. som 14-dagarslön eller veckolön. Förskott på lön kan betalas ut vid olika tidpunkter före ordinarie utbetalningstillfälle och med olika belopp. Såvitt nu är i fråga avses med förskottsbetalning utbetalning av lön som görs under en kalendermånad som föregår den månad under vilken ordinarie löneutbetalning sker.

5.3 Nuvarande ordning

Uttrycket förskottsbetalning av lön förekommer varken i UBL eller USAL. De närmast tillämpliga bestämmelserna i UBL när det gäller skatteavdrag samt redovisning av innehållen preliminär skatt är 39 och 54 §§. Nämnas bör även 6 § samma lag.

I 39 § 1 mom. första stycket UBL sägs följande:

> Vid utbetalning av kontant ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättningen göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag).

I 54 § 1 mom. första stycket UBL föreskrivs att en arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag för preliminär A-skatt på ersättning för arbete eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt USAL, utan anmaning skall lämna uppgift (uppbördsdeklaration) om detta till skattemyndigheten. Det anges vidare att annan arbetsgivare än landsting och kommun skall lämna uppbördsdeklaration senast den 18 i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen utgavs. Samtidigt som redovisningen lämnas skall betalning ske (52 § första stycket UBL).

En uppbördsdeklaration skall enligt 54 § 1 mom. fjärde stycket UBL innehålla uppgifter om bl.a. den tid för vilken redovisning lämnas, det belopp som har dragits av för preliminär A-skatt från lön och den lön eller ersättning på vilken månadsavgift beräknas.

I 6 § UBL finns föreskrifter om beräkning av preliminär A-skatt. Här sägs följande:

Preliminär A-skatt enligt skattetabell utgår vid varje tillfälle, då inkomst uppbärs, med det belopp som anges i vederbörlig tabell för det inkomstbelopp och den tidsperiod som är i fråga.

För inkomst av arbete som avses i 4 § 4 mom. skall, om inkomst som tjänats in under flera dagar uppbärs vid ett tillfälle, den preliminära A-skatten beräknas på grundval av inkomsten under varje ifrågakommande dag och med tillämpning av vad som anges i skattetabellen för dagsinkomst.

Är inkomsten annan än sådan, som avses i 4 § 4 mom., skall gälla att, om inkomsten avser annan tidsperiod än som är upptagen i skattetabellen, först uträknas hur mycket av inkomsten som belöper på en i tabellen upptagen tidsperiod av minst en veckas längd. Skatten beräknas därefter med utgångspunkt från det skattebelopp, som skulle utgå för sådan del av inkomsten, och efter förhållandet mellan, å ena sidan, längden av den tidsperiod den uppburna inkomsten avser och, å andra sidan, den i tabellen angivna tidsperiodens längd.

Uppbärs vid arbete inkomst för en kortare tidsperiod än en vecka, skall preliminär skatt inte utgå mer än en gång i veckan. Därvid skall de under samma vecka uppburna inkomstbeloppen sammanräknas och anses på en gång utbetalda.

I fråga om redovisning av socialavgifter som betalas av arbetsgivare, dvs. arbetsgivaravgifter, gäller 4 § USAL. I paragrafen föreskrivs följande:

> En arbetsgivare är skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna. I fråga om redovisningen skall bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om uppbördsdeklaration tillämpas.
>
> När avgiftsskyldighet har inträtt för en arbetstagares lön skall redovisningen omfatta också den lön som utbetalats till arbetstagaren tidigare under utgiftsåret.

Enligt 12 § samma lag skall månadsavgift betalas inom den tid som uppbördsdeklaration skall lämnas.

5.4 Bakgrunden till nuvarande ordning

Frågan om skatteavdrag m.m. i samband med förskottsbetalning av lön behandlas inte i motiven till UBL eller USAL. Däremot har den prövats av Centrala uppbördsnämnden (CUN) i två bindande för-

klaringar, CUN 1947:4 om löneavdrag för stuveriarbetare och CUN 1952, dnr 22/52, om Norrmalms Livsmedel AB.

I det förstnämnda fallet var förhållandena följande. De ordinarie anställda fick i regel lön en gång i veckan för arbete som slutförts före löneutbetalningen medan de extraanställda fick lön så snart arbetet med att lossa eller lasta ett fartyg hade avslutats. För de extraanställda kunde detta innebära att löneutbetalningen kunde dröja längre tid än en vecka från det att arbetet påbörjats. I sådana fall erhölls förskott på lönen under arbetets gång. Frågeställningen var hur skatteavdraget skulle beräknas på lönen till de extraanställda stuveriarbetarna. CUN lämnade det beskedet att för arbete som pågick under kortare tid än en vecka torde inte föreligga skyldighet att göra skatteavdrag på grund av att dessa arbetare inte torde ha stuveriarbete som huvudsaklig sysselsättning. För längre tids arbete, dvs. mer än en vecka, skulle skatteavdrag beräknas med hänsyn till utbetalningssätt, preliminärskatteform, m.m. I de fall förskott betalades ut varje dag borde enligt CUN arbetsgivaren se till att inte större förskott betalades ut än att överskottet räckte till att täcka den skatt som belöpte på hela ersättningen.

I det andra fallet, Norrmalms Livsmedel AB, var omständigheterna följande. Månadslön betalades ut vid varje kalendermånadsskifte. Bolaget betalade emellertid ut ett förskott den 15 i varje månad. Förskottet uppgick till 40 % av nettolönen. Sådan förskottsbetalning hade gjorts till en person som sedan slutade sin anställning utan att iaktta uppsägningstiden. Personen i fråga fick därför inte någon ytterligare lön under månaden. På förskottet den 15 gjordes inget skatteavdrag. Skattemyndigheten ansåg att bolaget borde ha innehållit skatteavdrag på förskottsbetalningen. CUN förklarade i detta ärende att om utbetalning gjordes av förskott som inte förfallit till betalning torde skatteavdrag i regel inte behöva göras på förskottet utan först i samband med utbetalningen av den återstående månadslönen. Det ankom på arbetsgivaren att se till att inte större förskott betalades ut än att återstoden av lönen täckte skatten på förskottet. I det aktuella fallet ansåg CUN att bolaget fick anses ha varit skyldigt att göra skatteavdrag på den lön som betalts ut under månaden, dvs. på det utbetalda förskottet.

Frågan om förskottsbetalning av lön har behandlats sparsamt i doktrinen. Dahlgren m.fl. berör problematiken i samband med en diskussion om vissa tolkningsfrågor beträffande skatteavdrag vid korttidsanställningar (Dahlgren m.fl., Skatt vid källan, 3:e uppl., 1953, s. 86). Här sägs att om en anställning är avsedd att vara minst en vecka så "bör arbetsgivaren, om han utbetalar *förskott å veckolön*, avväga förskottet så, att täckning innestår för det blivande skatteavdraget,

även om arbetstagaren omedelbart efter förskottets uppbärande skulle lämna anställningen".

5.5 Förskottsbetalning av lön — ett exempel och dess konsekvenser

Som angetts i det tidigare (avsnitt 5.2) avses med förskottsbetalning av lön i här aktuellt hänseende bl.a. en utbetalning som sker månaden före ordinarie löneutbetalning. Ett sådant förfarande kan beskrivas på följande sätt.

Omkring den 15 — 20 i månad 1 sker utbetalning av ett förskott med ett fast belopp. Omkring den 5 — 10 i månad 2 beräknas slutlönen för perioden. Vid förskottsbetalningen görs inte något skatteavdrag. Några arbetsgivaravgifter beräknas inte heller.

Vid slutbetalningen av lönen innehålls skatt beräknad på hela lönen för perioden. På samma sätt beräknas arbetsgivaravgifterna på hela lönesumman. Det innehållna skattebeloppet och arbetsgivaravgifterna betalas in den 18 i månad 3. Några arbetsgivaravgifter eller någon skatt betalas således inte in den 18 i månad 2 för den del av lönen som avser förskottsbetalning utan detta sker en månad senare.

Konsekvenserna av det angivna förfarandet kan — vid en jämförelse med om skatter och avgifter hade betalats i månad 2 — med ett exempel beskrivas enligt följande. Hänsyn har härvid inte tagits till ränteeffekter mellan arbetsgivare och den anställde. Det bör påpekas att nettoeffekten på statsbudgeten är lägre än den i exemplet angivna räntevinsten.

Bruttolönen för perioden, i regel en månad, antas uppgå till 13 000 kr, vilket motsvarar ungefärlig genomsnittslön i landet. Nettolönen efter skatteavdrag blir ca 9 112 kr (preliminärskatt ca 3 888 kr). Den 20 i månad 1 betalar företaget ut ett fast belopp på 4 700 kr till den anställde. Resterande del av lönen för perioden, dvs. i exemplet också 4 412 kr, betalas ut den 5 i månad 2. Vid slutbetalningen görs också skatteavdraget på 3 888 kr och arbetsgivaravgifterna för hela lönesumman beräknas.

Den 18 i månad 3 betalar företaget in 7 965 kr (3 888 kr i skatt och 4 077 kr i arbetsgivaravgifter) till skattemyndigheten. Om inte förskottsbetalning hade tillämpats skulle omkring halva beloppet ha betalts in i skatt och arbetsgivaravgifter den 18 i månad 2.

Genom att förskjuta inbetalningen av skatter och avgifter en månad gör arbetsgivaren i första hand en räntevinst. Det allmänna gör då en motsvarande ränteförlust. Storleken av den räntevinst resp. ränteförlust

som görs beror på dels hur stor del av lönen som betalas i förskott, dels om förfarandet upprepas varje månad under året. I det angivna exemplet och med en årlig ränta på 7,5 % skulle arbetsgivarens räntevinst per år och anställd med en månadsinkomst på ca 13 000 kr bli ungefär 308 kr. Om förskottet utgör en större andel av lönen blir givetvis även räntevinsten större.

5.6 Förekomsten av förskottsbetalning av lön

Av den redovisningshandling, uppbördsdeklaration, som en arbetsgivare skall lämna varje månad över bruttolöner, skattepliktiga förmåner m.m. och innehållen skatt samt månadsavgift framgår inte om någon del av lönesumman avser förskottsbetalningar (se avsnitt 5.3). Redovisningen innehåller — förutom uppgift om innehållen skatt och månadsavgift — bara totalsumman av den bruttoersättning inkl. förmåner som har tillgodoförts arbetstagare eller uppdragstagare under den månad som redovisningen avser. Den enda möjligheten för skattemyndigheten att upptäcka att förskottsbetalning av lön förekommer är i princip att göra en revision enligt 78 § 1 mom. UBL eller 27 § USAL hos arbetsgivaren. Någon sammanställd statistik avseende förskottsbetalning av lön som bygger på uppgifter som inhämtats vid revisioner eller på annat sätt finns inte. Vi har därför hämtat in uppgifter från RSV och skattemyndigheterna för att kunna bilda oss en uppfattning om i vilken utsträckning förskottsbetalningar förekommer.

5.6.1 Uppgifter från RSV

Enligt uppgifter från RSV har systemet med förskottsbetalning blivit särskilt uppmärksammat av skattemyndigheterna efter det att den samordnade uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter infördes år 1985. RSV har fått uppgifter om förhållandet genom ett flertal kontakter med skattemyndigheter som har gjort revisioner hos företag runt om i landet. Skattemyndigheter som har gjort granskningar hos större företag inom metallindustrin, hos järnverk, stålverk samt inom producent- och konsumentkooperationen har konstaterat att förskottsbetalningar av lön förekommer. Som regel har förskottet utgjort ett fast belopp av nettolönen, ibland hela 90 % av lönen. RSV har uppgett att några av de arbetsgivare som utnyttjat sig av förskottsbetalning av löner har haft flera tusen anställda. Det kan enligt RSV

därför inte uteslutas att det sammantaget kan röra sig om stora ränteförluster för det allmänna.

5.6.2 Uppgifter från skattemyndigheterna

Under utredningsarbetet har mer specificerade uppgifter hämtats in från skattemyndigheterna i landet. Frågor har ställts till myndigheterna om

- det vid revision eller annars i den löpande verksamheten har konstaterats att förskottsbetalning av lön medfört en försenad skatte- och avgiftsuppbörd,
- hur många företag som förskottsbetalning förekommer vid,
- vilka branscher som tillämpar systemet med förskottsbetalning,
- antalet löntagare som berörs,
- hur stor andel av bruttolönen som betalas ut som förskott och
- vilka åtgärder som vidtagits då förskottsbetalning uppmärksammats och hur åtgärderna följts upp.

På frågan om det konstaterats att förskottsbetalning av lön medfört en försenad skatte- och avgiftsuppbörd har fyra skattemyndigheter svarat att så inte varit fallet. En av dessa fyra myndigheter har emellertid anmärkt att man i länet är medvetna om företeelsen.

Beträffande antalet företag inom länet som förskottsbetalning förekommer vid har 13 skattemyndigheter uppgett att det rör sig om ett fåtal företag. Ett par myndigheter har påpekat att det är svårt att lämna något svar, eftersom kontrollen vid revisioner inte riktats in på frågan om förskottsbetalning.

Sju skattemyndigheter har lämnat uppgift om att förskottsbetalning förekommer inom byggnadsbranschen medan sex myndigheter sagt att förfarandet inte är relaterat till någon specifik bransch. I övrigt har uppgetts att förskottsbetalning förekommer inom bruksföretag, detaljhandeln, järn- och stålindustrin, grossistföretag, hotellbranschen, möbelbranschen, pappersindustrin, städbranschen, taxibranschen, vårdhem och åkeribranschen.

När det gäller antalet löntagare som berörs har fem skattemyndigheter utan specifikation uppgett att systemet tillämpas beträffande ett begränsat antal löntagare. Sju myndigheter har inte lämnat några närmare uppgifter. Svaren från övriga myndigheter har varierat från ca 40 löntagare till ca 10 000 löntagare.

Såvitt avser storleken på bruttolönerna i aktuella företag har endast vissa skattemyndigheter svarat. Detsamma gäller i fråga om hur stor andel av bruttolönen som betalats ut som förskott. Två myndigheter

har uppgett att en mindre andel av lönen betalats ut som förskott, en myndighet 10 %, en myndighet 30 %, tre myndigheter högst 50 % och en myndighet 20 — 75 %.

Beträffande vad som gjorts från skattemyndigheternas sida då förskottsbetalning konstaterats har en myndighet uppgett att åtgärder vidtagits för att styra redovisningen rätt, tre myndigheter att beloppen återförts till rätt uppbördsmånad, tolv myndigheter att förhållandet påtalats vid revision och tre myndigheter att inte några åtgärder vidtagits. I ett fall har uppgetts att en månads förskjutning av redovisningen har godtagits om förskottsbetalning finns reglerat i kollektivavtal.

På frågan om hur vidtagna åtgärder följts upp har uppgetts bl.a. att problemets begränsade omfattning har inneburit att detta inte har prioriterats i kontrollhänseende. Flera skattemyndigheter har uttryckligt angett att någon uppföljning inte ägt rum.

5.7 Överväganden och förslag

Förslag: Bestämmelserna i UBL och USAL om skatteavdrag resp. redovisning av arbetsgivaravgifter förtydligas. Det görs klart att med ersättning för arbete och utgiven lön jämställs förskott på sådan ersättning eller lön.

Som redovisats i det föregående är huvudprinciperna enligt UBL och USAL att skatteavdrag skall göras resp. redovisning avseende arbetsgivaravgifter lämnas månaden närmast efter den månad då lön betalats ut (se avsnitt 5.3). Någon oklarhet om uppbördsförfarandet i dessa hänseenden kan inte anses råda när det gäller ordinarie löneutbetalningar.

En ordning med förskottsbetalning av lön som får konsekvenser för skatte- och avgiftsredovisningen har emellertid utvecklats och tillämpats sedan lång tid. På sätt som redogjorts för nyss görs då skatteavdrag liksom redovisning och betalning av skatter och avgifter en månad senare än annars (se avsnitt 5.5). Till stöd för att använda en sådan ordning har åberopats i första hand två uttalanden som CUN gjort omkring år 1950 (se avsnitt 5.4). Av CUN:s uttalande angående löneavdrag för stuveriarbetare torde man kunna dra den slutsatsen att utbetalning av förskott utgjorde ett undantag och att det avsåg kortare perioder, eftersom löneperioden i regel omfattade en vecka. Vad CUN förklarat i Norrmalmsfallet får anses innebära att förskott och slutlön

skulle regleras under kalendermånaden. Några mera långtgående slutsatser torde knappast kunna dras av vad CUN har anfört.

Enligt vår mening kan det därför sättas i fråga om dessa uttalanden kan tas till intäkt för att vid förskottsbetalning av lön tillämpa en ordning som innebär att inbetalningen av källskatt och arbetsgivaravgifter förskjuts en månad.

Möjligtvis skulle det kunna hävdas att UBL:s bestämmelser om skatteavdrag vid utbetalning av kontant ersättning för arbete inte är tillämpliga på förskottsbetalningar, om förskottet avser arbete som ännu inte utförts. Det ordinarie löneutbetalningstillfället skulle då utgöra en slags avstämningstidpunkt då det avgörs vilket arbete som utförts och hur stort lönebelopp som slutligt skall betalas ut. Man kan nämligen tänka sig den situationen att något arbete över huvud taget inte utförs efter förskottsbetalningen. Det här angivna synsättet kan emellertid enligt vår mening knappast anses förenligt med regleringen i UBL och USAL. För övrigt är det i regel så att lön betalas ut i slutet av intjänandemånaden, men ersättningen avser hela månaden. En mindre del av ersättningen blir då vid varje utbetalning att betrakta som löneförskott för perioden.

Vad som mer än nyssnämnda uttalanden av CUN torde ligga bakom den osäkerhet som råder om hur förskottsbetalningar skall behandlas i skatteavdragshänseende m.m. är att denna betalningsform och därmed ett förfarande med senarelagd skatte- och avgiftsuppbörd har använts under lång tid och fortfarande används inom olika branscher runt om i landet. Till detta kommer betydelsen av det förhållandet att kontrollinsatser inte riktats mot denna företeelse.

De uppgifter som hämtats in från RSV och skattemyndigheterna i länen får anses ge belägg för att förskottsbetalning av lön förekommer i stort sett i samtliga län i landet (se avsnitt 5.6). Emellertid tyder de uppgifter som skattemyndigheterna lämnat i detta sammanhang på att en ordning med regelmässig förskottsbetalning används i förhållandevis begränsad omfattning — i allmänhet hos ett mindre antal företag i länen. I de få fall som skattemyndigheterna har lämnat närmare uppgifter har uppgetts att de förskott som betalats ut avsett mindre än halva bruttolönen. Det måste emellertid här framhållas att de uppgifter som skattemyndigheterna har lämnat är ofullständiga på ett antal punkter. I flera fall har reservationer gjorts beträffande tillförlitligheten i uppgifterna. Tilläggas bör också att revisionerna i de sammanhang som förskottsbetalning konstaterats inte har varit inriktade på att undersöka den frågan. Av bl.a. det sagda följer att det finns anledning att vara försiktig med att dra slutsatser av de uppgifter som skattemyndigheterna har lämnat.

När betydelsen av förfarandet med förskottsbetalningar skall bedömas är storleken på ränteförlusterna för det allmänna av intresse. De uppgifter som lämnats av RSV och skatteförvaltningen i övrigt ger, som nyss nämnts, intryck av att förskottsbetalning av lön är en företeelse som förekommer i stort sett i hela landet. I vilken omfattning som förfarandet tillämpas har emellertid inte kunnat klarläggas. Även om det således inte närmare kan preciseras i vilken omfattning som förskottsbetalning av lön förekommer torde ränteförlusterna för det allmänna sammantaget inte vara obetydliga.

Vid sidan av dessa effekter bör framhållas att ett system där vissa arbetsgivare senarelägger sina skatte- och avgiftsbetalningar innebär en snedvridning av konkurrensförutsättningarna mellan olika företag.

Förskottsbetalningar av lön bör behandlas enligt huvudprinciperna för skatteavdrag, redovisning och inbetalning i enlighet med vad som redogjorts för i det tidigare (avsnitt 5.3). Betalningarna bör således följa det ordinarie uppbördsförfarandet. Det betyder att en arbetsgivare vid utbetalning av ersättning för arbete, även om ersättningen betalas ut i förskott, skall göra skatteavdrag vid utbetalningstillfället. I enlighet med de nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter som föreslagits i det föregående (se avsnitt 4.2) skall det belopp med vilket skatteavdrag gjorts under månaden redovisas och betalas in till skattemyndigheten senast den 10 i påföljande månad (i januari den 15).

Mot bakgrund av främst att systemet med förskottsbetalning av lön tillämpats under lång tid är det — även om det inte kan preciseras i vilken omfattning det används — enligt vår mening motiverat med ett klarläggande av hur dessa löneutbetalningar skall behandlas i uppbördshänseende. Ett sådant klarläggande bör ske genom lagstiftning.

Vi föreslår därför att ersättning för arbete i UBL:s mening i lag uttryckligen jämställs med förskott på sådan ersättning. På motsvarande sätt bör det göras klart att med lön enligt USAL jämställs förskott på lön. En arbetsgivare skall alltså månaden närmast efter en förskottsbetalning lämna redovisning för beloppet och för summan av arbetsgivaravgifterna och i samband härmed betala in innehållen skatt och den månadsavgift som beräknats på det utbetalda beloppet.

Ett klarläggande av frågan om hur förskottsbetalning av lön skall hanteras i skatte- och avgiftssammanhang bör ske snarast. För de skatt- och avgiftsskyldiga torde det inte finnas några större administrativa svårigheter att i förekommande fall ändra beräkningssättet för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Rutinerna för bl.a. skatteavdrag bör kunna anpassas till de som används vid löneutbetalningar i övrigt. Det får emellertid anses lämpligt att RSV så tidigt som möjligt infor-

merar arbetsgivare om hur skatteavdrag samt redovisning och betalning skall göras.

6 Förslagens konsekvenser och genomförande

6.1 Ränteeffekter för staten

Ränteeffekterna för staten av en tidigareläggning av vissa betalningstidpunkter för skatter och avgifter (avsnitt 4.2) kan beräknas uppgå till ca 500 mkr per år (kalkylränta 7,5 %). Till detta kommer ränteeffekterna för staten av förtydligandet beträffande hur skatteavdrag m.m. skall göras vid förskottsbetalning av lön (avsnitt 5.7). De statsfinansiella effekterna i denna del kan inte preciseras närmare men torde inte vara obetydliga. Det bör observeras att budgetförstärkningen netto är lägre än den beräknade ränteeffekten (se avsnitt 6.2).

Räntevinsten såvitt avser tidigareläggningen av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter fördelar sig i huvudsak enligt följande.

Preliminär A-skatt och socialavgifter som betalas av arbetsgivare

Under år 1993 betalade arbetsgivare in ca 432 mdkr i preliminär A-skatt, socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Näringslivets andel av detta belopp kan uppskattas till ca 240 mdkr. I beloppen ingår särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

En tidigareläggning av betalningstidpunkten från den 18 i månaden till den 10 i samma månad, dvs. med åtta dagar under elva månader ger en beräknad räntevinst på ca 367 mkr.

För januari föreslås en tidigareläggning från den 18 till den 15, dvs. med tre dagar. Det ger en räntevinst på ca 13 mkr.

Den sammanlagda räntevinsten för ett år kan då uppskattas till ca 380 mkr.

Debiterad preliminär skatt

Under år 1993 betalades in ca 42 mdkr avseende debiterad preliminär skatt, dvs. F-skatt och särskild A-skatt, som med hänsyn till att månadsuppbörd införts kan fördelas med ca 3 500 mkr/månad.

En tidigareläggning av betalningstidpunkten med åtta dagar under elva månader ger en beräknad räntevinst på ca 64 mkr, och med tre dagar under en månad en beräknad räntevinst på ca 2 mkr.

Den sammanlagda räntevinsten för ett år kan då uppskattas till ca 66 mkr.

Preliminär skatt på ränta och utdelning

Under år 1993 betalades ca 13 mdkr i preliminär skatt på ränta och utdelning. Av beloppet betalades ca 20 % under året och resterande del vid årsskiftet, dvs. i januari månad. Det innebär att ca 10 mdkr betalades i januari och ca 270 mkr i varje av årets övriga elva månader.

Om man bortser från effekterna av att vissa utdelningar numera inte är skattepliktiga kan räntevinsten av en tidigareläggning med tre dagar under januari beräknas till ca 6 mkr, och av en tidigareläggning med åtta dagar under elva månader till ca 4 mkr.

Den sammanlagda räntevinsten för ett år kan då uppskattas till ca 10 mkr.

Fyllnadsinbetalning av preliminär skatt

Tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt utan att kvarskatteavgift tas ut föreslås tidigarelagd från den 18 februari till den 10 i samma månad.

I februari 1993 betalades 10,5 mdkr som fyllnadsinbetalning av preliminär skatt. Räntevinsten av en tidigareläggning med åtta dagar kan beräknas till ca 17 mkr.

När det gäller storleken av fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt och därmed ränteeffektens storlek bör beaktas att nya bestämmelser om skatteavdrag på biinkomster nu gäller. Denna reglering kan förväntas leda till en minskad kvarstående skatt på grund av 1994 års taxering och således även till minskade fyllnadsinbetalningar.

Kvarstående skatt

Vid 1993 års taxering debiterades 12 mdkr i kvarstående skatt och 1,5 mdkr i kvarskatteavgift, dvs. sammanlagt 13,5 mdkr. Av beloppet kan 6,4 mdkr hänföras till skattskyldiga med A-skatt.

Om det antas att hälften av de skattskyldiga med A-skatt kommer att betala kvarstående skatt i september under taxeringsåret ger en tidigareläggning från den 18 april till den 10 i samma månad, dvs. med åtta dagar, en beräknad räntevinst på ca 17 mkr.

Även i det här sammanhanget bör beaktas att den kvarstående skatten kan förväntas minska vid 1994 års taxering för skattskyldiga med A-skatt med hänsyn till de nya bestämmelserna om skatteavdrag på biinkomster som trätt i kraft den 1 april 1993.

Tillkommande skatt

Tillkommande skatt betalades under åren 1990 — 1993 med i genomsnitt ca 850 mkr per år.

Det har föreslagits att betalningar av tillkommande skatt i stället för den 18 skall ske den 10 i den uppbördsmånad som skattemyndigheten bestämmer (i januari den 15). Dessutom föreslås att den tidigaste tidpunkten för betalning av tillkommande skatt, den 18 maj året efter taxeringsåret, ändras till den 10 i samma månad.

Dessa tidigareläggningar torde få vissa begränsade statsfinansiella effekter. Om det antas att 70 mkr betalas varje månad kan den årliga räntevinsten av en tidigare betalningsdag uppskattas till ca 1 mkr. Det förutsätter emellertid att skattemyndigheterna fortfarande bestämmer betalningsdag för tillkommande skatt i samma uppbördsmånad som hade bestämts enligt nuvarande ordning. Detta är en av flera omständigheter som gör att en säker uppskattning av räntevinsterna på grund av en ändrad betalningstidpunkt för tillkommande skatt är svår att göra.

Övrigt

Utöver nyss redovisade ekonomiska konsekvenser kan vissa begränsade ränteeffekter för staten antas följa av i första hand den tidigareläggning som föreslås av betalningstidpunkten för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Detsamma gäller beträffande tidigareläggningen av den tidpunkt för betalning av preliminär skatt som innebär att ö-skatteränta antingen inte utgår eller beräknas efter en lägre räntesats (69 § 1 mom. UBL).

6.2 Budgeteffekter

En tidigareläggning av tidpunkten för betalning av skatter och avgifter till den 15 i januari och den 10 i övriga månader under året ger enligt vad som nyss redovisats årliga ökade intäkter för staten om ca 500 mkr. Emellertid motsvaras en stor del av dessa intäkter för staten av ökade kostnader för näringslivet. Det leder i sin tur till ett minskat skatteunderlag och lägre inkomstskatter. Inkomstförstärkningen för staten kan därför beräknas uppgå till ca 375 mkr. Effekten per tidigarelagd dag kan beräknas till ca 45 mkr. För varje procentenhet som näringslivets kalkylränta överstiger 7,5 % minskar statens intäkter för en åttadagarsperiod med 15 mkr.

6.3 Konsekvenser för de skatt- och avgiftsskyldiga

Betalningstidpunkter för skatter och avgifter

För de skatt- och avgiftsskyldiga medför förslagen om nya tidpunkter för betalning av skatter och avgifter både kostnads- och likviditetseffekter. Kostnadsökningen för de skatt- och avgiftsskyldiga har redovisats i det föregående (avsnitt 6.1). Eftersom förslagen innebär att ca 24 mdkr skall betalas åtta dagar tidigare under elva månader och tre dagar tidigare under en månad, påverkas även näringslivets likviditet. Vilka likviditetseffekter som uppstår i det enskilda fallet är emellertid svårt att bedöma. Det beror bl.a. på om anpassningen till de nya betalningstidpunkterna sker genom ett ökat utnyttjande av annan kreditgivare än staten eller genom minskade egna behållningar.

De ekonomiska konsekvenserna kan förväntas vara märkbara främst övergångsvis. Såvitt nu är i fråga gäller det tidigareläggningen av löpande skatte- och avgiftsbetalningar från den 18 i uppbördsmånaden till den 10 i samma månad. Självfallet gäller det även vid en tidigareläggning av betalningstidpunkterna som går längre än den vi nu föreslår.

Som framgått av redogörelsen för huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter (se avsnitt 4.1) anser vi att ett andra steg mot bl.a. ytterligare tidigarelagda betalningstidpunkter bör tas. Avsikten är att ta fasta på principen att skatt skall betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande och att begränsa de krediter som lämnas inom ramen för det nuvarande uppbördssystemet. Med tanke på ekonomiska och andra konsekvenser av ändrade betalningstidpunkter finns det anledning att stryka under denna inriktning.

Det är nämligen av stor betydelse att de skatt- och avgiftsskyldiga ges förutsättningar att förbereda sig för förändringarna och effekterna av dessa. Med hänsyn till kostnadseffekterna och framför allt likviditetseffekterna bör enligt vår mening en ytterligare tidigareläggning anstå till årsskiftet 1996/97. Med en sådan framförhållning får de betalningsskyldiga rimlig tid att förbereda ytterligare anpassningar i såväl finansiellt som administrativt hänseende.

Redan den tidigareläggning av betalningstidpunkterna som nu föreslås kräver särskilda anpassningar av arbetsrutiner och datasystem. Om redovisnings- och betalningsskyldigheten skall kunna fullgöras i rätt tid, måste beräkningen av de skatter och avgifter som skall betalas ske med större framförhållning än i dag. Det gäller då inte bara för arbetsgivare utan även beträffande exempelvis kreditinstitut m.fl. som betalar innehållen preliminär skatt på ränta och utdelningar.

Även de administrativa kostnader som följer av förslagen om ändrade betalningstidpunkter kan antas variera mellan olika skatt- och avgiftsskyldiga. De påverkas av exempelvis antalet anställda och vilka rutiner — manuella eller datoriserade — som i dag används vid skatte- och avgiftsredovisningen. De sammantagna kostnaderna av de administrativa anpassningar som förslagen kräver är därför svåra att ange.

Nämnas särskilt bör att församlingar och kyrkliga samfälligheter berörs av förslagen om nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Behovet av åtgärder med anledning av förslagens ränteeffekter bör prövas i samband med den årliga ekonomiska regleringen mellan staten och kommunsektorn.

Förskottsbetalning av lön

De skatt- och avgiftsskyldiga som i dag utnyttjar sig av förfarandet med förskottsbetalning som metod för att förlänga kredittiderna i uppbördssystemet behöver också vidta anpassningsåtgärder. I regel blir det fråga om att anpassa de administrativa rutinerna för bl.a. beräkning av skatteavdrag till de som används vid löneutbetalningar som inte är kopplade till förskottsbetalningar.

6.4 Förslagens genomförande

6.4.1 Ikraftträdandet

Sett ur statsfinansiell synvinkel bör förslagen genomföras snarast. Det gäller även mot bakgrund av att det snarast skall kunna genomföras en mera övergripande effektivisering av uppbördssystemet. Centralt i en sådan effektivisering är samordning och förenkling av förfarandet för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Om statsfinansiella skäl och det förhållandet att det skall finnas förutsättningar för den skatt- och avgiftsskyldige att avge en korrekt skatte- och avgiftsredovisning vägs samman, får det anses rimligt att betalningsskyldigheten såvitt avser debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter skall ha fullgjorts i början av den månad som betalning skall ske. För mervärdesskatt bör den kunna fullgöras omkring den 20 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång (se avsnitt 4.1).

Som nyss sagts kan det göras stora administrativa samordningsvinster av en effektivisering av det nuvarande uppbördssystemet. Med hänsyn till att övergången till ett nytt betalningssystem för skatter och avgifter innebär finansiella påfrestningar för de skatt- och avgiftsskyldiga bör den ske stegvis. Det första steget bör tas snarast. Av administrativa skäl bör ändringarna av betalningstidpunkter genomföras vid övergången till ett nytt uppbördsår. Dessa skäl gör sig gällande såväl för skatteförvaltningen som för de skatt- och avgiftsskyldiga. Vi anser därför att förslagen om nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter bör tillämpas fr.o.m. det uppbördsår som börjar den 1 februari 1995. Det andra steget, som innebär att ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter kan börja tillämpas, bör härmed kunna tas i anslutning till årsskiftet 1996/97.

Båda stegen i riktning mot ett effektivare uppbördsförfarande, men särskilt det andra, förutsätter ett omfattande och tidskrävande förberedelsearbete inom skatteförvaltningen. Även för de skatt- och avgiftsskyldiga kommer det att krävas anpassningar av olika slag. Det bör strykas under att det är av mycket stor vikt med god framförhållning inför att ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter tas i bruk. Det gäller bl.a. för att övergångskostnaderna skall kunna hållas nere och att de skatt- och avgiftsskyldiga skall ges tillräcklig tid att vidta de åtgärder som behövs inför övergången till det nya systemet.

6.4.2 Informationsinsatser

Konsekvenserna för de skatt- och avgiftsskyldiga av ändrade tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter kräver att RSV vidtar särskilda informationsinsatser. Förberedelsearbetet bör påbörjas snarast för att reformen skall kunna genomföras på ett smidigt sätt.

6.4.3 Kostnadsaspekter

Genomförandet av en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter enligt de förslag som presenterats i det tidigare (avsnitt 4.2) kräver ändringar av de administrativa rutinerna m.m. inom skatteförvaltningen. Till detta kommer behovet av särskilda informationsinsatser beträffande både de ändrade betalningstidpunkterna och klarläggandet i fråga om förskottsbetalning av lön.

Det kan vidare antas att ett antal skatt- och avgiftsskyldiga under en övergångsperiod kommer att redovisa och betala enligt nuvarande ordning. Detta kommer i ett inledande skede att ta vissa begränsade resurser i anspråk för skatteförvaltningen.

De merkostnader för skatteförvaltningen som genomförandet av förslagen för med sig kan såvitt avser ändrade administrativa rutiner och omställning av tekniska system uppskattas till ca 1 mkr. Kostnaderna för informationsinsatser och därmed sammanhängande frågor kan uppskattas till ca 4 mkr för vart och ett av budgetåren 1994/95 och 1995/96.

7 Författningskommentarer

Hela regelsystemet på uppbördsområdet är för närvarande föremål för en genomgripande översyn. I direktiven för Skattebetalningsutredningen sägs bl.a. att det skall utarbetas en ny uppbördslag (dir. 1993:22). Den nya författningsregleringen skall vara gemensam för i första hand direkta skatter och socialavgifter. I samband härmed skall systematiken och överskådligheten i den nuvarande regleringen ses över. Också terminologiska frågor skall övervägas. Detta utredningsarbete pågår för närvarande i anslutning till överväganden rörande utformningen av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Med hänsyn härtill innefattar de författningsförslag som nu läggs fram inte annat än vad som är nödvändigt för genomförandet av de i detta betänkande framlagda förslagen.

7.1 Uppbördslagen

6 a §

Den nya paragrafen motiveras av förtydligandet i 39 § 1 mom. första stycket att med ersättning för arbete jämställs förskott på sådan ersättning. Föreskrifterna kompletterar regleringen i 6 § i fråga om hur preliminär A-skatt skall utgå vid förskottsbetalning av lön.

Bestämmelsen avser det fallet att en del av ersättningen för arbete betalas ut i förskott under en månad och resterande del under en annan månad. Skatteavdrag skall då göras vid varje utbetalning (jfr dock 6 § fjärde stycket) och UBL:s bestämmelser om redovisning och betalning tillämpas redan med anledning av förskottsbetalningen.

I *första stycket* finns föreskrifter om hur preliminär A-skatt skall utgå om den sammanlagda inkomsten för den tidsperiod som förskottet avser är känd. Vid en förskottsbetalning skall då den sammanlagda preliminära A-skatten proportioneras på så sätt att skatteavdrag görs med så stor del av skatten som förskottet utgör av den sammanlagda inkomsten. Om den som förskott betalas ut till har tidsbestämd lön får lönen anses vara en känd inkomst även om vissa tillägg eller avdrag kan förekomma.

I vissa fall är den sammanlagda inkomsten inte känd när ett förskott betalas ut. Det kan gälla exempelvis för den som arbetar på provisionsbasis. På sätt som anges i *andra stycket* kan skatteavdrag då inte beräknas på annat underlag än förskottsbeloppet. Något mer tillförlitligt underlag finns nämligen inte att tillgå. Förskottsbeloppet får då anses utgöra hela inkomsten tills denna blir känd.

Vid den efterföljande slutregleringen av inkomsten skall, som föreskrivs i *tredje stycket*, skatteavdrag göras med resterande del av den sammanlagda preliminära A-skatt som hänför sig till den sammanlagda inkomst som uppburits. De sammanlagda skatteavdragen skall således ge samma resultat som om inkomsten uppburits vid endast ett tillfälle.

26 §

Genom ändringen i *andra stycket* föreskrivs nya tidpunkter för betalning av debiterad preliminär skatt (preliminär F-skatt och särskild A-skatt). I uppbördsmånaden januari skall debiterad preliminär skatt betalas senast den 15 och i övriga uppbördsmånader senast den 10.

27 § 3 mom.

Ändringen i *första stycket* innebär att den senaste tidpunkten för fyllnadsinbetalning av preliminär skatt för att undvika kvarskatteavgift på kvarstående skatt som överstiger 20 000 kronor tidigareläggs från den 18 februari året efter inkomståret till den 10 februari samma år.

28 §

Tidigareläggningen i *andra stycket* innebär att kvarstående skatt skall betalas senast den 10 i uppbördsmånaden april året efter taxeringsåret i stället för den 18 samma månad och år.

31 §

Ändringen i *tredje stycket* innebär att tillkommande skatt i stället för den 18 skall betalas senast den 10 i den uppbördsmånad som skattemyndigheten bestämmer. Dessutom tidigareläggs den tidigaste

tidpunkten för betalning av tillkommande skatt, den 18 maj året efter taxeringsåret, till den 10 i samma månad.

För skatte- och avgiftsbetalningar i övrigt har den 15 föreslagits som senaste betalningsdag i uppbördsmånaden januari. Den 15 bör då gälla även för tillkommande skatt om skattemyndigheten bestämmer att betalning skall ske i uppbördsmånaden januari.

32 §

I paragrafen, som innehåller föreskrifter om skyldighet att betala respitränta, anges bl.a. från vilken tidpunkt som respitränta på tillkommande skatt skall tas ut.

I fråga om tillkommande skatt på grund av 1995 års taxering gäller nya bestämmelser som gör det möjligt att ta ut respitränta fr.o.m. den 19 september under taxeringsåret i de fall hela den kvarstående skatten och eventuell kvarskatteavgift har betalats senast den 18 september samma år (prop. 1993/94:152, bet. 1993/94:SkU32, rskr. 1993/94:316, SFS 1994:484).

Den nu föreslagna ändringen i *andra stycket* avser utgångspunkten för beräkning av respitränta i annat fall i överensstämmelse med den ändring som föreslagits i 28 §. Om kvarstående skatt skall betalas senast den 10 i uppbördsmånaden april året efter taxeringsåret tas respitränta ut fr.o.m. den 11 april samma år t.o.m. den dag då den tillkommande skatten förfaller till betalning. De nya föreskrifterna skall tillämpas redan i fråga om tillkommande skatt avseende 1994 års taxering.

39 § 1 mom.

I *första stycket* har lagts till en uttrycklig föreskrift om att med ersättning för arbete jämställs förskott på sådan ersättning. Motiven till bestämmelsen har utvecklats i avsnitt 5.7.

Av tillägget om att förskott skall behandlas som ersättning för arbete följer att förskottsbetalningar skall redovisas i arbetsgivares uppbördsdeklaration på sätt som föreskrivs i 54 § 1 mom.

43 § 1 mom.

I *tredje stycket* regleras tidpunkten för återlämnande av slutskattesedel. Ändringen har sin grund i att enhetliga regler i olika hänseenden så

långt som möjligt skall gälla för de skatt- och avgiftsskyldiga. I detta fall har därför tidpunkten den 18 i uppbördsmånaden april ändrats till den 10 i samma månad.

52 §

I *första stycket* finns den centrala föreskriften i UBL om när skatt som hållits inne genom skatteavdrag skall betalas. Här avses således innehållen preliminär A-skatt på dels ersättning för arbete, dels ränta och utdelning. Dessutom avses kvarstående skatt. Ändringen innebär att skatt som hållits inne genom skatteavdrag skall betalas senast den 10 i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad då skatteavdraget gjordes. I uppbördsmånaden januari får betalning i stället ske senast den 15, vilket motiveras av bl.a. att den skattskyldige i anslutning till årsskiftet kan behöva mer tid än annars för att åstadkomma en korrekt redovisning som underlag för sin betalning. För kvarstående skatt gäller april som enda uppbördsmånad.

54 § 1 mom.

Ändringarna i bestämmelsen avser den tidpunkt som uppbördsdeklaration skall lämnas.

I uppbördsmånaden januari skall enligt *första stycket* annan arbetsgivare än landsting och kommun lämna deklaration senast den 15 och i övriga månader senast den 10.

Uppbördsdeklaration för kvarstående skatt skall enligt *femte stycket* lämnas senast den 10 april.

I *sjätte stycket* föreskrivs att uppbördsdeklaration för ränta och utdelning skall lämnas senast den 10 i uppbördsmånaden efter den månad då skatteavdraget gjordes. Även sådan deklaration får i uppbördsmånaden januari lämnas senast den 15 i stället för den 10.

69 § 1 mom.

Ändringen i *tredje stycket* innebär en tidigareläggning från den 18 februari året efter inkomståret till den 10 samma månad och år av den tidpunkt för betalning av preliminär skatt som innebär att ö-skatteränta antingen inte utgår eller beräknas efter en lägre räntesats.

7.2 Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

4 §

I *första stycket* har lagts till en uttrycklig föreskrift om att med lön jämställs förskott på lön. Motiven till bestämmelsen har utvecklats i avsnitt 5.7.

Av tillägget om att förskott skall behandlas som lön följer att förskottsbetalningar av lön skall redovisas i arbetsgivares uppbördsdeklaration på sätt som föreskrivs i 54 § 1 mom. UBL.

7.3 Övriga lagar

Ändringarna i 15 och 17 §§ lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och 14 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. innebär att tidpunkterna för redovisning och betalning av skatt enligt lagarna tidigareläggs i överensstämmelse med motsvarande ändringar i UBL.

Särskilt yttrande
av experten Gunnar Johansson

Jag är ense med utredningen om huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter med reservation för föreslagna inbetalningsdagar. Den skiss till ett skattekontosystem som presenteras i utredningen har enligt min uppfattning goda förutsättningar att bilda grundstommen i ett effektivt skatte- och avgiftsbetalningssystem präglat av ökad enhetlighet, samordning och förenkling.

Det bör emellertid samtidigt framhållas att det i framtiden kan komma fram andra modeller för utformning av uppbördssystemet.

Alternativa system för uppbörd av skatter och avgifter, vilande på uppfattningen att inkassering av skatter och avgifter primärt är en uppgift för staten och inte för företagen, har sedan flera år diskuterats inom näringslivet och mellan företrädare för näringsliv, departement och myndigheter. Under det senaste året har diskuterats en skiss till systemlösning för ett nytt uppbördssystem baserat på modern ADB-teknik och betalningsförmedling. Systemet skulle utföra av staten noga definierade uppgifter för informationsbehandling och betalningsförmedling på grundval av från arbetsgivarna till systemet inrapporterad lön och skattepliktiga förmåner. Systemet beräknar därefter skatt och avgifter och initierar betalningsförmedling mellan arbetsgivarens, arbetstagarens och skattemyndighetens konton.

Det har emellertid inte ingått i utredningens uppgifter enligt direktiven att utreda systemlösningar av det nu skisserade slaget.

I det nu föreliggande delbetänkandet lägger utredningen fram förslag till nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter inom det rådande systemets ram. Som en etapp på vägen ner till en gemensam betalningsdag för skatter och avgifter i ett nytt framtida system tidigareläggs tidpunkten för redovisning och betalning till den 10 i den uppbördsmånad som betalning skall ske. Slutmålet är omkring den 5 i betalningsmånaden. I januari får redovisning och betalning ske senast den 15. Tidpunkten för fyllnadsinbetalning av skatt föreslås också i första etappen bli tidigarelagd till den 10 i uppbördsmånaden februari.

Jag biträder inte de föreslagna förändringarna av betalningstidpunkterna. Skälen härtill är följande.

Vid valet av redovisnings- och betalningstidpunkt måste beaktas de administrativa förutsättningarna i företagen för en tidigareläggning av

redovisningstidpunkten. Förhållandena varierar beroende på företagets storlek, administrativ mognad m.m. I ett stort företag med egen personalredovisningsavdelning är naturligtvis förutsättningarna för en snabbare redovisning större än i ett litet företag som anlitar redovisningskonsult för skötseln av sin redovisning inklusive deklarationer av olika slag.

För att få något grepp om hur många mindre företag det finns som anlitar redovisningsbyrå vill jag redovisa vissa uppgifter som jag erhållit från Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Detta förbund organiserar ca 800 redovisningsbyråer. Antalet redovisningskunder rör sig om ca 87 000 företag, varav drygt 40 procent utgörs av aktiebolag. Enligt från förbundet erhållen uppgift ingår i många fall i byråernas uppdrag att upprätta uppbördsdeklarationer för uppdragsgivarna. Det är således ett mycket stort antal arbetsgivare som är beroende av den hjälp som en redovisningsbyrå ger. För att den verksamheten skall kunna fungera krävs det att skälig tid står till förfogande från utgången av lönebetalningsmånaden till tidpunkten för redovisning och betalning. Verifikationshandlingar skall sändas till byrån för bearbetning varefter det behandlade materialet i form av grundbokföring och huvudbokslistor samt deklarationshandlingar skall återsändas till uppdragsgivaren. Det kan redan i dag vara knappt om tid för denna behandlingsomgång. En tidigareläggning av betalningstidpunkten till den 10 riskerar att slå sönder de rutiner som byggts upp för fördelningen av redovisningsarbetet mellan byrån och dess uppdragsgivare. De små företagen skulle därmed ställas utanför möjligheten att erhålla kvalificerad hjälp med redovisningsbestyret. Det skulle samhället inte tjäna någonting på. Om en tidigareläggning av redovisnings- och betalningstidpunkten till den 10 skapar stora svårigheter framstår den ytterligare förkortning av tidsfristen till omkring den 5 som helt omöjlig att hantera. Det har även RSV insett. I en skrivelse till Riksgäldskontoret av den 18 december 1992 anför verket, och jag citerar, "RSV ställer sig tveksam till om det — sett från de skattskyldigas sida — är praktiskt möjligt med uppbörd redan den 3 i månaden efter redovisningsperiodens utgång".

Jag menar att utredningen vid formuleringen av sina förslag i de nu berörda avseendena i för stor utsträckning utgått från förhållandena i de stora företagen med högt utvecklad användning av rutiner och teknik. Men även för de större företagen torde förslagen ge svårigheter. Det kan vara svårt, ibland omöjligt, att upprätthålla den administrativa beredskap som krävs för att omedelbart efter varje månadsskifte klara av rapporteringen. Sjukdom, tjänsteresor och annan frånvaro kan ställa till problem även för större företag.

För sådana företag som banker och andra finansiella företag som exempelvis gottskriver räntor på avslutade konton den sista i månaden måste tid också finnas för efterbehandling och kontroll. Det bör också nämnas att avläsningen av hur mycket skatt som skall betalas in kan ske först på första bankdagen efter månadsskiftet. Om vi som exempel tar räntor som gottskrivits ett konto den 31 mars i år så inträffade första bankdagen därefter den 5 april.

Utredningen föreslår också att tidpunkten för betalning av preliminär skatt utan att kvarskatteavgift tas ut tidigareläggs från den 18 i uppbördsmånaden februari till den 10 i samma månad. Fram t.o.m. 1991 års taxering tillämpades tidpunkten den 18 januari. Från och med 1992 års taxering skedde framflyttningen till den 18 februari. De skäl som då anfördes för den förändringen gäller med samma styrka fortfarande. Jag skulle t.o.m. vilja påstå att skälen har förstärkts. I vart fall torde detta gälla för egenföretagarna som fr.o.m. 1995 års taxering har att tillämpa nya och mycket komplicerade skatteregler, vilket medför att bokslutsarbetet kommer att ta mycket längre tid i anspråk än tidigare.

Utredningens målsättning är att i nästa steg tidigarelägga utgångspunkten för beräkning av kvarskatteavgift till den 15 januari. Motivet härför är enligt utredningen bl.a. att det kan antas att i stort sett samtliga skattskyldiga vet sin årsinkomst när inkomståret har nått sitt slut. Det motivet är tillämpbart endast för skattskyldiga med inkomst av tjänst eller kapital. För skattskyldiga med inkomst av näringsverksamhet och med räkenskapsår lika med kalenderår krävs ett åtminstone översiktligt bokslut för att på ett något så när rättvisande sätt kunna göra en avstämning av preliminärt erlagd skatt mot beräknad slutlig skatt. För detta arbete behövs i allmänhet den tid som står till förfogande i nuvarande system. Det bör också påpekas att i många fall är inte de sammanlagda bruttointäkterna kända den 15 januari eftersom försålda varor eller utförda tjänster under december månad ännu inte hunnit faktureras.

En tidigareläggning av betalningstidpunkterna medför också andra besvärande effekter än de administrativa. En förkortning av betalningstiderna innebär att ca 24 miljarder kronor skall betalas åtta dagar tidigare än för närvarande. Den anpassningen måste ske genom ett ökat utnyttjande av andra krediter eller genom minskade behållningar. Den innebär också ränteförluster för de skattskyldiga som i princip svarar mot storleken av räntevinsterna för staten.

Redan det första steg avseende tidigareläggning av betalningarna som nu föreslås får som utredningen visat kraftiga ekonomiska effekter för företagen - både likviditets- och ränteeffekter. De påfrestningar som företagen skulle utsättas för kommer i en begynnande uppgång

efter den kanske värsta konjunkturnedgång som vi upplevt sedan 1930-talet. De flesta företagen har när förändringarna avses träda i kraft inte på långt när hunnit återställa den finansiella urholkning som nedgången medfört. Att i detta känsliga läge lägga ytterligare stora bördor på företagen skulle därför vara förödande. Det skulle leda till en ökad utslagning av företag och arbetsplatser och det i en tid då allt måste göras för att stimulera företagsamheten. Det bör i detta sammanhang anmärkas att företagen nyligen belastats med effekterna av förändringarna av uppbörden av F-skatt. Enligt proposition 1993/94:50 beräknas de förändringarna medföra en ökad kostnadsbelastning på företagen med ca 0,2 miljarder kronor och en likviditetseffekt på ca 3,4 miljarder kronor.

De föreslagna förändringarna av kredittiderna har även en annan aspekt. De ursprungliga betalningstidpunkterna för skatter och avgifter har valts bl.a. med den utgångspunkten att kredittiden skulle medföra att företagen den vägen fick en viss ersättning för arbetet med uppbörden. Den successiva tidigareläggningen av betalningstidpunkterna som därefter skett har drastiskt minskat denna ersättning. I dag tvingas företagen ta på sig en betydande nettokostnad. Den nu föreslagna ytterligare tidigareläggningen medför att nettokostnaden stiger ytterligare. Företagen har genom åren således pålagts en allt större börda i egenskap av statens uppbördsmän. Regelsystemen har dessutom blivit allt mer komplicerade. Utöver de mycket starka administrativa skäl som talar emot ett ytterligare tidigareläggande av uppbörden är det således också av kostnads- och likviditetsskäl olämpligt att kredittiden förkortas ytterligare.

Kommittédirektiv

Översyn av uppbördslagstiftningen

Dir. 1993:22

Beslut vid regeringssammanträde 1993-02-25

Statsrådet Lundgren anför.

Mitt förslag

Jag föreslår att en särskild utredare tillkallas med uppgift att göra en översyn av reglerna om uppbörd av skatt och socialavgifter. Utredarens huvuduppgifter är att

- med utgångspunkt i det nuvarande uppbördsförfarandet utarbeta förslag till en för direkta skatter och socialavgifter gemensam uppbördslag och därvid ägna särskild uppmärksamhet åt dispositionen, systematiken och de terminologiska frågorna,
- utarbeta förslag till ett samordnat system för redovisning och inbetalning av direkta skatter och socialavgifter och därvid undersöka möjligheterna att tidigarelägga tidpunkterna för redovisning och inbetalning,
- förutsättningslöst pröva och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter,
- lämna förslag om hur den preliminära skatten bättre skall överensstämma med den slutliga skatten,
- undersöka möjligheterna att införa en skyldighet för arbetsgivare att redovisa källskatteavdrag och arbetsgivaravgifter också vid förskottsbetalning av lön,
- överväga vilken typ eller vilka typer av sanktioner som behövs i den nya uppbördslagen och föreslå bestämmelser om detta.

Utredaren bör så långt möjligt utforma de nya uppbördsbestämmelserna med tanke på aktuella reformer på uppbördsområdet.

Bakgrund

De centrala bestämmelserna om uppbörd av direkta skatter och socialavgifter finns i uppbördslagen (1953:272), UBL, samt i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, USAL,

omtryckta senast i SFS 1991:97 resp. 1991:98. För vissa slag av direkta skatter finns dessutom särskilda bestämmelser om uppbörd som dock i allmänhet nära knyter an till bestämmelserna i UBL. Exempel på sådana bestämmelser finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Regler om uppbörd av skatt finns också i bl.a. lagen (1968:430) om mervärdeskatt och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

I samband med att de nya reglerna om F-skattebevis infördes i UBL (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680 m.fl.) arbetades vissa regler om skatteavdrag som tidigare funnits i särskilda lagar in i UBL. På så sätt kunde flera lagar upphävas. Trots detta består lagstiftningen om uppbörd av direkta skatter och socialavgifter fortfarande av ett komplex av lagar där UBL och USAL är de viktigaste. Lagstiftningen är svår att överskåda för såväl skattemyndigheterna som arbetsgivarna och de skattskyldiga.

Enligt 1 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall socialavgifterna användas för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Gränsen mellan skatter och avgifter är i viss mån flytande. I samband med skattereformen har omfattande ingrepp gjorts i socialavgiftslagstiftningen med bl.a. motiveringen att en neutral beskattning av arbetsinkomster förutsätter att också uttaget av socialavgifter beaktas eftersom dessa för de avgiftsskyldiga i ekonomisk mening fungerar som skatter. Statsrättsligt torde socialavgifterna vara att betrakta delvis som skatter och delvis som obligatoriska avgifter.

Det finns vidare ett nära tekniskt samband mellan socialavgifterna och skatterna genom att uppbörden av socialavgifterna sedan 1985 är samordnad med skatteuppbörden och handhas av skatteförvaltningen (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369, SFS 1984:668 och 669 m.fl.). Även besluten om pensionsgrundande inkomst fattas av skattemyndigheterna. Genom skattereformen har dessutom tillkommit lagarna om särskild löneskatt som är nära knutna till lagen om socialavgifter.

Genom de nyligen införda reglerna om F-skattebevis har sambandet mellan skatter och avgifter stärkts ytterligare. Detta gäller i särskilt hög grad uppbördsförfarandet. Vidare gäller att skattemyndigheterna har hand om uppbörden av den allmänna sjukförsäkringsavgift som infördes den 1 januari 1993.

UBL har alltsedan tillkomsten 1953 ändrats en eller flera gånger varje år. Ofta har dessa ändringar rört endast några enstaka paragrafer. Inte sällan har det emellertid varit fråga om systemändringar som berört ett stort antal paragrafer, som exempelvis nu senast reglerna om F-skattebevis. Som jag framhöll i min anmälan till propositionen om

F-skattebevis, m.m. (prop. 1991/92:112 s. 70) har det stora antalet ändringar lett till brister i UBL när det gäller såväl systematik som överskådlighet.

Bristerna blir, som Lagrådet har påpekat (se prop. 1991/92:112 bilaga 5 s. 269), ännu mer påtagliga när man ser på uppbyggnaden av hela det komplex av författningar som reglerar uppbörden av skatter och avgifter.

Av detta framgår att det är påkallat att göra en genomgripande teknisk översyn av reglerna om uppbörd av skatt och socialavgifter och att i samband därmed reformera uppbördssystemet. En särskild utredare bör tillkallas för detta ändamål.

Utredningsuppdraget

En ny uppbördslag

Den lagstiftning som reglerar förfarandet vid uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter är tämligen komplicerad. I många fall finns direkta hänvisningar i USAL till bestämmelser i UBL men flera frågor regleras också parallellt. Enligt min mening bör man nu fullfölja den samordning som har skett av uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter med att samla de aktuella uppbördsbestämmelserna i en enda lag. En huvuduppgift för utredaren bör därför vara att utarbeta ett förslag till en sådan gemensam uppbördslag för direkta skatter och socialavgifter. Utgångspunkten bör vara att uppbörden i huvudsak skall ske på det sätt som nu regleras i UBL och USAL. Utredaren bör dock vara oförhindrad att föreslå de justeringar och kompletteringar som han finner lämpliga.

I detta sammanhang bör utredaren dessutom undersöka i vilken utsträckning det är nödvändigt att ha särskilda uppbördsregler för vissa slag av direkta skatter samt, om sådana behövs och det är möjligt och ändamålsenligt, arbeta in dessa regler i den nya uppbördslagen.

De ständiga ändringarna av UBL har, som redan nämnts, lett till brister i systematik och överskådlighet. Ett exempel på bristande enhetlighet som har nämnts av Lagrådet är beskrivningen av den skatteuppbörd som sker från inkomsttagare som omfattas av bestämmelserna om preliminär A-skatt. Skattebetalningen verkställs i dessa fall i två steg, avdraget från lönen och den efterföljande inlevereringen av det innehållna beloppet till statsverket. Det finns behov av en terminologi som tydligt skiljer mellan dessa två steg.

Ett annat exempel som belyser de terminologiska svårigheterna är beteckningarna på de olika formerna av preliminär skatt: preliminär A-skatt, särskild A-skatt och preliminär F-skatt. Eftersom alla tre

skatteformerna är preliminära är terminologin inte konsekvent.

Beteckningar som används i bl.a. kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1968:430) om mervärdeskatt har samma betydelse i UBL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt och lagen om mervärdeskatt är just nu föremål för en genomgripande översyn och taxeringslagen har nyss ersatt en äldre lag på området. Lagen om statlig förmögenhetsskatt upphörde att gälla vid utgången av år 1991 men skall tillämpas t.o.m. 1995 års taxering. Det bör därför också vara en uppgift för utredaren att undersöka om hänvisningarna till de nämnda lagarna fortfarande är de mest ändamålsenliga eller om de behöver justeras. I detta sammanhang bör utredaren också undersöka om de i UBL definierade begreppen är de mest lämpliga.

De i UBL nyligen införda bestämmelserna om omprövning vid uppbörd av skatt (prop. 1990/91:46, bet. 1990/91:SkU7, rskr. 1990/91:81, SFS 1990:1317) avser i vissa fall samma fråga som reglerna om jämkning av preliminär skatt. En uppgift för utredaren bör också vara att klargöra förhållandet mellan de nu nämnda reglerna och, om det finns behov av det, föreslå justeringar eller förtydliganden i de aktuella bestämmelserna.

En annan bestämmelse som bör ägnas särskild uppmärksamhet är 61 § UBL som reglerar dödsbos och dödsbodelägares ansvar för skatt som påförts den döde. Bestämmelsens ursprungliga syfte var att bl.a. begränsa det gäldsansvar som då gällde enligt bestämmelserna i 21 kap. ärvdabalken. Dessa bestämmelser har sedermera mildrats (prop. 1980/81:48, bet. 1980/81:LU11, rskr. 1980/81:224, SFS 1981:359). Utredaren bör undersöka om det alltjämt är nödvändigt med en specialreglering på skatteområdet eller om ärvdabalkens regler kan gälla generellt. I det sammanhanget bör utredaren bl.a. beakta vad som krävs för att indrivningen skall fungera smidigt i det fall boet är skiftat. I anslutning till detta bör utredaren också undersöka om bestämmelserna om skattebefrielse för dödsbo i 30 § andra stycket UBL fortfarande fyller en så viktig funktion att de bör behållas.

I detta sammanhang bör utredaren dessutom se över de aktuella lagarnas bestämmelser om beloppsgränser. Flera av bestämmelserna har varit oförändrade under lång tid och det kan nu finnas administrativa skäl att ändra vissa belopp.

Ett samordnat system för redovisning och inbetalning av skatter och avgifter

Sedan 1985 sker en samordnad redovisning och inbetalning av innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter. Förfarandet är skilt från uppbörden av preliminär B-skatt (fr.o.m. den 1 april 1993 preliminär F-skatt), preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt. Uppbörden av de nu nämnda skatterna är inte heller samordnad. Reglerna är olika när det gäller t.ex. inbetalningsdag, redovisningsperiod, redovisningshandlingar, postgirokonto, påminnelse- och anmaningssystem samt sanktionssystem.

Ett av syftena med skatteförvaltningens nya organisation med endast en skattemyndighet i varje län är att företag och enskilda skall ha endast en kontaktpunkt inom skatteförvaltningen och inte behöva vända sig till olika ställen för olika slag av skatter. Givetvis blir det enklare att hantera en sådan ordning om förfarandereglerna för de olika skatterna och avgifterna görs så enhetliga som möjligt.

En näringsidkare gör i dag mellan 25 och 30 skatte- och avgiftsinbetalningar avseende direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt under ett år. Skattemyndigheterna lägger ner stora resurser på att anmana och restföra arbetsgivare och skattskyldiga som inte betalar skatter och avgifter i föreskriven ordning samt på att omfördela inbetalda medel mellan olika konton och avstämma inbetalningskontona. Mer enhetliga förfaranderegler skulle kunna leda till minskade administrationskostnader för såväl skattemyndigheterna som arbetsgivarna och de skattskyldiga.

Redovisning av skatter och avgifter bör så långt möjligt ske på en och samma redovisningshandling och betalas in samtidigt till ett gemensamt konto. En huvuduppgift för utredaren bör vara att undersöka hur långt en sådan samordning bör gå samt utarbeta förslag till ett samordnat system för redovisning och inbetalning av skatter och avgifter. I detta sammanhang bör utredaren undersöka i vilken mån de olika förfarandereglerna bör förenhetligas och föreslå de justeringar som han finner ändamålsenliga. I detta skede bör samordningsarbetet dock inte omfatta mervärdesskatten och punktskatterna. På dessa områden kan väsentliga ändringar behöva göras för att få en anpassning till de regelsystem som gäller inom EG. Ett arbete med den inriktningen bedrivs av Utredningen om teknisk anpassning av mervärdesskatten och punktskatterna till EG (Fi 1991:09). Regeringen har dessutom uppdragit åt Riksskatteverket att utreda formerna för och organisationen av mervärdebeskattningen och punktbeskattningen vid ett svenskt medlemskap i EG. Resultatet av dessa arbeten bör avvaktas

innan man utreder möjligheterna att infoga även mervärdesskatten och punktskatterna i ett större och mer enhetligt uppbördssystem.

Inbetalningstidpunkter m.m.

Den nu aktuella översynen av uppbördsbestämmelserna bör även innefatta en översyn av tidpunkterna för inbetalningen av skatter och avgifter. Arbetsgivarnas inbetalning av innehållen preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter skall enligt nuvarande regler ske senast den 18 i månaden efter den månad lönen betalades ut och inbetalning av mervärdesskatt skall i regel ske senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Med hänsyn till att det här är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är det ur statsfinansiell synpunkt viktigt att redovisning och inbetalning sker så tidigt som möjligt. De betalningsskyldiga måste dock ges tillräcklig tid för att kunna lämna en korrekt redovisning eller deklaration och få fram nödvändiga medel.

Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket har på regeringens uppdrag gjort en översyn av betalningstidpunkter för statliga betalningsflöden. Resultatet av översynen har redovisats i en rapport som överlämnats till Finansdepartementet. Utredaren bör i sitt arbete väga in vad som sägs i rapporten (RRV Dnr 20-92-0980 och RGK Dnr 1-0-921663).

I detta sammanhang vill jag också peka på den förskjutning i tid mellan utbetalning av överskjutande skatt och inbetalning av kvarstående skatt som har uppstått genom de av riksdagen nyligen beslutade reglerna om ytterligare förenklingar i deklarationsförfarandet (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146, SFS 1992:1659 m.fl.). Enligt de nya reglerna skall den överskjutande skatten i regel återbetalas redan under augusti taxeringsåret. Betalas den kvarstående skatten in till skattemyndigheten senast den 18 september taxeringsåret skall kvarskatteavgiften sättas ned. Om den skattskyldige inte utnyttjar denna möjlighet skall den kvarstående skatten dock fortfarande inte betalas in till skattemyndigheten förrän senast den 18 april året efter taxeringsåret. Utredaren bör undersöka vilka möjligheter det finns att tidigarelägga den sista inbetalningstidpunkten för kvarstående skatt eller att på annat sätt effektivsera uppbörden av kvarstående skatt. Det kan nämnas att i Danmark tillämpas en ordning där obetald skatt som avser mindre belopp läggs till kommande års preliminära skatt.

Av Regeringsrättens dom den 14 april 1992, Mål nr 1977-1989, som gällde en fråga om kvarskatteavgift, framgår att det kan dröja upp till en vecka innan en fyllnadsinbetalning som görs via en banks

företagsgiro når skattemyndighetens skattepostgirokonto. En sådan fördröjning är inte acceptabel inom uppbördssystemet. Utredaren bör därför också undersöka vilka åtgärder som kan och bör vidtas för att förkorta tiden mellan inbetalning av skattemedel till bank via giro och den tidpunkt då medlen finns tillgängliga på skattemyndighetens konto.

I detta sammanhang bör utredningsmannen också följa upp hur de nya reglerna om F-skattebevis tillämpas, främst såvitt avser tidpunkten för arbetstagarens innehav av F-skattebevis, i de fall en arbetsgivare betalar in semestermedel till en semesterkassa.

Räntor och avgifter

Under inkomstårets sista månad och under januari - mars året därpå görs stora fyllnadsinbetalningar av preliminär skatt. För fysiska personer utgör egna inbetalningar av preliminär skatt, fyllnadsinbetalningar och kvarstående skatt ca 15 % av den slutliga skatten. För juridiska personer utgör fyllnadsinbetalningar och kvarstående skatt knappt 40 % av den slutliga skatten. För fyllnadsinbetalningar som görs t.o.m den 18 februari året efter inkomståret och för fyllnadsinbetalningar som tillsammans understiger 20 000 kr och som görs t.o.m. den 30 april samma år utgår enligt nuvarande regler ingen kvarskatteavgift. För fyllnadsinbetalningar under tiden 19 februari - 30 april året efter inkomståret och som överstiger 20 000 kr utgår en kvarskatteavgift som motsvarar 20 % av statslåneräntan i november inkomståret. Fr.o.m. den 1 januari 1995 har sista dag för fyllnadsinbetalning ändrats från den 30 april till den 3 maj (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146, SFS 1992:1661).

Utredaren bör förutsättningslöst pröva och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter. Därvid bör en avvägning ske mellan önskemålet att begränsa det allmännas ränteförluster på grund av en fördröjd uppbörd och effekterna på de betalningsskyldigas likviditet. Dessutom bör det redovisas för- och nackdelar med dels ett system med fasta avgifter, dels ränteberoende avgifter.

Bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten

Vid 1992 års taxering uppgick den kvarstående skatten till 17,4 miljarder kr och den överskjutande skatten till 23,9 miljarder kr. Genom de nya reglerna om F-skattebevis, som även omfattar skatteavdrag på biinkomster, kan den kvarstående skatten antas minska avsevärt fr.o.m. 1994 års taxering. Riksdagen har också beslutat om

nya regler för uttag av preliminär B-skatt (fr.o.m. den 1 april 1993 preliminär F-skatt) som innebär att den preliminära skatten fr.o.m. uppbördsåret 1993/94 normalt skall tas ut med ett belopp som motsvarar 105 % av den slutliga skatt som har påförts den skattskyldige året före inkomståret i stället för som tidigare 120 % (prop. 1992/93:96, bet. 1992/93:SkU9, rskr. 1992/93:66, SFS 1992:1177). De nya reglerna beräknas medföra en väsentlig minskning av den överskjutande skatten. Det kan dock antas att den kvarstående och den överskjutande skatten fortfarande kommer att uppgå till stora belopp. Utredningsmannen bör därför också undersöka vilka möjligheter det finns att ytterligare förbättra överensstämmelsen mellan den preliminära och den slutliga skatten.

Förskottsbetalning av lön

Enligt nuvarande uppbördssystem skall arbetsgivarna varje månad redovisa den under föregående månad faktiskt utgivna lönen samt det skatteavdrag som gjorts på lönen och den månadsavgift som belöper på lönesumman. Skattebeloppet och månadsavgiften skall betalas in till skattepostgirokontot samtidigt som redovisningen lämnas. Systemet bygger alltså på kontantprincipen. Några regler om undantag från den principen finns varken i UBL eller USAL. I praktiken görs emellertid avsteg från den nu angivna ordningen. Vissa arbetsgivare betalar månatligen ut ett förskott på lönen som kan vara så stort som 90 % av nettolönen, medan resten av lönen betalas ut först månaden därpå. Skatteavdrag och beräkning av månadsavgift sker då med utgångspunkt i slutregleringen. Till stöd för detta förfarande åberopas två uttalanden från Centrala uppbördsnämnden som rörde skatteavdrag och gjordes under 1940- och 1950-talen. Förfarandet leder till en försenad skatte- och avgiftsuppbörd och medför väsentliga ränteförluster för det allmänna.

Det nu redovisade förfarandet med uppskjuten redovisning av innehållen skatt och socialavgifter får anses strida mot de grundläggande principerna i UBL och USAL. En uppgift för utredaren bör vara att undersöka vilka ändringar som behöver göras i arbetsgivarnas och skattemyndigheternas administrativa rutiner för att även de nu aktuella löneutbetalningarna skall kunna passas in i det ordinarie uppbördsförfarandet samt föreslå den lagreglering som kan behövas.

Sanktioner m.m.

I dagens uppbördssystem finns två olika former av sanktioner. I UBL finns straffbestämmelser för bl.a. arbetsgivare som redovisar innehållen skatt på ett oriktigt sätt. Dessa bestämmelser gäller inte vid avgiftsuppbörden. I USAL finns i stället bestämmelser om administrativa sanktioner i form av avgiftstillägg som får tillgripas när en arbetsgivare redovisar för låga avgifter eller inga avgifter alls. Det kan övervägas om inte straffbestämmelserna i UBL bör ersättas av bestämmelser i skattebrottslagen (1971:69) samt om mindre allvarliga förseelser bör träffas av en administrativ sanktion i stället för en straffrättslig (jfr BRÅ PM 1983:6 Uppbördsbrott. Åtgärder mot de likvida fusket). En huvuduppgift för utredaren är att överväga vilken eller vilka sanktioner som behövs i den nya uppbördslagen och föreslå bestämmelser om detta.

Andra viktiga bestämmelser som har ett nära samband med sanktionsbestämmelserna är bestämmelserna om ställföreträdares betalningsansvar. Det har framkommit kritik mot det nuvarande systemet. Bl.a. har hävdats att arbetsgivare som driver enskild firma eller handelsbolag missgynnas. Även den nya uppbördslagen bör innehålla bestämmelser om ställföreträdaransvar. Det bör ankomma på utredaren att undersöka om de bestämmelser som finns nu är de mest ändamålsenliga eller om de bör ändras i något avseende. Utredaren bör därvid också undersöka om det finns skäl att ändra beslutsordningen. Av intresse i detta sammanhang kan vara delar av det utredningsarbete som redovisats av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen i delbetänkandet (SOU 1983:23) Lag om skatteansvar.

Aktuella reformer

Inom Finansdepartementet bedrivs fortlöpande arbete med att förbättra uppbördsförfarandet i olika avseenden. För närvarande bereds förslag som lades fram av Skatteindrivningsutredningen i betänkandet (SOU 1987:10) Indrivningslag m.m. Detta arbete måste givetvis beaktas av utredaren.

Dagens uppbördssystem bygger i stora delar alltjämt på manuella administrativa rutiner hos såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna och på att betalningarna i stor utsträckning sker med kontanter. Den tekniska utvecklingen på dessa områden har emellertid skapat förutsättningar för mer rationella administrativa rutiner genom en ökad användning av ADB och andra betalningsformer än kontanter, t.ex. gireringar. Uppbördssystemet för skatter och avgifter kan därför inom

en relativt snar framtid komma att behöva förändras i väsentliga delar. Detta bör så långt möjligt beaktas av utredaren. De nya reglerna bör exempelvis i så stor utsträckning som möjligt göras så enhetliga och enkla att ADB kan användas vid tillämpningen. Dessutom bör de nya reglerna disponeras på ett sådant sätt, exempelvis i olika kapitel, att en reform inom ett av uppbördssystemets delområden kräver så få följdändringar som möjligt inom de övriga områdena.

Ramarna för arbetet, samråd m.m.

Det finns givetvis även andra uppbördsfrågor än de jag tagit upp som kan behöva prövas. Utredaren är oförhindrad att ta upp sådana frågor och lägga fram de förslag han anser påkallade.

I sitt arbete bör utredaren följa arbetet i Skattelagskommittén (Fi 1991:03).

I syfte att utforma förslagen med beaktande av deras effekter på likviditeten i ekonomin bör utredaren bedriva arbetet i nära samråd med Riksbanken och Riksgäldskontoret.

Utredaren skall analysera vilka effekter framlagda förslag kommer att få för skatteförvaltningen och därvid beakta vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagens inriktning (dir. 1984:5). Vidare skall direktiven angående beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten (dir. 1988:43) och vad som anförts om regelutformning i 1993 års budgetproposition (prop. 1992/93:100 bil. 8 s. 21 ff.) beaktas.

Utredningsarbetet bör vara avslutat före utgången av år 1994. Utredaren bör, om det inte bedöms olämpligt, redovisa frågorna som rör inbetalningstidpunkter med förtur.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter

att tillkalla en särskild utredare - omfattad av kommittéförordningen (1976:119) - med uppdrag att göra en översyn av reglerna om uppbörd av skatt och socialavgifter och i samband därmed föreslå vissa reformer samt

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annan hjälp åt utredaren.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnaderna skall belasta sjunde huvudtitelns anslag Utredningar m.m.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Finansdepartementet)

Betalningstidpunkter i vissa andra länder

I det följande redogörs kortfattat och schematiskt för betalningstidpunkter för skatter och avgifter i vissa andra länder. Beskrivningen riktas i allt väsentligt in på betalningstidpunkter för dels motsvarigheten till vad som i Sverige betecknas som F-skatt, dvs. skatt som betalas av rättssubjekt — fysiska eller juridiska personer — som driver näringsverksamhet, dels innehållen preliminär skatt och socialavgifter.

Undantagsbestämmelser som i många fall kompletterar huvudregler om redovisning och betalning har utelämnats. Detsamma gäller detaljregleringar avseende betalningstidpunkterna.

Danmark

Den som driver näringsverksamhet skall betala preliminär skatt under inkomståret. Skatten förfaller till betalning den 1 i månaden tio månader under året. Juni och december är undantagna. Betalning får ske senast den 20 i månaden utan att ränta påförs.

I fråga om innehållen preliminär skatt är redovisningsperioden en månad. Skatten skall betalas senast den 10 i månaden efter den månad en utbetalning av lön eller annan ersättning gjorts (i januari den 17).

Finland

Skatter och avgifter redovisas i princip varje månad.

Näringsidkare skall emellertid betala preliminär skatt elva gånger under året, senast den 23 varje månad med undantag för januari. Om den skattskyldiges preliminära skatt beräknad på visst sätt understiger 100 000 FIM, betalas skatten vid ett mindre antal tillfällen.

Innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter skall betalas senast den 10 i månaden efter den månad en utbetalning av lön eller annan ersättning gjorts.

Norge

Näringsidkare skall vid två tillfällen under taxeringsårets första hälft, senast den 15 februari och den 15 april, betala 50 % av skatten för inkomståret som preliminär skatt. Sedan den slutliga skatten beräknats skall återstående del betalas med lika stor del senast den 15 september och den 15 november under taxeringsåret.

Innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter betalas senast den 15 varannan månad med början i mars.

Frankrike

Skattesystemet för näringsidkare bygger på en ordning där den skattskyldige själv beräknar den taxerade inkomsten och skatten, ett s.k. self-assessementsystem. Preliminär skatt betalas vid fyra tillfällen — senast den 20 i månaderna februari, maj, augusti och november.

Arbetsgivare innehåller inte någon preliminär skatt för anställda. Däremot måste arbetsgivaren före den 1 februari under taxeringsåret lämna uppgifter till skattemyndigheten om de löner som betalats ut under inkomståret. Redovisningen används som underlag för bl.a. de anställdas inkomstskatter och arbetsgivarens löneskatt.

Under inkomståret betalar den anställde själv sin preliminära skatt. Det sker vid två tillfällen, senast den 15 februari och den 15 maj. Storleken på betalningarna grundas på föregående års taxering.

Schweiz

I fråga om inkomstskatter i allmänhet tillämpas ett self-assessement-system. Den skattskyldige beräknar själv den taxerade inkomsten och skatten och betalar in skattebeloppet inom en viss tidsperiod efter det att deklarationen lämnats in.

Formerna för betalning av preliminär skatt varierar mellan olika delar av landet. I vissa fall grundas uttaget av preliminär skatt på uppgifterna i föregående års slutskattesedel. Preliminär skatt skall då betalas senast den 5 i månaderna mars t.o.m. december under inkomståret.

Arbetsgivare håller som huvudregel inte inne skatt för anställda. Däremot medverkar arbetsgivaren vid betalningen av socialavgifter. I normalfallet skall dessa avgifter betalas inom en 30-dagarsperiod räknat från dagen för löneutbetalningen. Regelsystemet varierar dock mellan olika delar av landet.

Storbritannien

Företag av olika slag som driver näringsverksamhet skall beräkna och betala skatt utan att skattemyndigheten gjort någon debitering. Betalning skall ske senast nio månader och en dag efter räkenskapsårets utgång.

Arbetsgivare håller inne preliminär skatt vid varje löneutbetalning till den anställde. Skatten och de socialavgifter som belöper på lönen redovisas och betalas varje månad. Detta skall ske inom 14 dagar efter beskattningsperiodens utgång, vilket är den 5 i månaden.

Tyskland

Näringsidkare skall göra inbetalningar av preliminär skatt under inkomståret — senast den 10 i månaderna mars, juni, september och december. Den skatt som inte skall ha betalats under inkomståret förfaller till betalning en månad efter det att slutskattesedel utfärdats.

Vid utbetalning av lön till anställda skall arbetsgivare hålla inne källskatt, som i normalfallet är definitiv, och arbetstagarens socialavgifter. Redovisning och betalning avseende innehållna belopp skall ske varje månad.

Österrike

Den som driver näringsverksamhet skall betala preliminär skatt senast den 10 i månaderna mars, juni, september och december varje år. En eventuell kvarstående skatt förfaller till betalning en månad efter det att skattemyndigheten har utfärdat ett taxeringsmeddelande med uppgift om den slutliga skatten.

Vid utbetalning av lön till anställda skall arbetsgivare hålla inne preliminär skatt och socialavgifter. Beloppen betalas in varje månad samtidigt som arbetsgivaren betalar en egen del av socialavgifterna.

Australien

Skattesystemet för näringsidkare bygger på ett self-assessementsystem. För närvarande betalas inte någon preliminär skatt under inkomståret av den som driver näringsverksamhet. Ett sådant system kommer emellertid att införas inom kort. I dag betalas inkomstskatten vid två tillfällen. Ett belopp som svarar mot 85 % av antingen den beräknade

slutliga skatten eller den fastställda skatten för närmast föregående beskattningsår skall betalas senast en månad efter beskattningsårets utgång. Resterande belopp skall betalas ca åtta månader därefter.

Innehållen preliminär skatt på lön och annan ersättning till anställda skall betalas inom sju dagar efter utgången av den månad då skatten innehållits. Om den innehållna skatten överstiger ett visst belopp skall inbetalning ske två gånger i månaden.

Japan

Skattesystemet för näringsidkare bygger på ett self-assessementsystem och skatten skall betalas i samband med att deklarationen skall lämnas in. Om räkenskapsåret är längre än sex månader skall en preliminär deklaration lämnas under förutsättning att inkomsten överstiger ett visst belopp. Med utgångspunkt i denna redovisning skall en förskottsbetalning ske senast åtta månader efter räkenskapsårets början. Den slutligt fastställda skatten skall vara betald två månader efter räkenskapsårets utgång.

Arbetsgivare skall hålla inne preliminär skatt vid utbetalning av lön eller annan ersättning till anställda. Inbetalning skall ske senast den 10 i månaden efter den då en utbetalning gjorts.

Nya Zeeland

Näringsidkare betalar preliminär skatt under inkomståret. Inbetalningarna fördelas på tre tillfällen, nämligen senast den 7 i den fjärde, åttonde och tolfte månaden detta år.

Arbetsgivare skall innehålla preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter vid löneutbetalningar. Inbetalning av dessa belopp skall ske månatligen och beträffande arbetsgivare med ett stort antal anställda två gånger varje månad.

USA

Juridiska personer vars slutliga skatt för inkomståret kan antas uppgå till minst 500 USD skall betala preliminär skatt löpande. Den preliminära skatten skall betalas med lika stora delar vid fyra tillfällen årligen; i april, juni, september och december under inkomståret. Deklaration skall — om beskattningsåret är kalenderår — i regel lämnas senast den 15 mars under taxeringsåret och eventuell resteran-

betalas samtidigt.

Om den taxerade inkomsten något av de senaste tre åren uppgått till minst en miljon USD får endast den första av de fyra betalningarna av preliminär skatt baseras på inkomstförhållandena föregående år. De senare betalningarna måste grundas på beräkningar av inkomstårets skatt.

Fysiska personer med inkomst av näringsverksamhet skall betala preliminär skatt senast den 15 i månaderna april, juni, september och januari. Hälften av den för året beräknade preliminära skatten förfaller till betalning vid det första betalningstillfället. Deklaration skall i normalfallet ges in senast den 15 april under taxeringsåret. Samma dag skall eventuell kvarstående skatt betalas.

Arbetsgivare skall hålla inne preliminär skatt för anställda. I den preliminära skatten ingår vissa socialavgifter. Storleken av de innehållna beloppen är avgörande för hur ofta redovisning och betalning skall göras men vanligtvis sker uppbörden kvartalsvis.

Uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar

1 Debiterad preliminär skatt

Debiterad preliminär skatt vid årets början* (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
70	69	63	61

* Under året sker jämkning i många fall. De vid utgången av resp. år kvarstående beloppen har i allmänhet utgjort ca 60 - 65 % av de ursprungligen debiterade beloppen. De belopp som flutit in kan uppskattas till nämnda procent av de ovan angivna vid årets början debiterade beloppen.

2 Innehållen preliminär skatt

Belopp som flutit in resp. år (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
275	238	245	264

3 Preliminär skatt på ränta och utdelning

Belopp som flutit in resp. år (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
-	11	12	13

4 Överskjutande skatt

Belopp vid 1990 - 1993 års taxeringar (mdkr)				
	1990	1991	1992	1993
Fysiska personer				
A-skatt	15,5	15,3	15,1	15,0
F-(B)skatt	1,9	2,2	2,6	2,5
Juridiska personer				
Aktiebolag	6,7	7,0	5,5	4,2
Övriga	0,2	0,2	0,7	0,5
Summa	24,3	24,7	23,9	22,2

Ränta på överskjutande skatt vid 1990 - 1993 års taxeringar (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
1,0	1,1	0,7	1,2

5 Kvarstående skatt

Belopp vid 1990 - 1993 års taxeringar (mdkr)				
	1990	1991	1992	1993
Fysiska personer				
A-skatt	9,3	8,5	8,6	6,5
F-(B)skatt	1,9	2,0	1,8	1,1
Juridiska personer				
Aktiebolag	4,1	4,9	6,1	3,6
Övriga	0,2	0,2	0,9	0,8
Summa	15,5	15,6	17,4	12,0

Belopp som flutit in resp. år (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
5,5	6,0	7,8	9,5

Kvarskatteavgift vid 1990 - 1993 års taxeringar (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
1,5	1,7	1,9	1,5

6 Tillkommande skatt

Belopp som flutit in resp. år (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
0,5	0,6	0,6	1,5

7 Arbetsgivaravgifter

Belopp som flutit in resp. år (mdkr)			
1990	1991	1992	1993
200	206	189	168

8 Mervärdesskatt

Belopp vid beskattningsåren 1990 - 1993			
1990	1991	1992	1993
Inbetalning	117,5	158,4	160,3
Utbetalning	80,6	103,4	103,3
Nettobetalning	36,8	55	57

9 Punktskatter

Uppbörden av punktskatter för år 1992 uppgick till sammanlagt ca 61 384 mkr för totalt ca 34 000 skattskyldiga. Betalningarna fördelar sig enligt följande:

Skatteobjekt	**Antal skattskyldiga**	**Uppbörd, mkr**
Bekämpningsmedel	36	14
Bensin	26	17 687
Bränslen	600	9 521
Charterflygningar	65	364
Choklad- och konfektyr	137	308
Dryckesförpackningar	6	101
Dryckesskatten - spritdrycker - vin - starköl och öl	 1 1 33	 5 985 2 987 2 627
Elkraft	500	6 199
Expeditioner (avskaffad fr.o.m. den 1 juli 1992)		49

Skatteobjekt	Antal skattskyldiga	Uppbörd, mkr
Kassettband (avskaffad fr.o.m. den 1 januari 1993)	185	169
Kärnkraft	4	126
Lotterier	6	2 575
Miljöskatt på inrikes flyg	16	168
Motorfordon	70	1 387
Premieskatt	1 947	23
Reklam	4 603	904
Spel	1 262	109
Särskild premieskatt	10	1 216
Tekniska preparat	158	452
Tobak	13	6 360
Vattenkraft	90	1 030
Videobandspelare (avskaffad fr.o.m. den 1 januari 1993)	27	127
Stämpelskatt	24 500	896

KUNGL BIBLIOTEKET · STOCKHOLM ·

Statens offentliga utredningar 1994

Kronologisk förteckning

1. Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. Fi.
2. Kommunerna, Landstingen och Europa + Bilagedel. C.
3. Mäns föreställningar om kvinnor och chefskap. S.
4. Vapenlagen och EG. Ju.
5. Kriminalvård och psykiatri. Ju.
6. Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. Fi.
7. EU, EES och miljön. M.
8. Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. UD.
9. Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. Ku.
10. Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. UD.
11. Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. SB.
12. Suveränitet och demokrati + bilagedel med expertuppsatser. UD.
13. JIK-metoden, m.m. Fi.
14. Konsumentpolitik i en ny tid. C.
15. På väg. K.
16. Skoterkörning på jordbruks- och skogsmark. Kartläggning och åtgärdsförslag. M.
17. Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv. Del I och II. Ju.
18. Kvalitet i kommunal verksamhet – nationell uppföljning och utvärdering. C.
19. Rena roller i biståndet – styrning och arbetsfördelning i en effektiv biståndsförvaltning. UD.
20. Reformerat pensionssystem. S.
21. Reformerat pensionssystem. Bilaga A. Kostnader och individeffekter. S.
22. Reformerat pensionssystem. Bilaga B. Kvinnors ATP och avtalspensioner. S.
23. Förvalta bostäder. Ju.
24. Svensk alkoholpolitik – en strategi för framtiden. S.
25. Svensk alkoholpolitik – bakgrund och nuläge. S.
26. Att förebygga alkoholproblem. S.
27. Vård av alkoholmissbrukare. S.
28. Kvinnor och alkohol. S.
29. Barn – Föräldrar – Alkohol. S.
30. Vallagen. Ju.
31. Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m. Fi.
32. Mycket Under Samma Tak. C.
33. Vandelns betydelse i medborgarskapsärenden, m.m. Ku.
34. Tekniskt utrymme för ytterligare TV-sändningar. Ku.
35. Vår andes stämma – och andras. Kulturpolitik och internationalisering. Ku.
36. Miljö och fysisk planering. M.
37. Sexualupplysning och reproduktiv hälsa under 1900-talet i Sverige. UD.
38. Kvinnor, barn och arbete i Sverige 1850-1993. UD.
39. Gamla är unga som blivit äldre. Om solidaritet mellan generationerna. Europeiska äldreåret 1993. S.
40. Långsiktig strålskyddsforskning. M.
41. Ledighetslagstiftningen – en översyn. A.
42. Staten och trossamfunden. C.
43. Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn. Fi.
44. Folkbokföringsuppgifterna i samhället. Fi.
45. Grunden för livslångt lärande. U.
46. Sambandet mellan samhällsekonomi, transfereringar och socialbidrag. S.
47. Avveckling av den obligatoriska anslutningen till studentkårer och nationer. U.
48. Kunskap för utveckling + bilagedel. A.
49. Utrikessekretessen. Ju.
50. Allemanssparandet - en översyn. Fi.
51. Minne och bildning. Museernas uppdrag och organisation + bilagedel. Ku.
52. Teaterns roller. Ku.
53. Mästarbrev för hantverkare. Ku.
54. Utvärdering av praxis i asylärenden. Ku.
55. Rätten till ratten - reformerat bilstöd. S.
56. Ett centrum för kvinnor som våldtagits och misshandlats. S.
57. Beskattning av fastigheter, del II - Principiella utgångspunkter för beskattning av fastigheter m.m. Fi.
58. 6 Juni Nationaldagen. Ju.
59. Vilka vattendrag skall skyddas? Principer och förslag. M.
59. Vilka vattendrag skall skyddas? Beskrivningar av vattenområden. M.
60. Särskilda skäl - utformning och tillämpning av 2 kap. 5 § och andra bestämmelser i utlänningslagen. Ku.
61. Pantbankernas kreditgivning. N.
62. Rationaliserad fastighetstaxering, del I. Fi.
63. Personnummer - integritet och effektivitet. Ju.
64. Med raps i tankarna? M.
65. Statistik och integritet, del 2 - Lag om personregister för officiell statistik m.m. Fi.
66. Finansiella tjänster i förändring. Fi.
67. Räddningstjänst i samverkan och på entreprenad. Fö.
68. Otillbörlig kurspåverkan och vissa insiderfrågor. Fi.

Statens offentliga utredningar 1994

Kronologisk förteckning

69. On the General Principles of Environment Protection. M.
70. Inomkommunal utjämning. Fi.
71. Om intyg och utlåtanden som utfärdas av hälso- och sjukvårdspersonal i yrkesutövningen. S.
72. Sjukpenning, arbetsskada och förtidspension – förutsättningar och erfarenheter. S.
73. Ungdomars välfärd och värderingar – en undersökning om levnadsvillkor, livsstil och attityder. C.
74. Punktskatterna och EG. Fi.
75. Patientskadelag. C.
76. Trade and the Environment – towards a sustainable playing field. M.
77. Tillvarons trösklar. C.
78. Citytunneln i Malmö. K.
79. Allmänhetens bankombudsman. Fi.
80. Iakttagelser under en reform – Lägesrapport från Resursberedningens uppföljning vid sex universitet och högskolor av det nya resurstilldelningssystemet för grundläggande högskoleutbildning. U.
81. Ny lag om skiljeförfarande. Ju.
82. Förstäkta miljöinsatser i jordbruket – svensk tillämpning av EG:s miljöprogram. Jo.
83. Övergång av verksamheter och kollektiva uppsägningar. EU och den svenska arbetsrätten. A.
84. Samvetsklausul inom högskoleutbildningen. U.
85. Ny lag om skatt på energi.
    En teknisk översyn och EG-anpassning.
    – Motiv. Del I.
    – Författningstext och bilagor. Del II. Fi.
86. Teknologi och vårdkonsumtion inom sluten somatisk korttidsvård 1981-2001. S.
87. Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Fi.

Statens offentliga utredningar 1994

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. [11]

Justitiedepartementet

Vapenlagen och EG [4]
Kriminalvård och psykiatri. [5]
Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv. Del I och II. Ju. [17]
Förvalta bostäder. [23]
Vallagen. [30]
Utrikessekretessen. [49]
6 Juni Nationaldagen. [58]
Personnummer – integritet och effektivitet. [63]
Ny lag om skiljeförfarande. [81]

Utrikesdepartementet

Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. [8]
Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. [10]
Suveränitet och demokrati
+ bilagedel med expertuppsatser. [12]
Rena roller i biståndet – styrning och arbetsfördelning i en effektiv biståndsförvaltning. [19]
Sexualupplysning och reproduktiv hälsa under 1900-talet i Sverige. [37]
Kvinnor, barn och arbete i Sverige 1850-1993. [38]

Försvarsdepartementet

Räddningstjänst i samverkan och på entreprenad. [67]

Socialdepartementet

Mäns föreställningar om kvinnor och chefskap. [3]
Reformerat pensionssystem. [20]
Reformerat pensionssystem. Bilaga A.
Kostnader och individeffekter. [21]
Reformerat pensionssystem. Bilaga B.
Kvinnors ATP och avtalspensioner. [22]
Svensk alkoholpolitik – en strategi för framtiden. [24]
Svensk alkoholpolitik – bakgrund och nuläge. [25]
Att förebygga alkoholproblem. [26]
Vård av alkoholmissbrukare. [27]
Kvinnor och alkohol. [28]
Barn – Föräldrar – Alkohol. [29]
Gamla är unga som blivit äldre. Om solidaritet mellan generationerna. Europeiska äldreåret 1993. [39]
Sambandet mellan samhällsekonomi, transfereringar och socialbidrag. [46]
Rätten till ratten – reformerat bilstöd. [55]
Ett centrum för kvinnor som våldtagits och misshandlats. [56]
Om intyg och utlåtanden som utfärdas av hälso- och sjukvårdspersonal i yrkesutövningen. [71]
Sjukpenning, arbetsskada och förtidspension – förutsättningar och erfarenheter. [72]
Teknologi och vårdkonsumtion inom sluten somatisk korttidsvård 1981-2001. [86]

Kommunikationsdepartementet

På väg. [15]
Citytunneln i Malmö. [78]

Finansdepartementet

Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. [1]
Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. [6]
JIK-metoden, m.m. [13]
Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m. [31]
Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn. [43]
Folkbokföringsuppgifterna i samhället. [44]
Allemanssparandet – en översyn. [50]
Beskattning av fastigheter, del II – Principiella utgångspunkter för beskattning av fastigheter m.m. [57]
Rationaliserad fastighetstaxering, del I. Fi. [62]
Statistik och integritet, del 2
– Lag om personregister för officiell statistik m.m. [65]
Finansiella tjänster i förändring. [66]
Otillbörlig kurspåverkan och vissa insiderfrågor. [68]
Inomkommunal utjämning. [70]
Punktskatterna och EG. [74]
Allmänhetens bankombudsman. [79]
Ny lag om skatt på energi.
En teknisk översyn och EG-anpassning.
– Motiv. Del I.
– Författningstext och bilagor. Del II. [85]
Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter. [87]

Statens offentliga utredningar 1994

Systematisk förteckning

Utbildningsdepartementet

Grunden för livslångt lärande. [45]
Avveckling av den obligatoriska anslutningen till studentkårer och nationer. [47]
Iakttagelser under en reform – Lägesrapport från Resursberedningens uppföljning vid sex universitet och högskolor av det nya resurstilldelningssystemet för grundläggande högskoleutbildning. [80]
Samvetsklausul inom högskoleutbildningen. [84]

Jordbruksdepartementet

Förstäkta miljöinsatser i jordbruket – svensk tillämpning av EG:s miljöprogram. [82]

Kulturdepartementet

Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. [9]
Vandelns betydelse i medborgarskapsärenden, m.m. [33]
Tekniskt utrymme för ytterligare TV-sändningar. [34]
Vår andes stämma – och andras.
Kulturpolitik och internationalisering. [35]
Minne och bildning. Museernas uppdrag och organisation + bilagedel. [51]
Teaterns roller. [52]
Mästarbrev för hantverkare. [53]
Utvärdering av praxis i asylärenden. [54]
Särskilda skäl – utformning och tillämpning av 2 kap. 5 § och andra bestämmelser i utlänningslagen. [60]

Näringsdepartementet

Pantbankernas kreditgivning. [61]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ledighetslagstiftningen – en översyn [41]
Kunskap för utveckling + bilagedel. [48]
Övergång av verksamheter och kollektiva uppsägningar. EU och den svenska arbetsrätten. [83]

Civildepartementet

Kommunerna, Landstingen och Europa. + Bilagedel. [2]
Konsumentpolitik i en ny tid. [14]
Kvalitet i kommunal verksamhet – nationell uppföljning och utvärdering. [18]
Mycket Under Samma Tak. [32]
Staten och trossamfunden. [42]
Ungdomars välfärd och värderingar – en undersökning om levnadsvillkor, livsstil och attityder.]73]
Patientskadelag. [75]
Tillvarons trösklar. [77]

Miljö- och naturresursdepartementet

EU, EES och miljön. [7]
Skoterkörning på jordbruks- och skogsmark. Kartläggning och åtgärdsförslag. [16]
Miljö och fysisk planering. [36]
Långsiktig strålskyddsforskning. [40]
Vilka vattendrag skall skyddas? Principer och förslag. [59]
Vilka vattendrag skall skyddas? Beskrivningar av vattenområden. [59]
Med raps i tankarna? [64]
On the General Principles of Environment Protection. [69]
Trade and the Environment – towards a sustainable playing field. [76]