



Statens offentliga utredningar
1996:100
Finansdepartementet

Ett nytt system för skattebetalningar

Del A

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

Slutbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar
1996:100
Finansdepartementet

Ett nytt system för skattebetalningar

Del A

Slutbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar
1996:100
Finansdepartementet

A:10/2123
OCC SOU
51

Ett nytt system för skattebetalningar

Del A

Slutbetänkande av Skattebetalningsutredningen
Stockholm 1996



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 91 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor
Distributionscentralen
103 33 Stockholm
Fax: 08-405 10 10
Telefon: 08-405 10 25

Statsrådet Thomas Östros

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.

Utredningen antog namnet Skattebetalningsutredningen.

Som experter har medverkat chefsrådmannen Johan Annell (fr.o.m. den 10 maj 1993), skattedirektören Gun-Britt Björnqvist (fr.o.m. den 10 maj 1993), kammarrättsassessorn Ingrid Engquist (fr.o.m. den 10 maj 1993), numera kanslirådet Matts Karlson (fr.o.m. den 10 maj 1993), kanslirådet Kjell Olsson (fr.o.m. den 10 maj 1993), kammarrättsassessorn Kjell Rempler (fr.o.m. den 10 maj 1993), numera länskattechefen Kerstin Tollerz (fr.o.m. den 10 maj 1993), direktören Gunnar Johansson (fr.o.m. den 28 oktober 1993), chefskronofogden Christer Ljusberg (fr.o.m. den 17 maj 1994), f.d. kanslirådet Torbjörn Boström (fr.o.m. den 19 december 1994 t.o.m. den 14 juni 1995), språkexperten Stina Malmberg (fr.o.m. den 22 mars 1995) och departementssekreteraren Eva Carlsson (fr.o.m. den 15 juni 1995).

Sekreterare har varit kammarrättsassessorn Dag Valinder (fr.o.m. den 1 maj 1993), byrådirektören Ann Sallnäs Magnusson (fr.o.m. den 15 maj 1993) och kammarrättsassessorn Marie-Louise Kraft (fr.o.m. den 1 oktober 1994 t.o.m. den 14 januari 1996).

Utredningen har lämnat två delbetänkanden Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87) och Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning (SOU 1995:12).

Utredningen får härmed lämna över slutbetänkandet Ett nytt system för skattebetalningar (SOU 1996:100).

Särskilda yttranden avseende vissa delfrågor har avgetts av experten Gunnar Johansson och i en delfråga av experten Christer Ljusberg. Yttrandena har fogats till betänkandet. Samtliga experter som deltagit i utredningens slutliga arbete ställer sig i övrigt bakom de förslag som läggs fram. Detta markeras med att vi-form genomgående används i de överväganden som görs i betänkandet.

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juni 1996

Nils Dexe

/Ann Sallnäs Magnusson

Dag Valinder

Innehållsförteckning

Del A

<i>Förkortningar</i>	19
<i>Sammanfattning</i>	21
<i>Summary</i>	31

I Utgångspunkter

1	<i>Utredningens uppdrag och arbete</i>	41
1.1	Utredningsuppdraget	41
1.2	Arbetets uppläggnig och bedrivande	43
2	<i>Allmän bakgrund</i>	47
2.1	En tillbakablick	47
2.2	Gällande författningsreglering	50
2.2.1	Allmänt om författningsregleringen	50
2.2.2	Uppbördslagen (1953:272)	50
2.2.3	Uppbördsförordningen (1967:626)	53
2.2.4	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	54
2.2.5	Mervärdesskattelagen (1994:200)	55
2.2.6	Mervärdesskatteförordningen (1994:223)	57
2.2.7	Övriga författningar	57
2.3	Redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt nuvarande ordning	58
2.3.1	Allmänt	58
2.3.2	Skattsedlar	60
2.3.3	Fysiska personer med A-skatt	60
2.3.4	Fysiska personer med F-skatt	62
2.3.5	Fysiska personer med F-skatt i kombination med A-skatt	63
2.3.6	Juridiska personer	63
2.3.7	Tillkommande skatt	64

2.3.8	Arbetsgivare	64
2.3.9	Skattemyndighetens funktion i uppbörds- förfarandet	68
2.4	Räntor och avgifter	71
2.4.1	Översikt	71
2.4.2	Anståndsränta	72
2.4.3	Respitränta	73
2.4.4	Restitutionsränta	74
2.4.5	Ö-skattevänta	75
2.4.6	Kvarkskatteavgift	76
2.4.7	Dröjsmålsavgift	77
2.5	Sanktioner	79
2.6	Redovisning och betalning av skatter och avgifter inom EU m.m.	81

II Ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter

3	<i>Ett effektivare skattebetalningssystem — ett skattekontosystem</i>	83
4	<i>Tillämpningsområdet för ett system med skattekonton</i>	89
4.1	Skatte- och avgiftsbetalningar i skattekontosystemet	89
4.1.1	Allmänna utgångspunkter	89
4.1.2	Preliminär och slutlig skatt m.m.	91
4.1.3	Socialavgifter som betalas av arbetsgivare m.m.	92
4.1.4	Mervärdesskatt	92
4.1.5	Särskilda beslut om betalningsskyldighet m.m.	93
4.1.6	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	95
4.2	Skatte- och avgiftssubjekt i skattekontosystemet	95
5	<i>Tidpunkter för betalning av skatter och avgifter</i>	99
5.1	En eller flera förfallodagar i månaden	99
5.2	Förfallodagens innebörd — inbetalningsdag eller bokföringsdag	103
5.2.1	Bakgrund	103
5.2.2	Betalning i den ordning som gäller enligt UBL	103
5.2.3	Överväganden och förslag	105
5.3	Val av förfallodagar	109

5.3.1	Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter	109
5.3.2	Överväganden och förslag	111
5.4	Betalningsfrist mellan beslutsdag och förfallodag	120
6	<i>Debitering på skattekontot</i>	123
6.1	Debitering av skatter och avgifter under året	123
6.2	Redovisning	124
6.2.1	Redovisningstidpunkter	124
6.2.2	Redovisningsavgifter	126
6.3	Den slutliga skatten i skattekontosystemet	130
7	<i>Kreditering på skattekontot</i>	133
7.1	Krediteringsprincip	133
7.2	Likafördelningsmetoden	134
7.3	Kreditering av preliminär skatt	137
7.3.1	Allmänt	137
7.3.2	Preliminär skatt via kontrollavgift	138
7.3.3	F-skatt och särskild A-skatt	139
7.3.4	Kompletteringsbetalning till skattekontot	141
7.4	Anstånd med betalning	144
8	<i>Avstämning av skattekontot</i>	147
8.1	Månadsavstämning	147
8.1.1	Allmänt	147
8.1.2	Överskott på kontot	148
8.1.3	Underskott på kontot	156
8.2	Årlig avstämning	157
8.3	Betalningsuppsmaning	158
8.4	Beloppsgränser i skattekontosystemet	160
8.4.1	Bakgrund	160
8.4.2	Överväganden och förslag	162
9	<i>Ränta och avgift i skattekontosystemet</i>	165
9.1	Ränta	165
9.1.1	Allmänt	165
9.1.2	Ränta eller avgift	166
9.1.3	Räntesamband och ränteinstrument	169
9.1.4	Räntenivåer och ränteberäkning	171
9.1.5	Befrielse från ränta	178
9.2	Avgift vid för sen redovisning	179
9.2.1	Bakgrund	179
9.2.2	Förseningsavgift	180

10	<i>Överlämnande för indrivning, m.m.</i>	183
10.1	Indrivningsuppdrag och återredovisning	183
10.2	Beloppsgränser för överlämnande för indrivning	187
10.3	Betalningar till kronofogdemyndigheten	190
10.4	Beräkning av ränta	191
10.5	Vissa andra indrivningsfrågor	193
10.5.1	Exekutionstitel	193
10.5.2	Obeståndsrekvisitet vid konkursansökan	194

III Delfrågor inom skattekontosystemet

11	<i>Obetald slutlig skatt</i>	197
11.1	Arbetsgivarnas medverkan i fråga om slutlig skatt	197
11.2	Ett förenklat löneexekutivt förfarande	202
12	<i>Betalning av pensionsavgifter</i>	205
12.1	Nuvarande ordning	205
12.2	Det reformerade pensionssystemet	207
12.3	Överväganden och förslag	212
12.3.1	En ny form för att bestämma pensionspoäng vid betalning av egenavgifter till försäkringen för tilläggs pension	212
12.3.2	Avstämning för beräkning av pensionspoäng, m.m.	217
12.4	Konsekvenser	218
13	<i>Preskription av fordringar på skatter och avgifter</i>	221
13.1	Indrivningspreskription i skattekontosystemet	221
13.1.1	Allmänt	221
13.1.2	Närmare om preskriptionen av olika skatter och avgifter	222
13.1.3	Preskription i samband med anstånd, förlängning av preskriptionstiden, m.m.	224
13.1.4	Vissa andra preskriptionsbestämmelser	225
13.1.5	Överväganden och förslag	225
14	<i>Behovet av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar</i>	229
14.1	Redovisnings- och statistikuppgifter i dag	229
14.2	Redovisnings- och statistikuppgifter i framtiden	232
14.2.1	Redovisning i ett skattekontosystem	232

14.2.2	Redovisning av skatte- och avgiftsinkomster i statsbudgeten	234
14.2.3	Periodisk information	236
IV	Preliminär och slutlig skatt	
15	<i>Överensstämelsen mellan preliminär och slutlig skatt</i>	241
15.1	Inledning	241
15.2	Beräkning av preliminär skatt enligt nuvarande ordning	241
15.2.1	Preliminär A-skatt	242
15.2.2	Preliminär F-skatt och särskild A-skatt	246
15.2.3	Kontrollformer	247
15.2.4	Ändrad beräkning av preliminär skatt	248
15.3	Överväganden och förslag	248
15.3.1	Allmänt	248
15.3.2	Beräkning av A-skatt	251
15.3.3	Beräkning av F-skatt och särskild A-skatt	263
15.3.4	Uttag av preliminär skatt med hänsyn till fastighetsskatt	272
15.3.5	Skattemyndigheternas arbete	275
15.3.6	Kontrollförfarande	276
15.4	Omprövning jämfört med jämkning	278
15.4.1	Bakgrund	278
15.4.2	Överväganden och förslag	279
16	<i>Skatteuträkning och debitering av slutlig skatt</i>	283
16.1	Bakgrund	283
16.2	Överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt	284
16.3	Överväganden och förslag	285
17	<i>Reglerna om F-skattebevis</i>	289
17.1	Inledning	289
17.2	Huvuddragen i nuvarande ordning	290
17.3	Överväganden och förslag	292
17.3.1	Återkallelse av F-skattsedel	292
17.3.2	Barnomsorgspeng	293
17.3.3	Semesterkassor	295

V Särskilda frågor

18	<i>Anstånd med betalning av skatter och avgifter</i>	297
18.1	Nuvarande ordning	297
18.2	Överväganden och förslag	299
18.2.1	Anstånd vid omprövning eller överklagande	299
18.2.2	Anstånd på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden	304
18.2.3	Anstånd vid tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt	310
18.2.4	Anstånd vid vissa avyttringar	311
19	<i>Betalningsskyldighet för skatter och avgifter</i>	315
19.1	En generell och enhetlig betalningsskyldighet för skatter och avgifter	315
19.1.1	Inledning	315
19.1.2	Betalningsskyldighet enligt nuvarande ordning för redovisade men inte betalda skatter och avgifter m.m.	316
19.1.3	Överväganden och förslag	318
19.2	Ställföreträdares betalningsskyldighet för skatter och avgifter — regleringens enhetlighet och administrativa syfte	321
19.2.1	Inledning	321
19.2.2	Allmänt om ställföreträdares betalningsskyldighet enligt nuvarande ordning	321
19.2.3	Närmare om bestämmelsernas bakgrund och utformning enligt nuvarande ordning	324
19.2.4	Associationsrättsliga bestämmelser om betalningsskyldighet	330
19.2.5	Överväganden och förslag	331
19.3	Beslutsordning i fråga om ställföreträdares betalningsskyldighet för skatter och avgifter	346
19.3.1	Inledning	346
19.3.2	Nuvarande beslutsordning	346
19.3.3	Överväganden och förslag	347
20	<i>Sanktioner i samband med redovisning och betalning av skatter och avgifter</i>	357
20.1	Nuvarande ordning.	357
20.2	Överväganden och förslag	360

21	<i>Dödsbos ansvar för skatt</i>	365
21.1	Ansvar för skatt som påförts avliden person eller dödsbo efter honom	365
21.1.1	Inledning	365
21.1.2	Historik och nuvarande ordning	365
21.1.3	Överväganden och förslag	368
21.2	Skattebefrielse för dödsbo	370
21.2.1	Bakgrund	370
21.2.2	Överväganden och förslag	371
VI En samlad reglering för redovisning och betalning av skatter och avgifter		
22	<i>En ny reglering — en skattebetalningslag</i>	373
22.1	Den lagtekniska lösningen	373
22.1.1	Inledning	373
22.1.2	En sammanslagning av bestämmelserna i UBL och USAL samt uppbördsbestämmelserna i ML till en ny uppbördslag	374
22.1.3	Normgivningsfrågor	376
22.2	Terminologiska frågor	380
22.3	Ikraftträdande och övergångsfrågor	383
VII Förslagens konsekvenser och genomförande		
23	<i>Konsekvenser och genomförande</i>	389
23.1	Administrativa konsekvenser	389
23.1.1	Konsekvenser för skatteförvaltningen m.m.	389
23.1.2	Konsekvenser för exekutionsväsendet	391
23.1.3	Konsekvenser för de skatt- och avgiftsskyldiga skyldiga	392
23.2	Ekonomiska effekter	393
23.2.1	Effekter för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet	393
23.2.2	Statsfinansiella effekter	395
23.2.3	Effekter för de skatt- och avgiftsskyldiga	396
23.3	Genomförandet	397
23.3.1	Pågående arbete	397
23.3.2	Ikraftträdande och övergångsfrågor	398
23.3.3	Informationsinsatser	398

23.3.4	Kostnadsaspekter	399
	<i>Särskilda yttranden</i>	401

Del B

	<i>Författningsförslag</i>	9
1	Förslag till skattebetalningslag	9
2	Förslag till lag om dröjsmålsavgift	79
3	Förslag till lag om redaravgift	81
4	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	83
5	Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	91
6	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	94
7	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:691) om viss lindring i skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan	96
8	Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	97
9	Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	98
10	Förslag till lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring	103
11	Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring	106
12	Förslag till lag om ändring i lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.	115
13	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	118
14	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) .	121
15	Förslag till lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar	122
16	Förslag till lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.	125
17	Förslag till lag om ändring i studiestödslagen (1973:349)	127

18	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)	128
19	Förslag till lag om ändring i lagen (1976:206) om felparkeringsavgift	130
20	Förslag till lag om ändring i lagen (1976:339) om saluvagnsskatt	132
21	Förslag till lag om ändring i bostadsförvaltningslagen (1977:792)	133
22	Förslag till lag om ändring i arbetsmiljölagen (1977:1160)	134
23	Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter	135
24	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	136
25	Förslag till lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)	137
26	Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	139
27	Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag	146
28	Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter	148
29	Förslag till lag om ändring i utsökningsbalken (1981:774)	152
30	Förslag till lag om ändring i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	154
31	Förslag till lag om ändring i arbetstidslagen (1982:673)	156
32	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	158
33	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	162
34	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	163
35	Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter	164
36	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	166
37	Förslag till lag om ändring i plan- och bygglagen (1987:10)	168
38	Förslag till lag om ändring i bankrörelselagen (1987:617)	169
39	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	171

40	Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)	173
41	Förslag till lag om ändring i lagen (1989:41) om TV-avgift	175
42	Förslag till lag om ändring i utlänningslagen (1989:529)	176
43	Förslag till lag om ändring i lagen (1989:532) om tillstånd för anställning på fartyg	178
44	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	180
45	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	183
46	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	194
47	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	196
48	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter	197
49	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	198
50	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	206
51	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader	211
52	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:1870) om överflyttande av arbetsuppgifter från Riksskatteverkets sjömansskattekontor till Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län	212
53	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.	213
54	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning	215
55	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1537) om expansionsmedel	216
56	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	217
57	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	226
58	Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	229
59	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1720) om civilt försvar	230
60	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter	231

61	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	232
62	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar	233
	<i>Författningskommentarer</i>	235
1	Skattebetalningslagen	235
2	Lagen om dröjsmålsavgift	365
3	Lagen om redaravgift	365
4	Kommunalskattelagen (1928:370)	367
5	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	368
6	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	368
7	Lagen (1951:691) om viss lindring i skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan	368
8	Lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst	368
9	Lagen (1958:295) om sjömansskatt	368
10	Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring	370
11	Lagen (1962:381) om allmän försäkring	370
12	Lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.	371
13	Kupongskattelagen (1970:624)	371
14	Skattebrottslagen (1971:69)	371
15	Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar	372
16	Lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.	373
17	Studiestödslagen (1973:349)	373
18	Aktiebolagslagen (1975:1385)	374
19	Lagen (1976:206) om felparkeringsavgift	374
20	Lagen (1976:339) om saluvagnsskatt	375
21	Bostadsförvaltningslagen (1977:792)	375
22	Arbetsmiljölagen (1977:1160)	375
23	Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter	375
24	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	375
25	Sekretesslagen (1980:100)	376
26	Skatteregisterlagen (1980:343)	376
27	Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag	377
28	Lagen (1981:691) om socialavgifter	377

29	Utsökningsbalken (1981:774)	377
30	Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.	378
31	Arbetstidslagen (1982:673)	379
32	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisreglerings- avgifter	379
33	Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivnings- myndigheter	380
34	Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	380
35	Lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter	380
36	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	381
37	Plan- och bygglagen (1987:10)	381
38	Bankrörelselagen (1987:617)	381
39	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	381
40	Fordonsskattelagen (1988:327)	381
41	Lagen (1989:41) om TV-avgift	382
42	Utlänningslagen (1989:529)	382
43	Lagen (1989:532) om tillstånd för anställning på fartyg . .	382
44	Taxeringslagen (1990:324)	382
45	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	383
46	Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel .	384
47	Lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	385
48	Lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter	385
49	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	385
50	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	387
51	Lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader	388
52	Lagen (1991:1870) om överflyttande av arbetsuppgifter från Riksskatteverkets sjömansskattekontor till Skatte- myndigheten i Göteborgs och Bohus län	388
53	Lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.	388
54	Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning . .	389
55	Lagen (1993:1537) om expansionsmedel	389
56	Mervärdesskattelagen (1994:200)	390
57	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet	404
58	Tullagen (1994:1550)	404

59	Lagen (1994:1720) om civilt försvar	404
60	Lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter	404
61	Årsredovisningslagen (1995:1554)	405
62	Lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapital- investeringar	405

Bilagor

1	<i>Direktiven</i>	407
2	<i>Uppgifter om betalning av skatter och avgifter</i>	419
3	<i>Tidsåtgången för betalningsförmedling till ett postgirokonto resp. för betalning av skatt via bank</i>	427
4	<i>Redovisningshandling för redovisning och betalning av skatter och avgifter — skattedeklaration</i>	431

Förkortningar

Bet.	Betänkande
CUN	Centrala uppborädsnämnden
Dir.	Kommittédirektiv
Dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserien
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
Kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
MF	Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Mom.	Moment
Prop.	Regeringens proposition
RGK	Riksgäldskontoret
RRV	Riksrevisionsverket
Rskr.	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
SBL	Skattebetalningslagen (1997:000)

SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)
UBF	Uppbördsförordningen (1967:626)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Sammanfattning

Bakgrund

Det system för redovisning och betalning av skatter och avgifter som tillämpas i dag har successivt reformerats i riktning mot ökad samordning och effektivisering. Såväl skattemyndigheterna som arbetsgivarna och de skattskyldiga har här varit i blickpunkten. Steg mot ett effektivare skattebetalningssystem har tagits i början av 1980-talet genom bl.a. förenklingar i de materiella bestämmelserna för beräkning av socialavgifter. Till en effektivisering har vidare bidragit den sedan år 1985 samordnade redovisningen och betalningen av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Under framför allt senare år har verksamheten dessutom påverkats av möjligheterna att i olika hänseenden ta till vara den tekniska utvecklingen.

Trots förändringar av det slag som nyss nämnts upplevs den nuvarande ordningen som svår att överblicka och tillämpa. Framför allt gör sig problemen gällande för den som är näringsidkare och samtidigt arbetsgivare. Men också för skattemyndigheterna är förfarandet fortfarande svårtillgängligt och resurskrävande. Exempelvis är förfarandet för redovisning och inbetalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i olika delar skilt från betalningen av F-skatt, preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt. Redovisningstidpunkterna är olika liksom de redovisningshandlingar som används. Inbetalningar görs till skilda konton och rutiner varierar vad gäller anmaningar att redovisa, påminnelser att betala och överlämnande för indrivning. Även sanktionssystemen skiljer sig i vissa fall åt beroende på vilken skatt eller avgift det är fråga om. Vidare regleras förfarandet i olika lagar.

Mot denna bakgrund är det vårt uppdrag att effektivisera systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Utgångspunkter vid utformningen av ett sådant system är ökad enhetlighet, samordning och förenkling. Vi föreslår i huvudsak följande.

Ett nytt skattebetalningssystem — ett skattekontosystem

Skattekontosystemet

Debiteringar, redovisningar och betalningar av skatter och avgifter samordnas i ett system med skattekonton. Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- eller avgiftsskyldig. Samtliga redovisningar och betalningar skall registreras på kontot. Främst gäller det F-skatt, innehållen preliminär skatt (skatteavdrag), arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Bokföringen på kontot skall göras så att kontoställningen kan följas kontinuerligt genom exempelvis kontoutdrag. Uppbyggnaden av ett skattekonto är inte olik ett bankkonto där kontohavaren sätter in och tar ut olika belopp och där ränta beräknas på överskott och underskott.

På skattekontot bokförs löpande dels debiterade skatter, dels de skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar. För skattskyldiga med anställningsinkomster bokförs slutlig skatt på kontot i samband med att slutskattsedeln tas fram. En ny beräkning av den slutliga skatten eller annan skatt eller avgift bokförs på kontot den dag då skatten eller avgiften förfaller till betalning. Vidare bokförs här — i samband med att slutlig skatt debiteras — preliminär skatt som redovisas i kontrolluppgift.

Alla uppgifter som den skattskyldige skall lämna redovisas i en enda handling — en skattedeklaration. Den skall lämnas en gång varje månad. När i månaden deklarationen skall lämnas beror på om mervärdesskatt skall redovisas och i så fall även på storleken av beskattningsunderlagen till mervärdesskatt.

Den 12 i månaden (i januari och augusti den 17) skall skattedeklaration lämnas dels av den som enbart redovisar skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, dels av den som har att redovisa mervärdesskatt varje månad om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor. Den som redovisar mervärdesskatt med beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kronor skall lämna skattedeklaration senast den 26 i betalningsmånaden.

Skatter och avgifter skall betalas enligt följande.

Den 12 (i januari och augusti den 17) skall vara förfallodag för den som enbart skall betala F-skatt eller avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Samma betalningstidpunkter skall gälla om den skattskyldige skall betala mervärdesskatt och beskattningsunderlagen avseende mervärdesskatt för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor. Mervärdesskatten betalas då i andra månaden efter redovisningsperioden. För denna kategori skattskyldiga samordnas betalningarna genom att förfallodagen för mervärdesskatt senareläggs. I augusti samordnas

förfallodagarna genom att betalningarna av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och F-skatt senareläggs medan betalningstidpunkten för mervärdesskatt tidigare läggs något.

För skattskyldiga med beskattningsunderlag som överstiger 40 miljoner kronor senareläggs förfallodagen för betalning av mervärdesskatt till den 26 i månaden närmast efter redovisningsperioden. Samtidigt slopas den nuvarande senarelagda förfallodagen avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden juni. Denna kategori skattskyldiga skall betala F-skatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter senast den 12 (i januari den 17) varje månad under året.

Skatter och avgifter som påförs genom särskilda beskattningsbeslut förfaller till betalning på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar efter beslutsdagen.

Förfallodagens innebörd ändras. Skatter och avgifter skall ha bokförts på skattemyndighetens konto senast på förfallodagen.

Betalningar och andra belopp som skall räknas kontohavaren tillgodo skall bokföras utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan således som huvudregel inte styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld. Om det finns en skatte- eller avgiftsskuld och det behöver anges vilken skatt eller avgift som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den period som är aktuell.

Varje månad som det har förekommit en transaktion stäms skattekontot av. Avstämningen följs i regel av ett kontoutdrag. Samtliga konton stäms av minst en gång per år. Om det vid avstämningen uppkommer ett underskott innefattar kontoutdraget en påminnelse att betala. Efter betalningsuppmaningen lämnas fortlöpande obetalda fordringar för indrivning. Mindre underskott på ett skattekonto under viss tid bör emellertid kunna godtas utan att indrivning aktualiseras. För kontohavare med transaktioner på skattekontot varje månad skall som huvudregel ett underskott på kontot lämnas för indrivning om det uppgår till minst 10 000 kronor. För övriga kontohavare skall beloppsgränsen vara 1 000 kronor.

Överskott på ett skattekonto skall som huvudregel vara tillgängliga för kontohavaren. Efter nödvändig kontroll skall återbetalningar kunna göras när som helst under månaden. Under förutsättning att det i skattedeklarationen lämnas redovisning för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter skall återbetalning som grundas på en överskjutande ingående mervärdesskatt kunna ske redan före den första förfallodagen i månaden.

Ett enhetligt ränteinstitut skall i huvudsak ersätta anståndsrentan, respiträntan, restitutionsrentan, ö-skatteräntan och kvarskatteavgiften.

Även dröjsmålsavgiften tas bort. På underskott eller överskott på ett skattekonto räknas i stället kostnads- resp. intäktsränta löpande. Räntorna knyts till en basränta som följer det allmänna ränteläget.

Ränta räknas fr.o.m. dagen efter den då ett underskott eller överskott uppkom på skattekontot. Om det är ett omprövningsbeslut eller anståndsbeslut som är grund för ränteberäkning räknas ränta fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen för resp. skatt.

Kostnadsräntan skall ha tre olika nivåer. Den lägsta kostnadsräntan (i dagsläget ca 8 %, ej avdragsgill) beräknas dels på underskott som understiger 10 000 kronor, dels på belopp som påförs genom omprövningsbeslut eller grundas på anståndsbeslut. Vid debiteringen av slutlig skatt undantas ett belopp om 10 000 kronor från ränteberäkning t.o.m. den 3 maj under taxeringsåret. På belopp häröver räknas kostnadsränta enligt en mellannivå (i dagsläget ca 10 %, ej avdragsgill) under tiden den 13 februari — den 3 maj. Från och med den 4 maj under taxeringsåret räknas sådan ränta oavsett beloppets storlek fram t.o.m. den dag som betalning senast skall ske. Den högsta kostnadsräntan (i dagsläget ca 28 %, ej avdragsgill) tas ut på underskott om minst 10 000 kronor. När en fordran lämnats för indrivning räknas låg kostnadsränta på beloppet.

Löpande skatteuträkning och debitering av slutlig skatt m.m.

Inom ramen för skattekontosystemet föreslås ett förfarande med löpande skatteberäkning. Det är avsett för skattskyldiga som enligt nuvarande ordning får sina slutskattosedlar i december under taxeringsåret, dvs. de som normalt skall lämna särskilda självdeklarationer senast den 31 mars. En skatteberäkning skall göras så snart skattemyndigheten har tillräckliga uppgifter. De skattskyldiga underrättas efter hand om resultatet, men tidigast i augusti under taxeringsåret. I samband härmed bokförs transaktionerna på skattekontot. Återbetalningar görs löpande. Underskott förfaller till betalning löpande efter nyssnämnda 30-dagars betalningsfrist. På detta sätt tidigareläggs nuvarande inbetalningstidpunkt för kvarstående skatt med upp till sex månader.

Arbetsgivarnas medverkan i uppbörden av kvarstående skatt tas bort. Samtidigt föreslås ett förenklat löneexekutivt förfarande som kännetecknas av enkelhet och snabbhet. Förfarandet avgränsas till skattskyldiga som är arbetstagare och som endast debiterats slutlig skatt på skattekontot. Det skall användas på fordringar avseende obetald slutlig skatt om högst 10 000 kronor.

Betalning av pensionsavgifter

Regleringen av betalning av pensionsavgifter som betalas i form av egenavgift, dvs. av den som har F-skatt, ändras. Avgiften till tilläggs-pension sidoordnas och jämföras med övriga skatte- och avgiftsbetalningar. Samtidigt skall sambandet mellan avgift och förmån stärkas. Den skattskyldige skall inte längre vara garanterad fulla pensionsförmåner när, som i dag, endast den del av all skatt som motsvarar tilläggs-pensionsavgiften betalats. Om endast en viss andel av samtliga skatter och avgifter för ett inkomstår har betalats skall i stället tilläggs-pensionsavgift anses ha betalats i proportion till avgiftens andel av de sammanlagda skatte- och avgiftsdebiteringarna för detta år. Pensionspoäng eller pensionsrätt skall härefter räknas den skattskyldige tillgodo i förhållande till den proportionering av betalningen av tilläggs-pensionsavgift som gjorts för året.

Fortsatt samordning av skatte- och avgiftsbetalningar

I skattekontosystemet skall ingå de i dag mest betydande skatte- och avgiftsbetalningarna. Andra skatter och avgifter — exempelvis punktskatter — bör inom en snar framtid också kunna ingå i skattekontosystemet. Särskilda överväganden och åtgärder kan emellertid krävas i vissa fall. Som vi ser det torde det på sikt finnas förutsättningar att hantera praktiskt taget alla förekommande skatter och avgifter i ett enhetligt uppbyggt skattekontosystem.

Överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt och andra särskilda frågor

Bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt

Ett flertal förslag lämnas som syftar till att förbättra överensstämmelsen mellan den preliminära och slutliga skatten. Exempelvis skall RSV ges ökade möjligheter att bestämma skattetabellernas utformning. Nämnas kan också att de särskilda tabellerna för skatteavdrag som används vid korttidsersättning och ersättning från arbetslöshetskassa tas bort. I stället skall skatteavdrag göras med 30 procent. På ersättning från arbetslöshetskassa skall vidare avdrag göras enligt krontalstabeller efter olika kommunala skattesatser. Undantaget för arbetslöshetskassorna från skyldigheten att göra förhöjt skatteavdrag slopas också.

Detsamma gäller beloppsgränsen om 6 000 kronor vid skatteavdrag på föräldrpenning.

För den som betalar F-skatt utökas skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration. En sådan skyldighet skall gälla t.o.m. den 30 november under inkomståret. Deklaration skall lämnas om den skattskyldige fått kännedom om att den slutliga skatten kommer att bli högre än den preliminära skatten med ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Dessutom förlängs tiden för debitering av preliminär skatt. Samtidigt föreslås en lättnad för säsongföretag. F-skattebetalningar för dessa företag skall kunna begränsas enbart till den period som verksamheten bedrivs.

Skattemyndigheten föreslås också få en generell rätt att dels förelägga en deklarationsskyldig att lämna en preliminär självdeklaration eller annan handling, dels göra revision för att kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts.

Regleringen om F-skattebevis

Regleringen om F-skattebevis skärps något. En F-skattsedel för en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas även om myndigheten av någon anledning, t.ex. i en konkursituation, inte har återkallat företagets eller bolagets F-skattsedel. Det måste emellertid ha funnits grund för återkallelse av företagets eller bolagets skattsedel som kan hänföras till företagsledaren för att företagsledarens F-skattsedel skall få återkallas.

En F-skattsedel för ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas också om företagsledaren i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren.

Anstånd med betalning av skatter och avgifter

Anstånd med betalning av skatter och avgifter vid betalningssvårigheter på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden skall kunna ges endast om det finns synnerliga skäl. Anståndsmöjligheten skall omfatta alla skatte- och avgiftsbetalningar i skattekontosystemet. Detsamma skall gälla vid anstånd i samband med skyldighet att tjänstgöra inom totalförsvaret.

Anståndstiderna vid anstånd med betalning av skatt på grund av avyttring av fastighet m.m. begränsas något. Samtidigt görs regleringen mindre detaljerad.

Betalningsskyldighet och sanktioner m.m.

Betalningsskyldigheten för skatter och avgifter

En generell och enhetlig betalningsskyldighet skall gälla för den som är skyldig att redovisa och betala in sådana skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet.

En ny form av automatiska beslut om betalningsskyldighet föreslås (schablondebitering). Om redovisningsskyldigheten för en viss period inte fullgörs skall betalningsskyldigheten för perioden anses bestämd till det högsta av vart och ett av de skatte- och avgiftsbelopp som bestämts för betalning för endera av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Schablondebiteringen skall gälla vid sidan av nuvarande möjligheter för skattemyndigheten att bestämma betalningsskyldigheten efter skön. Samtidigt utvidgas befogenheten att uppskatta skatte- och avgiftsbeloppen för en viss period till att omfatta arbetsgivares avdrag för A-skatt.

Betalningsskyldigheten avseende skatter och avgifter för den som företräder ett rättssubjekt som är juridisk person görs generell och enhetlig. Den utvidgas till att omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Dessutom görs det administrativa syftet med föreskrifterna tydligare. Men i allt väsentligt behålls nuvarande subjektiva förutsättningar och befrielsegrunder.

Det föreslås också att beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare skall fattas av skattemyndigheten som första instans. Besluten skall kunna överklagas till länsrätten med rätt för den enskilde till muntlig förhandling i länsrätten och kammarrätten.

Administrativa och straffrättsliga sanktioner

Tillämpningsområdet för nuvarande regler om skatte- och avgiftstillägg utvidgas till att gälla också för arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att redovisa skatteavdrag. Sanktionen berämnas skattetillägg.

Underlåtenheten att betala in innehållen skatt anses i dag som en straffbar gärning. I första hand torde det emellertid vara risken att bli personligt betalningsskyldig som — både i det enskilda fallet och generellt — har en avhållande verkan på arbetsgivaren från att inte betala in skatt. Mycket ofta är det också så att den arbetsgivare som inte betalat skatten har gjort sig skyldig till annat uppbördsbrott. Straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt kan därför inte sägas fylla någon funktion utan föreslås avskaffat.

Preskription

Utgångspunkten för beräkning av preskriptionstiden för skatter och avgifter föreslås ändrad. En skatte- eller avgiftsfordran som lett till ett underskott på ett skattekonto skall preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då ett belopp motsvarande underskottet lämnades för indrivning. Härigenom förenklas hanteringen av preskriptionsfrågorna utan att systematiken i skattekontosystemet rubbas.

En ny reglering — en skattebetalningslag

En ny uppbördslag föreslås — en skattebetalningslag. I lagen finns den reglering av skattekontosystemet som behövs. Den innehåller också övriga bestämmelser om beräkning och debitering av de skatter och avgifter som ingår i det nya systemet. Lagen ersätter uppbördslagen (1953:272) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt förfarandebestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200). Den nya lagen har gjorts mindre detaljerad än de äldre lagarna.

Konsekvenser

Förslaget om ett skattekontosystem förväntas leda till en starkt förenklad administration av i första hand företagens skatte- och avgiftsbetalningar. Redovisningen av skatter och avgifter blir mindre resurskrävande än i dag främst för arbetsgivare och företag i övrigt. Endast en deklaration per månad behöver lämnas. Med undantag för de största företagen som redovisar mervärdesskatt blir det vidare fråga om endast en betalning varje månad. Den samordnade redovisningen gör att in- och utbetalningar kan kvittas redan på betalningsstadiet. Företagens skatte- och avgiftsbetalningar förenklas härmed väsentligt jämfört med i dag. En slopad arbetsgivarmedverkan vid betalning av kvarstående skatt ger ytterligare administrativa vinster för företagen.

För skattemyndigheterna samordnas och effektiviseras hanteringen av redovisningar och betalningar, avstämningar, omföringar, betalningsuppsmaningar, ränteberäkningar, överlämnande för indrivning, m.m.

I ekonomiska termer innebär förslaget till ett skattekontosystem m.m. med ökad enhetlighet och samordning besparingar för staten på i storleksordningen 50 miljoner kronor per år. Även effekterna av de

olika delförslagen i övrigt avses i vart fall på sikt föra med sig besparingar för det allmänna. Dessa besparingseffekter är svåra att precisera men förväntas inte bli obetydliga.

En del av den administrativa besparingseffekten genereras genom samordningen av förfallodagarna till den 12 i månaden. Den senareläggning av förfallodagen för mervärdesskatt från den 5 till den 12 resp. från den 20 till den 26 i månaden som förslaget innefattar ger i sig en negativ ränteeffekt för staten. Utrymme för dessa senareläggningar skapas dels genom den för vissa skattskyldiga slopade särredovisningen av mervärdesskatt under sommarperioden, dels genom de administrativa vinsterna av ett nytt skattebetalningssystem.

Ikraftträdande

Skattekontosystemet liksom övriga förslag samt skattebetalningslagen föreslås sättas i kraft vid årsskiftet 1997/98.

Summary

Background

The system for accounting and payment of taxes and dues that applies today, has gradually been amended with the aim to increase the co-ordination and to render it more effective. The Taxation Authorities, as well as the employers and the taxpayer, have been in the limelight. Steps towards a more effective tax payment system were taken in the beginning of the 1980's through, among other things, simplifications in the regulations for the calculation of social fees. The co-ordinated accounting and payment of deducted tax and payroll tax, which was introduced in 1985, has further contributed to rendering the system more effective. Above all, over recent years the activity has in addition, been influenced by the possibilities to take advantage of the technical evolution in various respects.

Despite the above mentioned changes, the present regulatory system is difficult to comprehend and apply. Above all, the problems manifest themselves for those who at the same time are businessmen as well as employers. However, even for the tax authorities the procedures are still both difficult to comprehend and resource demanding. For instance the procedure for accounting and paying of deducted tax and payroll tax is in various parts different to the procedure for the payment of Company tax, preliminary tax on interest and distribution, income tax arrears, additional tax and value-added tax. The timings for account varies, just like the accounting documents that are used. The payments are made into different accounts and the routines vary with regard to notices to report, reminders to pay and surrenders for collection. Even the sanctions systems differ in certain cases, depending on the type of tax or fee in question. Furthermore, the procedure is regulated in various acts.

On presentation of this background it is our mission to render the system more effective for the accounting and payment of taxes and dues. The starting point in the formulation of such a system is increased uniformity, co-ordination and simplification. In principle, we propose the following.

A New Tax Payment System — A Tax Account System

The Tax Account System

Debiting, accounting and payments of taxes and dues is co-ordinated in one system with Tax Accounts. The tax authority will have a tax account for everyone liable to tax or dues. All accounting and payments will be registered in the account. Principally it applies to Company tax, preliminary tax (tax deduction), payroll tax and value-added tax. The bookkeeping of the account shall be done so that the account status can be followed continuously through e.g. Statements of account. The building up of a tax account is not unlike a bank account where the account owner deposits and withdraws different amounts and where interest is calculated on surplus and deficit.

Consecutively entered into the tax account are debited taxes, as well as, those taxes and dues that the taxpayer reports. For the taxpayer with employment income the final tax is recorded into the account in connection with the compilation of the final notice of assessment. A new calculation of the final tax or other tax or due is recorded in the account when the tax or the due, is due for payment. Recorded here, in addition — in connection with final tax deduction — is preliminary tax that is reported in the statement of earnings.

All information that the taxpayer shall provide is reported in one document only — a tax declaration. It shall be filed once every month. Which day of the month the declaration shall be filed depends on if value-added tax shall be reported and in that case even on the size of the tax basis for value-added tax.

On the 12th of the month (in January and in August on the 17th), the tax declaration shall be filed by the one who only accounts tax deduction and payroll tax and also by the one that has to account value-added tax every month if the tax basis for the fiscal year is amounting to a maximum of SEK 40 million. The one who accounts value-added tax with a tax basis that exceeds SEK 40 million shall file a tax declaration at the latest on the 26nd of the payment month.

Taxes and Dues shall be payed according to the following.

The 12th of the month (in January and in August on the 17th), shall be the due date for company tax, deducted tax and payroll tax. The same payment times shall apply if the taxpayer shall pay value-added tax with a tax basis that for the fiscal year amounts to a maximum of SEK 40 million. The value-added tax is then to be payed in the second month after the accounting period. Thus, the co-ordination of payments for this category of taxpayers implies that the due date for value-added tax is postponed. In August the due dates are co-ordinated

through the postponing of payments of company tax, deducted tax and payroll tax, while the payment time for value-added tax is brought forward somewhat.

The due date for value-added tax for taxpayers with a tax basis that exceeds SEK 40 million is postponed to the 26th in the month nearest after the accounting period. At the same time the present special provision regarding value-added tax for the June accounting period is abolished. This category of taxpayers shall pay company tax, deducted tax and payroll tax at the latest the 12th (in January on the 17th) of every month.

Taxes and dues that are levied through individual assessment decisions fall due for payment on the due date that falls the closest after an extension of time for payment of 30 days after the decision day.

The significance of the due date is amended. Taxes and dues shall have been recorded at the tax authority's office at the latest by the due date.

Payments and other amounts that shall be credited to the account holder shall be entered without any clearance ranking in between different taxes and dues in the tax account. The taxpayer cannot consequently, as a principal rule control a payment with regard to a certain tax or due debt. If there is a tax or due debt that requires clarification as to which tax or due that is payed or unpaid, the debt shall be distributed proportionally in between those taxes and dues that were charged during the current period.

Each month when a transaction has occurred the tax account is balanced. As a rule, a Statement of account follows after balancing. All the accounts are balanced at least once per year. Should a deficit arise upon balancing, a reminder to pay is included in the statement of accounts. After the reminder for payment, unpaid debts are continuously filed for collection. A smaller deficit in the tax account during a certain time, should however, be able to be accepted without collection brought to the fore. For an account holder with transactions in the tax account every month, a deficit in the account should, as a principal rule, be filed for collection if it amounts to a minimum of SEK 10 000. For other account holders the minimum amount is SEK 1 000.

A surplus in the tax account shall as a principal rule, be accessible to the account holder. After the necessary checking, reimbursements shall be possible to be made anytime during the month. On the condition that in the tax declaration the accounting for the deduction of tax and payroll tax is provided, a reimbursement based on the

excess incoming value-added tax, shall be possible to transpire already before the first due day in the month.

A uniform interest regulation shall in principle replace the interest on a respite for payment, the respite interest, the repayment interest, the excess tax interest, and the residual tax fee. Also interest on overdue payment is abolished. Interest expense respectively income interest on a deficit or on a surplus in a tax account, is instead calculated continuously. The interests are tied up to a base interest that follows the general level of interest rates.

Interest is calculated from and including the day after the day when the deficit or the surplus arose in the tax account. In the case of a reappraisal decision or a decision for respite as the ground for calculation of interest, it is from and including the day after the original due day for the respective tax, that interest is calculated.

The interest expense shall have three different levels. The lowest interest expense (at present approx. 8 %, non-deductible) is calculated on the deficit that falls below SEK 10 000, and also on the amount that is levied through a reappraisal decision or is based on a decision for respite. When final tax is debited, a sum of SEK 10 000 is exempted from the calculation of interest, up to and including the 3rd of May during the year of assessment. On exceeding amounts the interest expense is calculated according to a middle level (at present approx. 10 %, non-deductible) during the time 13th February to the 3rd May. From and including the 4th May during the year of assessment such interest is calculated irrespective of the size of the amount up to and including the latest day that payment shall occur. The highest interest expense (at present approx. 28 %, non-deductible) is taken out on deficits of a minimum of SEK 10 000. When a claim is filed for collection a low interest expense is calculated on the amount.

Consecutive Tax Computation and Debiting of Final Tax etc.

A procedure with consecutive tax computation is suggested within the framework of the tax account system. It is intended that the taxpayers, as according to the present regulation, obtain their final notice of assessment in December, during the year of assessment i.e. those who normally shall file their private income tax returns at the latest the 31st March in the same year. A tax calculation shall be done as soon as the tax authority has the sufficient information. The taxpayer will gradually be notified of the result, by the month of August at the earliest, during the year of assessment. In connection herewith the

transactions are entered in the tax account. Reimbursements are continuously made. A deficit becomes due for payment consecutively after the mentioned 30 days time limit for payment. In this way, the current payment point of time for tax arrears is brought forward by up to six months.

The employer's assistance in the collection of outstanding tax is taken away. At the same time a simplified attachment of wages procedure is suggested that is distinguished by simplicity and promptness. The procedure sets the boundaries for the taxpayers who are employees and who are only debited final tax in the tax account. It shall be applicable on claims in reference to unpaid final tax to a maximum of SEK 10 000.

Payment of Pension Fees

It is suggested that the provisions for payment of pension fees that are paid in the form of self-employed personal contributions, i.e. by those who have Company tax, be amended. The fee for supplementary pension is equally ranked and co-ordinated in the same category as other tax and due payments. At the same time the link between fee and benefit shall be strengthened. The taxpayer shall no longer be guaranteed full pension benefits when, like today, only part of all the tax that corresponds to supplementary pension fees has been paid. If only a certain share of all taxes and dues for an income year have been paid, the supplementary pension fees shall instead be considered to be have been paid in proportion to the fee's share of the total amount of taxes and dues debited for that year. Pension points or pension rights shall hereafter be credited to the taxpayer in relation to the proportioning of the payment of supplementary pension fee that has been done for the year.

Continuos Co-ordination of Tax and Due Payments

The tax account system shall comprise today's most important tax and due payments. Other taxes and dues — e.g. selective purchase tax — should, in the near future, also be a part of the tax account system. Special considerations and measures can, however, be required in certain cases. From our point of view, there would by time, exist prerequisites to handle almost all existing taxes and dues in a uniformly constructed tax account system.

The Conformity between Preliminary and Final tax and other particular matters

Better Conformity between Preliminary and Final Tax

A number of suggestions are made that aim at improving the conformity between the preliminary and the final tax. As an example, the National Tax Board shall be given increased possibilities to decide the content of tax tables. It can also be mentioned that the separate tables for tax deduction that are used for temporary compensation and for compensation from unemployment insurance funds, are to be abolished. Instead, tax deductions are to be made by 30 %. Furthermore, deductions on compensation from the unemployment insurance fund shall be made according to monetary tables by various municipal tax rates. The exception for the unemployment insurance funds to make increased tax deduction from the taxpayer is also abolished. The same applies to the limited sum on SEK 6 000 by tax deductions for parental allowance.

For those who pay Company tax, the obligation to file a preliminary income tax return is increased. Such an obligation shall be valid up to and including 30th November, in the income year. A declaration is to be filed if the taxpayer has been informed that the final tax will be higher than the preliminary tax with a total that is considerable in regard to the taxpayer's circumstances. Furthermore, the time for debiting of preliminary tax is extended. At the same time a reduction for seasonal business is suggested. Company tax payments for these businesses should be able to be limited exclusively to the period that the business is carried out.

It is also suggested that the Tax authority be allowed a general right to order those liable to file an income tax return to file a preliminary income tax return or other documents, and to also carry out an audit to monitor that the declaration and information obligation has been fulfilled.

The Regulation on Company Tax Card

The regulation on company tax is made somewhat more stringent. A company tax card for a business manager in a private business or privately owned company shall be revocable even if the authority for some reason, e.g. in a bankruptcy situation, have not revoked the company's or the business' company tax card. As a condition for

revocation of a business manager's company tax card, there must, however, have been grounds for revocation of the company's or business' company tax card that can be referred to the business manager.

A company tax card for a private business or privately owned company shall also be revocable if the business manager in the company has dealt in a way that the company tax card may not be issued to the business manager.

Respite for Payment of Taxes and Dues

Respite for payment of taxes and dues in the case of financial embarrassment due to social reasons and other similar circumstances, shall be possible to grant only when there are special reasons. The respite possibility shall embrace payments of all taxes and dues in the tax account system. The same shall apply for a respite in connection with duty to serve within the total defence.

The respite time for a respite for payment of tax due to the sale of real estate etc. is somewhat limited. At the same time the regulations are made less detailed.

Payment Liability and Sanctions etc.

The Payment Liability for Taxes and Dues

A general and uniform payment liability shall apply for those liable to report and pay such taxes and dues that are included in the tax account system.

A new form of automatic decisions on payment liability is suggested (standard debiting). If the accounting liability for a certain period is not fulfilled, shall the payment liability for the period be considered to be decided to the highest of each one of the tax and due amounts that have been decided for payment for one or other of the three nearest preceding accounting periods. The standard debiting shall apply besides the present possibilities for the tax authority to decide the payment liability at their discretion. At the same time the authority to estimate the tax and due amounts for a certain period is extended to include the employer's deduction of income tax.

The payment liability with regard to taxes and dues for those who represent a legal entity who is a juridical person, is made general and uniform. It is extended to include all taxes and dues that are included

in the tax account system. Furthermore the regulation's administrative purpose is made clearer. But in substance the present subjective prerequisites and grounds for exemptions are kept.

It is also suggested that decisions on the payment liability for representatives shall, in the first instance, be taken by the tax authority. The decisions shall be possible to be appealed against in the County Administrative Court with the right for the individual to have a verbal proceeding in the County Administrative Court and in the Administrative Court of Appeal.

Administrative and Criminal Law Sanctions

The scope of the present provisions on additional tax and dues is extended to apply also to the employer who does not fulfill his duty to report tax deductions. The sanction is called additional tax.

The failure to pay withheld tax is today considered as a criminal act. However, at first hand, it is probably the risk to become personally liable to pay — as well in the individual case as in general — that has a restraining effect on the employer not to pay tax. Very often it is also that the employer who has not paid the tax is guilty of another tax collection crime. The criminal liability for the failure to pay withheld tax cannot therefore be said to serve any purpose and is suggested to be abolishment.

Limitation

The starting point for the computation of the period for taxes and dues, is suggested to be changed. A tax or due claim that has resulted in a deficit in a tax account shall be statute-barred five years after the expiration of the calendar year when an amount equivalent to the deficit was filed for collection. In this way the handling of limitation matters is simplified without disturbing the classification in the tax account system.

A New Regulation — A Tax Payment Act

A new tax collection act is suggested — a tax payment act. The act comprises the regulation needed for the tax account system. It also includes other payment and debiting of the taxes and dues that are an integral part of the new system. The Act replaces the Tax Collection

Act (1953:272) and the Act (1984:668) on Collection of Social Fees from Employers and the procedural provisions in the Value-added Tax Act (1994:200). The new Act is made less detailed than the older acts.

The Consequences

The proposal on a tax account system is expected to at first, result in a substantially simplified administration of the company's tax and fee payments. The accounting of taxes and dues becomes less resource demanding than today principally for employers and as well for companies. Only one declaration per month needs to be filed. With the exception of the larger companies that report value-added tax, there will furthermore only be one payment each month. The co-ordinated accounting implies that the debit and credit payments can already be set off in the payment stage. The company's tax and due payments are considerably simplified compared with today. A discontinued employer assistance as regards payment of tax arrears, gives further administrative gains for the company.

For the tax authorities, the handling of accounting and payments, balance checks, transfers, reminders for payment, interest computations, surrenders for collection, etc., are co-ordinated and rendered more effective.

In economical terms, this means that the proposal for a tax account system etc. with increased uniformity and co-ordination, will save the state in the region of SEK 50 million per year. Also the results as to the rest of the various proposal parts are intended, at least in the long run, to result in savings that are not insignificant for the community at large. A part of the administrative savings effect is generated through the co-ordination of the due dates to the 12th of the month. The postponement of the due day for value-added tax from the 5th to the 12th respective from the 20th to the 26th every month during the year, which is included in the co-ordination, gives in itself a negative interest result for the state. Scope for this postponement is created partly through the abolishment during the summer period, of the separate accounting of value-added tax for some of the taxpayers, partly through the administrative gains attained by the new tax payment system.

Entry Into Force

The Tax Account System as well as the other proposals and the Tax Payment Act are suggested to come into force by the turn of year 1997/98.

I UTGÅNGSPUNKTER

1 Utredningens uppdrag och arbete

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 s. 120 ff, bet. 1993/94:31, rskr. 1993/94:335) samt vissa särskilda frågor om tillämpningen av reglerna om F-skattebevis (bet. 1993/94:SkU20 s. 11 f, 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.

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. 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 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 betalningsflöden 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 uppbörderna 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.

I direktiven sägs att utredningen, om det inte bedöms olämpligt, bör redovisa de frågor som rör inbetalningstidpunkter med förtur.

Genom beslut den 8 december 1994 har regeringen efter en framställning från utredningen medgett att i utredningsarbetet får tas upp även de indirekta skatterna. Enligt beslutet bör utredningen redovisa frågorna som rör betalningstidpunkter för de indirekta skatterna med förtur. Det sägs också dels att gällande EG-regler på detta område skall beaktas när förslag i detta hänseende utarbetas, dels att det skall belysas hur motsvarande frågor hanteras i övriga EU-länder.

Under arbetets gång har vidare till utredningen lämnats ett antal skrivelser m.m.

1.2 Arbetets uppläggning och bedrivande

En huvuduppgift i utredningsarbetet har, som nyss nämnts, varit 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 skattebetalningssystem har berört i stort sett varje fråga som ingått i uppdraget och således även övervägandena beträffande tidpunkterna för betalning av skatter och avgifter. Det har därför bedömts olämpligt att behandla frågan om inbetalningstidpunkter innan i vart fall huvuddragen i ett nytt samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar kunnat skönjas. Efter en inledande genomgång av nuvarande ordning på området för redovisning och betalning av skatter och avgifter riktades utredningsarbetet därför in på att finna formerna för ett sådant system.

Parallellt härmed genomfördes en kartläggning av förhållandena på skattebetalningsområdet i vissa andra länder.

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. Under hand har vidare synpunkter på utformningen av systemet lämnats av bl.a. Riksförsäkringsverket (RFV), RRV, Bankgirocentralen BGC AB, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagens Uppgiftslämnardelegation (FUD), Postgirot Bank AB, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorssamfundet (SRS), Sveriges Redareförening och Sveriges Redovisnings-

konsulters Förbund (SRF). Förslaget till nytt skattebetalningssystem har också såväl på ett övergripande plan som i enskildheter löpande stämts av vid kontakter på olika nivåer inom RSV. Beträffande förskottsbetalningar av lön samt F-skattesystemets och anståndsinstutets funktion har enkäter tillställts skattemyndigheterna i landet. Vi har också samrått med Skattelagskommittén (Fi 1991:03), Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (Fi 1991:09), 1993 års skattebrottsutredning (Fi 1993:08), Budgetprognosutredningen (Fi 1994:06) och Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05).

Sedan huvuddragen i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter — ett skattekontosystem — klarnat var det möjligt att göra en bedömning av inbetalningstidpunkternas plats i ett sådant system. Förutsättningar skapades samtidigt 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. det som sagts i direktiven om att behandla frågan om en tidigareläggning av inbetalningstidpunkterna med förtur redovisade vi vissa förslag i den delen i delbetänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87). Förslagen innefattade en tidigareläggning av betalningstidpunkten till den 10 i månaden (i januari den 15) för

- 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.

Samtidigt presenterades förslag till tydligare bestämmelser om skatteavdrag och redovisning av arbetsgivaravgifter vid förskotts-betalning av lön.

De förslag som lades fram i delbetänkandet har lett till lagstiftning under hösten 1994 som trätt i kraft den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:92, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156).

Delvis parallellt med vårt utredningsarbete har på regeringens uppdrag RSV gjort en översyn av betalningsfristerna för punktskatter. Uppdraget redovisades den 30 september 1994 (Fi94/3138). På grundval av denna översyn och förslag i nyssnämnda proposition har beslut fattats om en tidigareläggning av betalningstidpunkterna för punktskatterna på tobak, alkohol, energi och lotterier från den 25 till den 20 i månaden efter redovisningsperiodens slut. De nya bestämmelserna tillämpas fr.o.m. den 1 juli 1995. I propositionen anfördes att

regeringen inte var beredd att i detta skede gå längre i fråga om att förkorta fristen för redovisning och betalning av punktskatterna utan ville avvakta resultatet av Skattebetalningsutredningens arbete (prop. s. 45).

Med anledning av regeringsbeslutet rörande vårt utredningsuppdrag och de indirekta skatterna presenterade vi i februari 1995 förslag om förkortade redovisnings- och betalningsperioder för mervärdesskatt i delbetänkandet Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning (SOU 1995:12). Med utgångspunkt i förslagen har nya bestämmelser om en månadsredovisning och tidigare lagda betalningstidpunkter i vissa fall av mervärdesskatt trätt i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:19, bet. 1995/96:SkU11, rskr. 1995/96:16). I fråga om betalningstidpunkterna har härefter regleringen föreslagits justerad (se prop. 1995/96:150 s. 33 och prop. 1995/96:198 s. 26 f).

Det förhållandet att vårt uppdrag kommit att omfatta även de indirekta skatterna innebar förutsättningar att överväga ett sammanhållet system för redovisning och betalning av direkta och indirekta skatter samt arbetsgivaravgifter m.m. Det fortsatta utredningsarbetet gick därför härefter vidare bl.a. med den närmare utformningen av ett sådant system. Arbetet i denna del har bedrivits i nära samråd med RSV:s Skattekontoprojekt. Inom detta projekt prövar RSV bl.a. förutsättningarna att införa ett effektivt fungerande system med skattekonton inom skatteförvaltningen. Förutom uppbyggnaden av ett nytt skattebetalningssystem och den administrativa hanteringen av redovisningar, betalningar och avstämningar m.m. har i detta sammanhang ett antal delfrågor övervägts. Bland annat har närmare prövats lämnandet av redovisnings- och statistikuppgifter om skatter och avgifter. Särskilda överväganden har ägnats också vissa indrivningsfrågor samt frågor om preskription av fordringar på skatter och avgifter.

Samtidigt har ett antal andra frågor övervägts. Det gäller bl.a. möjligheterna att få till stånd en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt, förhållandet mellan omprövningsförfarandet och jämningsinstitutet, F-skattesystemets funktion, regleringen av ansvaret för ett dödsbos skatt, skattebefrielse för dödsbo samt förutsättningarna för anstånd med betalning av skatter och avgifter. Dessutom har särskild uppmärksamhet ägnats åt sanktionsfrågorna och däribland formerna för ställföreträdarens betalningsskyldighet.

Det fortsatta utredningsarbetet har vidare inbegripit ett stort antal lagstiftningsfrågor. Ett förslag till en för direkta skatter och socialavgifter samt mervärdesskatt gemensam uppbördslag — en skattebetalningslag — har utarbetats och i anslutning härtill förslag till ändringar i berörda lagar i övrigt.

Med hänsyn till utredningsarbetets omfattning har vissa avgränsningar varit nödvändiga. Det gäller exempelvis beträffande vilka skatter och avgifter som det varit möjligt att överväga om de redan i ett första skede bör inordnas i ett nytt skattebetalningssystem. Organisatoriska aspekter och administrativa rutiner såvitt avser punktskatterna är faktorer som kräver särskilda överväganden vilka lämpligen bör ske i ett senare sammanhang. Några förslag i aktuellt hänseende rörande dessa skatter liksom för övrigt beträffande arvs- och gåvoskatten samt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. presenteras därför inte här. Det har inte heller ansetts lämpligt att nu lägga fram förslag som innebär att sjömansskatten och redaravgiften inordnas i det nya skattebetalningssystemet.

2 Allmän bakgrund

2.1 En tillbakablick

Det nuvarande uppbördssystemet kom till genom *1947 års uppbördsreform*. Staten tog då över ansvaret för debitering och uppbörd av alla skatter och avgifter. Uppbörd skulle verkställas genom Postverkets försorg. Det nya förfarandet innebar, till skillnad mot det tidigare, skatteinbetalning i anslutning till inkomsternas intjänande.

Tre olika begrepp tillskapades för beräkning av preliminär skatt: A-skatt, B-skatt och C-skatt. A-skatten skulle arbetsgivaren ta ut på lön enligt tabell och betala i särskild ordning. B- och C-skatt debiterades av lokal skattemyndighet. B-skatt betalades av skattskyldig med inkomst av fastighet, rörelse eller kapital samt av löntagare i fall då A-skatt bedömdes olämplig. C-skatten, som kom att gälla fram till år 1954, avsåg att komplettera A-skatten och träffa sådana löntagare som utöver löneinkomst även hade inkomst av annan förvärvskälla överstigande ett visst belopp.

Redan vid 1947 års uppbördsreform förutsattes att systemet skulle ses över med ledning av erfarenheterna av några års tillämpning. En sådan översyn initierades år 1949 och ledde fram till 1953 års uppbördsförordning, numera uppbördslagen (1953:272), se prop. 1953:100, bet. 1953:BevU33, rskr. 1953:187.

Olika reformer har härefter haft betydelse för utformningen av det nuvarande uppbördsförfarandet. Nämnas kan 1966 års ADB-reform och 1967 års fögderireform. Den sistnämnda reformen innebar bl.a. att en enhetlig fögderiindelning infördes. Genom 1980 års uppbördsreform samordnades inbetalningstidpunkterna för skatter. Vidare genomfördes ändringar av redovisnings- och inbetalningssättet.

Genom socialförsäkringssystemets uppbyggnad har alltsedan 1900-talets början utvecklats en ordning för uppbörd av socialavgifter. Olika finansierings- och uppbördsformer har tillämpats under skilda tidsperioder. Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter som arbetsgivare betalar på lön utbetald till anställda personer uppbars under lång tid av Riksförsäkringsverket (RFV). Socialavgifter i form av egenavgifter, som betalas på inkomst av annat förvärvsarbete än anställning, uppbars av skatteförvaltningen enligt uppbördslagen.

År 1985 ändrades uppbördsförfarandet på så sätt att uppbörden av socialavgifter från arbetsgivare samordnades med systemet för uppbörd av innehållen preliminär skatt enligt uppbördslagen (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369). RFV:s medverkan i uppbörden av arbetsgivaravgifterna avvecklades. En särskild reglering av uppbörden av socialavgifter behölls emellertid genom lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Med anledning av skattereformen (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356) har ett antal ändringar och anpassningar gjorts av regleringen på uppbördsområdet. Dessa har avsett bl.a. terminologiska och systematiska frågor samt frågor om uppgiftslämnande (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, rskr. 1990/91:57). Vidare har år 1991 införts ett väsentligt utvidgat omprövningsförfarande vid uppbörd av inkomstskatter och arbetsgivaravgifter (prop. 1990/91:46, bet. 1990/91:SkU7, rskr. 1990/91:81). Nämnas bör även den i början av 1990-talet genomförda omorganisationen av de dåvarande länskattemyndigheterna och de lokala skattemyndigheterna. Ansvar för skatte- och avgiftsuppbörden har härigenom flyttats till lokal nivå — till de lokala skattekontoren.

Genom de år 1992 beslutade reglerna om F-skattebevis har sambandet mellan skatter och avgifter i uppbördsförfarandet stärkts ytterligare (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292). Huvudsyftet med reglerna är att åstadkomma ett enklare och mer förutsebart system för uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter. Även de samma år antagna förenklingarna i deklarationsförfarandet innebär en rad ändringar på uppbördsområdet (prop. 1992/93:86, bet. 1992/93:SkU11, rskr. 1992/93:146).

Nya tidigarelagda tidpunkter för redovisning och betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter har härefter införts genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:92, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156).

I fråga om mervärdesskatten ersattes den allmänna varuskatten (omsättningsskatten) med en ny indirekt beskattning den 1 januari 1969 då lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) trädde i kraft. Redovisningsperioderna för omsättningsskatten var två, fyra resp. sex månader, med två månader som normalt. 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.

Även för mervärdesskatten skulle som huvudregel två månader vara redovisningsperiod. I vissa fall kunde emellertid redovisning ske per tertiäl, halvår eller helt år. Den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden blev betalningstidpunkt.

Vid ändringar i GML år 1979 medgavs av redovisningstekniska skäl att inbetalning avseende redovisningsperioden juli — december eller helt kalenderår fick ske senast den 5 april nästföljande år. 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.

Före tillkomsten av den nu gällande bokföringslagen (1976:125) var flertalet skattskyldiga inte bokföringsskyldiga. I samband med att bokföringslagen kom till knöts redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt till bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning, dvs. redovisning av mervärdesskatt skall ske när affärshändelser bokförs. Från och med den 1 januari 1981 är faktureringsmetoden huvudregel (prop. 1978/79:141 s. 42). Möjlighet att i vissa fall redovisa mervärdesskatt enligt kontantmetoden har emellertid behållits.

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 mervärdesskattelagen (ML) som trätt i kraft den 1 juli 1994 innefattade inte några ändringar i redovisnings- eller betalningshänseende (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170, SFS 1994:200).

I samband med Sveriges medlemskap i EU infördes fr.o.m. den 1 januari 1995 en EG-anpassad beskattningsordning för mervärdesskatt (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151). Lagstiftningen ändrades bl.a. så till vida att mervärdesskatten skall redovisas för enmånadsperioder för skattskyldiga som bedriver handel med EG.

En i princip generell enmånadsredovisning av mervärdesskatt har härefter införts genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:19, bet. 1995/96:SkU11, rskr. 1995/96:16). I samband härmed har införts även tidigarelagda redovisnings- och betalningstidpunkter i vissa fall. Såvitt avser grunderna för vilka skattskyldiga som skall redovisa och betala vid olika tidpunkter har regleringen härefter föreslagits justerad (prop. 1995/96:150 och prop. 1995/96:198).

2.2 Gällande författningsreglering

2.2.1 Allmänt om författningsregleringen

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 1991:97 resp. 1991:98. Nämnas bör också uppbördsförordningen (1967:626), omtryckt 1992:1676, som ansluter till både UBL och USAL.

För vissa slag av direkta skatter finns särskilda bestämmelser om uppbörd. I allmänhet knyter dessa nära an till reglerna 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. Bestämmelser om uppbörd finns också i lagen (1958:295) om sjömansskatt.

I fråga om indirekta skatter bör nämnas mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och mervärdesskatteförordningen (1994:223, MF) samt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) som även dessa innehåller regler om uppbörd av skatt.

Författningarna om uppbörd av direkta skatter och socialavgifter reglerar — till skillnad från i första hand ML — i princip endast uppbördsförfarandet. De är alltså rena förfarandelagar. Regleringen av uppbördssystemet bygger på det materiella innehållet i skattelagarna, lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1944:1744) om allmänna egenavgifter och lagen (1962:381) om allmän försäkring. Uppbördsregleringen är givetvis i sig materiellt betingad i olika hänseenden, bl.a. när det gäller preliminär skatt, men även i dessa fall i frågor som i grunden hänger samman med förfarandet.

2.2.2 Uppbördslagen (1953:272)

UBL (prop. 1953:100, bet. 1953:BevU33, rskr. 1953:187) har alltsedan tillkomsten år 1953 ändrats en eller flera gånger varje år — i genomsnitt cirka fyra gånger årligen. 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 när reglerna om F-skattebevis infördes (prop. 1991/92:112). Det finns inte någon paragraf i UBL som inte har ändrats sedan lagen trädde i kraft.

UBL är central på uppbörsområdet dels genom att den reglerar uppbörderna av några av de viktigaste skatterna, såsom den statliga och kommunala inkomstskatten, dels genom att ett flertal författningar innehåller hänvisningar till bestämmelserna i UBL.

Enligt 1 § UBL skall med skatt enligt lagen förstås

- kommunal inkomstskatt enligt kommunalskattelagen (1928:370),
- statlig inkomstskatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
- statlig förmögenhetsskatt enligt den år 1991 upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt; jfr lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
- statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- skogsvårdsavgift enligt den år 1992 upphävda lagen (1946:324) om 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 som redovisas i självdeklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200),
- annuitet på avdikningslån enligt den år 1959 upphävda kungörelsen (1939:432) angående villkoren för lån från statens avdikningslånefond,
- avgift enligt lagen (1994:1744) om allmänna egenavgifter,
- skatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- avgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift samt
- skatt enligt lagen (1993:537) om expansionsmedel.

I 2 § 1 mom. UBL sägs att de beteckningar som används i kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt, lagen om statlig förmögenhetsskatt, taxeringslagen eller mervärdesskattelagen skall ha samma betydelse i UBL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

I det följande, 3 — 14 §§, innehåller lagen grundläggande regler om preliminär skatt, dvs. preliminär A-skatt, preliminär F-skatt och särskild A-skatt.

Särskilda bestämmelser ges om bl.a. i vilka fall en preliminär taxering enligt en preliminär självdeklaration skall göras till ledning för det preliminära skatteuttaget (15 — 21 §§).

Beträffande debitering av skatt (22 — 32 b §§) anges bl.a. tidpunkten för betalning av preliminär F-skatt och särskild A-skatt, vad som skall iakttas vid debitering av slutlig skatt, när kvarskatteavgift skall tas ut samt vad som gäller om tillkommande skatt och respitränta.

Bestämmelserna i 33 — 38 §§ handlar om utfärdande av skattsedel för preliminär, slutlig och tillkommande skatt. I 33 d § anges bl.a. att det till en F-skattsedel¹ skall fogas ett s.k. F-skattebevis. Särskilda regler ges om i vilka fall en F-skattsedel skall återkallas (38 a — 38 b §§).

Arbetsgivares centrala roll i uppbördssystemet regleras genom bl.a. bestämmelserna om avdrag på lön (39 — 44 a §§).

Regler om jämkning av preliminär skatt finns i 45 — 47 §§ och bestämmelser om i vilka fall anstånd med inbetalning av skatt kan medges i 48 — 51 §§.

Frågor om uppbörd av i första hand preliminär A-skatt regleras i 52 — 57 §§. Huvudregeln om tidpunkten för skatteinbetalning finns i 52 § och i 54 § 1 mom. föreskrivs om skyldigheten att lämna uppbördsdeklaration till skattemyndigheten.

UBL innehåller vidare bestämmelser om dröjsmålsavgift och indrivning. Skatt, dröjsmålsavgift, kvarskatteavgift eller ränta som inte har betalats in i rätt tid skall lämnas för indrivning (59 §). Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

I det följande innehåller UBL bestämmelser om restitution av skatt, ö-skatteränta och restitutionsränta (68 — 69 §§).

I 72 § anges att det är RSV som leder och ansvarar för skatteförvaltningens verksamhet enligt UBL och USAL, dvs. utövar den centrala tillsynen, samt att det är skattemyndigheterna som ansvarar för verksamheten i länen.

I fråga om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt är enligt huvudregeln arbetsgivaren ansvarig för preliminär eller kvarstående

¹ Till skillnad från termen skattsedel skrivs termerna A-skattesedel, F-skattesedel och slutskattesedel med ett "e" som fogar samman de senare leden i dessa sammansatta benämningar. Som framgår i det följande anser vi att den kortare ordformen fortsättningsvis genomgående bör användas, se vidare avsnitt 22.2.

skatt, som ett skatteavdrag skulle ha avsett, om han utan skälig anledning underlåtit att göra avdrag för skatten (75 §).

UBL:s straffbestämmelser hänför sig till frågor om att lämna oriktiga uppgifter, att åsidosätta skyldigheten att verkställa skatteavdrag och att åsidosätta skyldigheten att betala in skatt som innehållits för annan (79 — 81 §§). Vid sidan av straffbestämmelserna finns regler som innebär att skattemyndigheten vid vite kan förelägga skattskyldiga och arbetsgivare att fullgöra vissa skyldigheter enligt lagen (83 §).

Enligt 84 § skall skattemyndigheten ompröva ett beslut enligt lagen i en fråga som kan ha betydelse för debiteringen av skatt, ränta eller avgift, om den skattskyldige eller arbetsgivaren begär det eller om det finns andra skäl. Särskilda regler finns om s.k. efterprövning vid bl.a. rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende (91 — 94 §§).

I fråga om överklagande av beslut enligt UBL får skattemyndighetens beslut överklagas hos länsrätten av den skattskyldige, en arbetsgivare och RSV utom i vissa särskilt angivna fall (96 §).

UBL avslutas med ett bemyndigande för regeringen att meddela de närmare föreskrifter som behövs för tillämpningen av lagen (106 §).

2.2.3 Uppbördsförordningen (1967:626)

Genom uppbördsförordningen (1967:626, UBF), omtryckt 1992:1676, har regeringen meddelat föreskrifter om uppbörd som kompletterar UBL:s bestämmelser. Enligt 1 § UBF gäller vad som i förordningen föreskrivs om skatt i allt väsentligt också arbetsgivaravgifter som uppbärs enligt USAL.

I förordningen ges bl.a. formföreskrifter avseende vad skattemyndigheterna skall iakttä i förhållande till den skattskyldige. Dessutom regleras skattemyndigheternas och RSV:s uppgiftslämnande i särskilt angivna fall.

I fråga om skattsedlar regleras bl.a. vilka uppgifter som skall framgå av en skattsedel samt när och hur skattsedlar skall tillställas de skattskyldiga (11 — 16 §§).

Bestämmelserna i UBF om skatteavdrag innehåller anvisningar om hur handläggningen hos skattemyndigheterna skall gå till (18 — 21 och 23 — 26 §§). Såväl bestämmelserna om skatteavdrag som föreskrifterna om anstånd med inbetalning av skatt och indrivning rör förhållandet mellan skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna. Detsamma gäller i vissa hänseenden UBF:s bestämmelser om restitution av skatt och föreskrifterna om kontroll av arbetsgivares skatteredovisning.

I förordningen regleras vidare formerna för kommunikationen mellan skattemyndigheten och den skattskyldige (60 §).

Enligt 67 § får RSV meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av UBL och USAL.

2.2.4 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

USAL (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369) innehåller bestämmelser om uppbörd av arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. De materiella bestämmelserna om socialavgifter finns i sistnämnda lag. I denna anges bl.a. att socialavgifterna skall användas för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål.

Det finns ett nära tekniskt samband mellan socialavgifterna och skatterna genom att uppbörden av socialavgifterna sedan år 1985 är samordnad med skatteuppbörden och handhas av skatteförvaltningen.

De centrala bestämmelserna i USAL reglerar frågor om bl.a. redovisning och betalning av månadsavgift (4 — 14 §§). Termen månadsavgift avser de arbetsgivaravgifter som en arbetsgivare är skyldig att varje månad lämna redovisning för. Redovisningen skall avse även utgiven lön. I fråga om redovisningen skall bestämmelserna i UBL om uppbördsdeklaration tillämpas.

Enligt 10 § USAL skall skattemyndigheten besluta om månadsavgift för varje månad med ledning av arbetsgivarens uppbördsdeklaration och övriga tillgängliga handlingar. I 12 § ges föreskrifter om tidpunkten för betalning av månadsavgiften och om avräkningsordning om en arbetsgivare har betalat in ett lägre belopp än som enligt uppbördsdeklarationen eller särskilt beslut skall betalas som arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt och innehållen skatt.

Särskilda regler ges om ställföreträdares betalningsskyldighet vid underlåtelse att betala arbetsgivaravgifter i den tid och ordning som följer av lagen (15 — 18 §§).

Vidare finns enligt 22 a § möjlighet för uppdragstagare och uppdragsgivare att hos skattemyndigheten gemensamt begära förhandsbesked angående skyldigheten att betala socialavgifter.

Enligt 22 d § kan skattemyndigheten, om det finns särskilda omständigheter, efterge skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

Av bestämmelserna om restitution (23 — 25 §§) följer att skattemyndigheten skall återbetala för mycket inbetalda arbetsgivaravgifter jämte restitutionsränta.

Skattemyndigheterna har ansvaret för övervakning av att arbetsgivarna fullgör sina skyldigheter (26 §). För kontroll av att en arbetsgivare har fullgjort sin uppgiftsskyldighet får RSV eller en skattemyndighet besluta om revision hos arbetsgivare.

USAL innehåller vidare bestämmelser om dröjsmålsavgift och indrivning. Dröjsmålsavgift tas ut med tillämpning av UBL:s bestämmelser. Arbetsgivaravgifter, ränta och dröjsmålsavgift som inte har betalats in i rätt tid skall lämnas för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

I väsentliga delar gäller USAL:s bestämmelser också redaravgift, dvs. de arbetsgivaravgifter som avser lön för vilken sjömansskatt skall betalas. Redaravgift skall redovisas och betalas i den ordning som gäller för sjömansskatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt.

I fråga om sanktioner innehåller USAL bestämmelser om avgiftstillägg (38 — 49 §§).

Enligt 50 § skall skattemyndigheten ompröva ett beslut enligt lagen i en fråga som kan ha betydelse för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, avgiftstillägg, ränta eller avgift, om arbetsgivaren begär det eller om det finns andra skäl. Särskilda regler finns om s.k. efterprovning vid bl.a. rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

USAL avslutas med bestämmelser om överklagande (68 — 78 §§).

2.2.5 Mervärdesskattelagen (1994:200)

ML (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170) trädde i kraft den 1 juli 1994. Den är ett resultat av en tekniska översyn som gjordes av den tidigare lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Sedan ML trätt i kraft har ett antal ändringar gjorts varav de flesta är en följd av medlemskapet i EU. I ML finns en första avdelning med materiella regler och en andra avdelning med regler om fakturering, redovisning och förfarande.

Den andra avdelningen i ML omfattar 12 kapitel. I 11 kap. finns bestämmelser om skyldigheten att utfärda faktura och vilka uppgifter en faktura skall innehålla.

Vilken myndighet som är behörig att besluta i olika situationer regleras i 12 kap.

I 13 kap. finns bestämmelser om skyldigheten att redovisa utgående och ingående mervärdeskatt. Där regleras under vilken redovisningsperiod skatt skall redovisas i olika situationer samt hur avdragen skatt

i vissa fall skall jämkas. I kapitlet finns även regler om att periodisk sammanställning skall lämnas när EG-handel förekommit.

Regler om registrering samt om deklaration för mervärdesskatt finns i 14 kap. Där finns också bestämmelser om vilka redovisningsperioder det finns, när deklaration skall lämnas, anstånd med lämnande av deklaration samt ställföreträdarens skyldigheter. Kapitlet innehåller vidare bestämmelser om för vilka perioder och när en periodisk sammanställning över EG-handel skall lämnas.

Bestämmelser om beskattningsbeslut finns i 15 kap. Beskattningsbeslut omfattar bl.a. beslut om omprövning, skatteberäkning samt inbetalning och återbetalning av mervärdesskatt. Här finns därför även regler om skönsbeskattning och efterbeskattning.

Bestämmelser om betalning av skatt och om återbetalning av skatt till skattskyldiga finns i 16 kap. Där finns även bestämmelser om anstånd med betalning av skatt samt om dröjsmålsavgift, respitränta, anståndsrenta, restitutionsrenta och indrivning av skatt.

I 17 kap., som handlar om skattekontroll, finns bestämmelser om skyldighet att lämna uppgift för kontroll av deklaration och om skatterevision.

I vilka fall skattetillägg skall tas ut och hur stort det skall vara regleras i 18 kap.

Härefter finns i 19 kap. regler om återbetalning av skatt till dem som nämns i 10 kap och som inte är skattskyldiga, dvs. utländska företagare, hjälporganisationer, utländska beskickningar och sådana som har återbetalningsrätt på grund av att de har viss omsättning som är undantagen från mervärdesskatteplikt. Kapitlet innehåller regler om ansökan, omprövning, registrering och straff.

Bestämmelser om överklagande finns i 20 kap. Här innefattas regler om såväl överklagandetider som vem som skall pröva ett överklagande. Vissa beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige eller av Riksskatteverket. Det gäller beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller återbetalningsrätten, beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut, beslut rörande återbetalningsrätt för en nystartad verksamhet, beslut om registrering, beslut om skattskyldighet och beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt. Andra beslut enligt ML får överklagas hos RSV som då är sista instans. Förelägganden vid vite och beslut om skatterevision enligt ML får inte överklagas.

I 21 kap. finns bestämmelser om förhandsbesked. Skatterättsnämnden kan på ansökan meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet.

I 22 kap. som rubriceras "Övriga bestämmelser" regleras bl.a. RSV:s ledande roll för skatteförvaltningens verksamhet, öresutjämning, dödsbos ansvar, att utländska företagare skall företrädas av en representant, vem som är behörig att lämna uppgift, viten och ned-sättning av mervärdesskatt.

2.2.6 Mervärdesskatteförordningen (1994:223)

Regeringen har genom MF meddelat föreskrifter som kompletterar ML:s bestämmelser. MF trädde i kraft den 1 juli 1994 och ersatte förordningen (1968:431) om mervärdesskatt.

I MF preciseras vad som vid tillämpningen av reglerna i ML skall anses vara EG:s mervärdesskatteområde (1 a §). I förordningen anges också att RSV skall fastställa formulär till blanketter och andra handlingar som behövs för hanteringen av mervärdesskatt. MF innehåller vidare anvisningar för skattemyndigheternas handläggning av mervärdesskatteärenden. Här finns bestämmelser om skattekontroll och indrivning (7 — 12 §§) samt om kommunikation mellan skattemyndigheten och den skattskyldige eller annan myndighet (15 — 18 §§).

MF ger RSV resp. Generaltullstyrelsen rätt att meddela ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i ML (19 — 20 §§).

2.2.7 Övriga författningar

Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Tidigare beskattades den som var bosatt utomlands och hade tillfälliga arbetsinkomster i Sverige efter i stort sett samma principer som gäller för den som var bosatt i Sverige. I uppördshänseende innebar det bl.a. att arbetsgivaren innehöll preliminär skatt.

Genom lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU34, rskr. 1990/91:312) har införts en statlig definitiv källskatt avseende sådana inkomster i syfte att dels underlätta för den skattskyldige, dels göra skattemyndigheternas arbete enklare.

Den särskilda inkomstskatten skall betalas av den som skall göra skatteavdrag, dvs. utbetalaren (3 och 9 §§). Den skattskyldige svarar emellertid själv för betalningen om den som skall göra skatteavdrag är bosatt i utlandet.

Särskild inkomstskatt, som innehållits genom skatteavdrag, skall redovisas och betalas senast den 10 i den uppbörds månad 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 i princip UBL:s regler i tillämpliga delar (15 §). Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall redovisas och betalas senast den 10 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. I januari gäller den 15 som betalningsdag i nämnda fall.

Lagen innehåller vidare bestämmelser bl.a. om kontrolluppgift, skönstaxering avseende de fall då den som är skyldig att lämna uppbördsdeklaration har underlåtit att fullgöra sin skyldighet enligt lagen och om återbetalning av skatt. Såvitt avser anstånd med betalning av skatt, indrivning, m.m. hänvisas till UBL:s regler.

2.3 Redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt nuvarande ordning

2.3.1 Allmänt

En grundläggande princip i uppbörds lagstiftningen är att skattskyldig skall betala preliminär skatt med belopp vilket så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten, minskad med eventuell överskjutande ingående mervärdesskatt. Lagstiftningen syftar till att det i normalfallet varken skall behöva göras stora fyllnadsinbetalningar eller påföras stora kvarstående skatter.

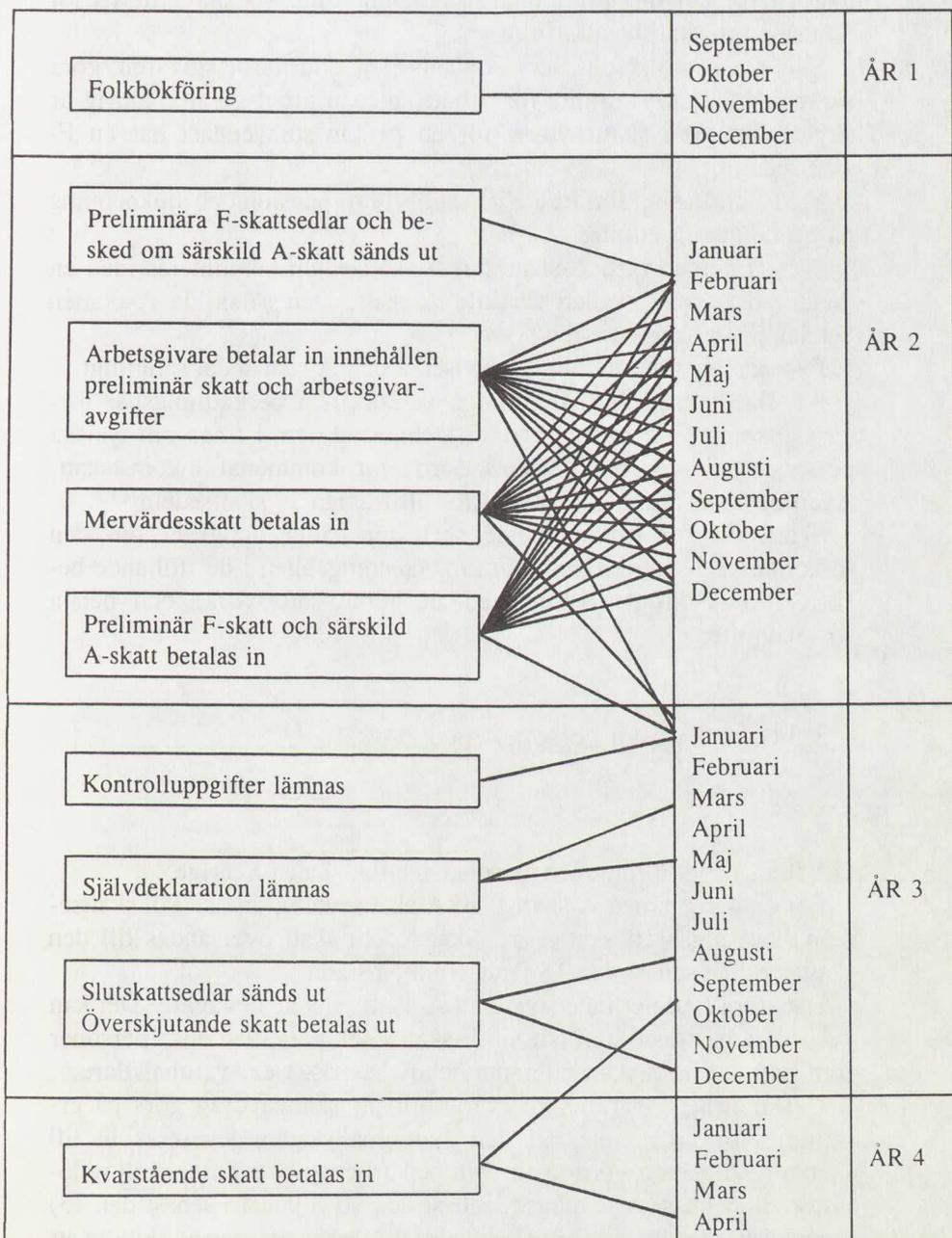
Den preliminära skatten skall betalas genom skatteavdrag på ersättning för arbete (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt och särskild A-skatt). Härutöver kan egna inbetalningar göras i form av fyllnadsinbetalningar.

I det följande beskrivs den s.k. skattecykeln. Det är benämningen på den tidsperiod som omfattar tiden från år 1 då den skattskyldiges hemortskommun för inkomståret bestäms utifrån folkbokföringen t.o.m. år 4 då eventuell kvarstående skatt skall betalas.

Ett uppbördsår omfattar tiden fr.o.m. februari ett år t.o.m. januari året efter. Ett uppbördsår är alltså inte detsamma som ett inkomstår. Ett inkomstår avser det kalenderår som närmast har föregått taxeringsåret. Begreppet uppbördsår används så gott som uteslutande i samband med frågor om uppbörd av skatt och avgifter. Uppbörds månad är

varje månad under uppbördsåret och detsamma som redovisnings- och inbetalningsmånad.

Skattecykeln



2.3.2 Skattsedlar

Det finns tre olika typer av skattsedlar, preliminärskattsedel, slutskattsedel och skattsedel för tillkommande skatt.

Preliminärskattsedeln kan vara antingen A- eller F-skattsedel. Typen avgör både hur den preliminära skatten och hur socialavgifterna för innehavaren skall betalas in.

För en person som har A-skattsedel skall arbetsgivaren göra skatteavdrag på ersättning för arbete, medan arbetsgivaren aldrig är skyldig att göra skatteavdrag för en person som endast har en F-skattsedel.

Med "ersättning för arbete" likställs bl.a. pension och sjukpenning på grund av anställning.

För en person med A-skatt kan A-skattsedeln kombineras med en debiterad A-skatt, kallad särskild A-skatt. Den särskilda A-skatten betalas in av arbetstägaren själv.

Fysiska personer kan ha F-skattsedel och A-skattsedel samtidigt.

Av slutskattsedeln skall framgå taxerad och beskattningsbar förvärvsinkomst, inkomst av kapital, debitering och, i fråga om fysiska personer och dödsbon, skattesatserna för kommunal inkomstskatt. Även pensionsgrundande inkomst skall framgå av skattsedeln.

Skattsedel för tillkommande skatt innehåller uppgifter om den tillkommande skattens storlek m.m. Genomgången i det följande beskriver översiktligt skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter.

2.3.3 Fysiska personer med A-skatt

A-skatt

Det finns drygt 6 miljoner personer med A-skatt i Sverige.

För en person med A-skatt skall A-skattsedel utfärdas. Till skattsedeln skall fogas ett skattekort. Skattsedeln skall översändas till den skattskyldige senast den 18 januari inkomståret.

Det stora flertalet innehavare av A-skattsedel är löntagare. Det kan även vara personer som fått sin F-skattsedel återkallad eller personer som inte vill ha F-skatt eftersom behov saknas, t.ex. varuhandlare.

Det är arbetsgivaren som svarar för att skatteavdrag görs på ersättning för arbete och att den avdragna skatten levereras in till skattemyndigheten. Avdragen skatt och arbetsgivaravgifter skall redovisas och betalas varje månad, senast den 10 (i januari senast den 15) i månaden efter det att lönen betalades ut. Arbetsgivaren är skyldig att

redovisa till skattemyndigheten även om han saknar möjlighet att betala.

Det förekommer också att enskilda personer i samband med eller efter den sista uppbörds månaden för året gör egna, frivilliga inbetalningar av A-skatt, s.k. fyllnadsinbetalningar. Syftet med fyllnadsinbetalning är att uppnå bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt och därigenom undvika eller minska effekterna av en stor kvarstående skatt. Som regel skall en fyllnadsinbetalning göras senast den 3 maj året efter inkomståret.

Särskild A-skatt

Den som har en A-skattsedel kan få en debiterad A-skatt, kallad särskild A-skatt, om den slutliga skatten inte kan väntas bli täckt genom skatteavdrag. Den särskilda A-skatten är alltså ett komplement till den vanliga A-skatten. Det utfärdas inte någon separat skattsedel utan den skattskyldige får ett besked om skattens storlek tillsammans med A-skattsedeln senast den 18 januari under inkomståret. Separata inbetalningskort utfärdas.

Den särskilda A-skatten betalas av den skattskyldige själv, senast den 10 i varje uppbörds månad under uppbördsåret med undantag för januari då betalning får göras senast den 15.

Särskild A-skatt kan bli aktuell för

- personer som har haft F-skattsedel men fått den återkallad,
- personer som bedriver näringsverksamhet men som inte vill ha F-skatt,
- personer som skall betala förmögenhetsskatt eller fastighetsskatt eller som har inkomster som skatteavdrag inte görs på, t.ex. inkomst av tjänst från utländsk arbetsgivare, samt
- delägare i handelsbolag vad gäller inkomsten från handelsbolaget.

Kvarstående skatt

Storleken av den kvarstående skatten framgår av skattsedel på slutlig skatt. Till slutskattsedeln fogas inbetalningskort.

Normalt sett är det arbetsgivaren som under perioden januari — mars året efter taxeringsåret gör avdrag för eventuell kvarstående skatt och som betalar in beloppet. Arbetstagaren kan själv betala in den kvarstående skatten om han gör det innan arbetsgivaren börjar göra avdrag och uppvisar kvitto på att han betalat hela skattebeloppet.

Arbetstagaren kan också ha fått ett beslut från skattemyndigheten som innebär att skatteavdrag skall göras med ett lägre belopp eller inte alls, t.ex. beslut om anstånd med inbetalningen eller ett beslut om förbehållsbelopp. Beslut om förbehållsbelopp innebär att skatteavdraget begränsas, så att arbetstagaren garanteras en viss del av lönen för sina nödvändiga levnadskostnader.

Inbetalning skall göras senast den 10 april året efter taxeringsåret. Kvarstående skatt under 25 kronor tas inte ut.

2.3.4 Fysiska personer med F-skatt

Skattsedel på preliminär F-skatt skall utfärdas för en skattskyldig som bedriver eller kan antas komma att bedriva näringsverksamhet. F-skattsedel utfärdas efter ansökan — skattemyndigheten kan inte tilldela någon F-skattsedel mot dennes vilja. Till skattsedeln fogas också ett F-skattebevis.

F-skattsedeln skall sändas ut senast den 18 januari under inkomståret. Separata inbetalningskort utfärdas. I de fall debiteringen görs senare under året, skall F-skattsedeln sändas ut så snart det kan ske.

Den som anlitar en person med enbart F-skattsedel är varken skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet. Skattsedelsinnehavaren betalar själv sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt om det inte är fråga om ett handelsbolag. Handelsbolag kan tilldelas F-skattsedel utan att debiteras någon skatt. Bolagets inkomster beskattas hos delägarna.

Om F-skattsedel åberopas i ett uppenbart anställningsförhållande är arbetsgivaren skyldig att skriftligen anmäla förhållandet till skattemyndigheten. I dessa fall kan skattemyndigheten besluta att utfärda även en A-skattsedel.

Den skattskyldige kan visa att han har F-skatt t.ex.

- genom att visa F-skattsedeln/F-skattebeviset för uppdragsgivaren
- genom att ange på en anbudshandling, faktura eller liknande att han har F-skattsedel
- genom att ange i ett avtal som parterna undertecknat att han har F-skattsedel

F-skatten betalas senast den 10 i varje uppbörds månad under uppbördsåret med undantag för januari då betalning får göras senast den 15.

En F-skattsedelsinnehavare betalar sin kvarstående skatt själv, senast den 10 april året efter taxeringsåret.

2.3.5 Fysiska personer med F-skatt i kombination med A-skatt

Det är endast fysiska personer som kan ha en kombination av F- och A-skattsedel.

A-skattsedeln skall användas när den skattskyldige har anställningsinkomster och F-skattsedeln vid inkomst av näringsverksamhet. Syftet med lagstiftningen är att underlätta för personer som vill starta ett företag, samtidigt som att de har kvar anställningsinkomster, och för en anställd att parallellt med anställningen driva ett företag.

Att en person har både F- och A-skattsedel förändrar inte resp. skattsedels rättsverkningar. Skyldigheten att svara för skatt och avgifter beror på vilken av skattsedlarna som används vid ett visst uppdrag.

F-skattsedeln utfärdas i kombinationsfallen på villkor att den inte återopas i anställningsförhållanden. Motsvarande villkor saknas där innehavaren endast har en F-skattsedel. Det framgår av F-skattebeviset att innehavaren även har en A-skattsedel.

2.3.6 Juridiska personer

Juridiska personer skall ha antingen F- eller A-skatt eftersom ersättning för arbete som betalas ut till juridiska personer alltid hänförs till ett inkomstslag — inkomst av näringsverksamhet.

F-skatt

Juridiska personer har normalt F-skatt. Vad gäller tilldelning av skatteform, inbetalning m.m. gäller i stort samma villkor som för fysiska personer. Särskilda villkor gäller dock för handelsbolag.

A-skatt

Juridiska personer kan tilldelas A-skattsedel och debiteras särskild A-skatt. Eftersom socialavgifter inte är aktuella har detta betydelse enbart för den preliminära skatten.

A-skattsedel för juridiska personer blir aktuell främst när F-skattsedeln återkallas, när ansökan om F-skatt avslås eller när den skattskyldige inte vill ha F-skatt.

Huvudregeln även för juridiska personer med A-skatt är att den preliminära skatten i första hand skall täckas genom skatteavdrag. Avdraget för juridiska personer är alltid 30 procent. För den del av skatten som inte täcks genom skatteavdrag får särskild A-skatt debiteras.

2.3.7 Tillkommande skatt

Tillkommande skatt är en skatt som skall betalas på grund av eftertaxering eller enligt beslut om debitering sedan påföringen av slutlig skatt har avslutats.

Tillkommande skatt skall betalas senast den 10 i den månad som skattemyndigheten bestämmer — dock tidigast den 10 maj året efter taxeringsåret. Skattsedel skall översändas till honom senast tre månader före den uppbörds månad då skatten skall betalas. Tillkommande skatt under 25 kronor tas inte ut. På tillkommande skatt skall respränta betalas.

2.3.8 Arbetsgivare

Uppbörderna av arbetsgivaravgifter inom socialförsäkringen samordnades fr.o.m. år 1985 med uppbörden av preliminär skatt som innehållits av arbetsgivare (prop. 1983/84:167, bet. 1983/84:SfU28, rskr. 1983/84:369). Syftet var att uppnå en säkrare avgiftsberäkning och en effektivare och snabbare uppbörd.

Samordningen gäller framför allt formerna för arbetsgivarnas redovisning till myndigheterna, betalningen av skatterna och avgifterna och handläggningen inom myndigheterna.

Arbetsgivarna spelar en betydelsefull roll i uppbörden av källskatt och arbetsgivaravgifter.

År 1996 fanns ca 295 000 arbetsgivare (företag, myndigheter m.fl.) i skattemyndighetens arbetsgivarregister. Dessa verkställer skatteavdrag vid utbetalningar av löner, pensioner m.m.

Drygt 90 procent av den preliminära A-skatt som erläggs, betalas genom skatteavdrag som verkställs av arbetsgivare. För inkomståret 1994 inbetalades ca 311 miljarder kronor i preliminär A-skatt (här ingår inte debiterad A-skatt eller preliminär skatt på ränta och utdelning). Av denna summa betalades ca 285 miljarder kronor genom avdrag på lön, pension m.m. För inkomståret 1995 utgjorde motsvarande skatteavdrag ca 313 miljarder kronor.

Arbetsgivare betalar vidare arbetsgivaravgifter (för närvarande 33,06 procent inkl. den allmänna löneavgiften på 1,5 procent) på summan av löner och skattepliktiga förmåner. För utgiftsåret 1994 utgjorde storleken av dessa arbetsgivaravgifter ca 177 miljarder kronor. I denna summa ingår inte de avgifter som betalades av statliga myndigheter i form av lönekostnadspåslag. Det kan nämnas att avgiftsuttaget för utgiftsåret 1995 var ca 32,86 procent. För utgiftsåret 1995 betalades ca 205 miljarder kronor i arbetsgivaravgifter. En förklaring till den stora ökningen jämfört med år 1994 är att sådana avgifter fr.o.m. den 1 juli 1995 betalas även av statliga myndigheter.

Betydande belopp i källskatt och arbetsgivaravgifter betalas alltså genom arbetsgivares försorg, för år 1994 ca 462 miljarder kronor och för år 1995 ca 518 miljarder kronor. Som en jämförelse kan nämnas att uppbörden av mervärdesskatt för år 1995 uppgick netto till ca 103 miljarder kronor, exkl. s.k. tullmervärdesskatt.

Ytterligare uppgifter om betalningar av skatter och avgifter finns i bilaga 2.

Skyldighet att göra skatteavdrag

Preliminär skatt skall normalt betalas in samma år som inkomsten tjänas in. Den preliminära skatten betalas antingen som A-skatt, särskild A-skatt eller F-skatt.

Det är arbetsgivaren (uppdragsgivaren) som varje månad verkställer skatteavdrag för A-skatt från den lön som utbetalas. I samband med detta beräknas också de arbetsgivaravgifter som belöper på lönebeloppet samt förmåner.

Från och med den 1 april 1993 är det arbetstagarens (uppdragstagarens) skattsedel på preliminär skatt som helt styr om skatteavdrag skall göras eller inte på ersättning för arbete.

En arbetsgivare skall inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning till någon som har enbart en F-skattsedel. Detta gäller oavsett om ersättningen skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst.

En arbetsgivare som betalar ut lön eller annan ersättning för utfört arbete till en person som har A-skattsedel är däremot alltid skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalningen, oavsett om mottagaren är fysisk eller juridisk person och oavsett om ersättningen är huvudinkomst eller sidoinkomst.

Vid beräkning av skatteavdraget skall även förmåner räknas med. Om inkomsttagaren är fysisk person skall utbetalaren av den huvudsakliga inkomsten göra skatteavdrag enligt tabell. Skattetabellen är

uppbyggd efter olika kommunala skattesatser. För närvarande finns skattetabell 26 — 35 motsvarande skattesatser på 26 — 35 kronor. Är utbetalningen sidoinkomst görs skatteavdrag med 30 procent. Vid utbetalning av ersättning för arbete som görs till en juridisk person med A-skatt skall skatteavdrag alltid göras med 30 procent av ersättningen.

Arbetsgivaren eller utbetalaren behöver inte göra skatteavdrag för en person med A-skattsedel om ersättningen understiger 1 000 kronor under inkomståret.

Avdrag för kvarstående skatt skall enligt huvudregel göras av den som är skyldig att göra skatteavdrag för A-skatt vid utbetalning av ersättning för arbete, under förutsättning att ersättningen är huvudsaklig inkomst av arbete för mottagaren. Avdrag för kvarstående skatt skall inte göras vid utbetalning till juridisk person eller om ersättningen avser ett arbete som pågår kortare tid än en vecka. Kvarskattebeloppet framgår av skatteinbetalningskort m.m. Avdrag görs under tiden januari — mars året efter taxeringsåret och avdraget skall i princip vara lika stort vid varje avdragstillfälle.

Arbetsstagaren kan betala sin kvarstående skatt själv. Arbetsgivaren skall inte göra avdrag för kvarstående skatt om arbetsstagaren visar kvitto på att hela den kvarstående skatten är betald eller intyg från skattemyndigheten att avdrag för kvarstående skatt inte skall göras.

Från och med den 1 april 1991 gäller regler som innebär skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt även på räntor och utdelningar. Värdepapperscentralen VPC AB, Riksgäldskontoret, fondkommissionärer, banker och andra som yrkesmässigt ombesörjer att pengar blir räntebärande, är skyldiga att göra skatteavdrag från avkastning av kapital som tillfaller fysisk person som är bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Avdrag skall göras oavsett vilken skattsedel på preliminär skatt den skattskyldige har. Skatteavdrag skall göras med 30 procent och avdragen skatt skall redovisas i uppberdsdeklaration och på kontrolluppgiften.

Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter skall betalas om mottagaren är en fysisk person med A-skattsedel. Är mottagaren av utbetalningen en juridisk person skall arbetsgivaravgifter inte betalas. För personer som fyllt 65 år före årets början betalas i stället en särskild löneskatt. Arbetsgivaravgifter beräknas på summan av lön, annan ersättning och förmåner om värdet tillsammans uppgår till 1 000 kronor för mottagaren under året.

Arbetsgivaravgifterna uppgår till 33,06 procent och den särskilda löneskatten till 21,39 procent.

Redovisning och inbetalning

Redovisning och inbetalning av avdragen A-skatt och arbetsgivaravgifter görs på en handling benämnd uppbördsdeklaration, som är både deklaration och inbetalningskort i ett. I vissa fall måste också en specifikation till uppbördsdeklarationen lämnas, nämligen när arbetsgivare har belopp att redovisa som innebär nedsättning av arbetsgivaravgifterna på grund av kostnader för utbildningsvikariat eller skall redovisa arbetsgivaravgifter på grund av konventioner med USA och Kanada.

Uppbördsdeklarationer skickas till alla registrerade arbetsgivare varje månad, direkt efter det att föregående "uppbördsperiod" är avslutad. Genom att uppbördsdeklarationerna/inbetalningskortet sänds ut en gång per månad kan de förses med en optiskt läsbar kod för maskinell registrering av uppgiften om till vilken uppbörds månad redovisningen och betalningen hör. Anledningen till att handlingarna skickas först efter föregående redovisnings- och inbetalningsdag passerats är risken för förväxling om flera uppbördsdeklarationer finns tillgängliga för arbetsgivaren samtidigt. Den lagstiftning om bl.a. dröjsmålsavgift som infördes fr.o.m. år 1993 förutsätter att varje betalning med säkerhet kan knytas till sin förfallodag.

Redovisning och inbetalning av avdragen A-skatt och arbetsgivaravgifter skall ske senast den 10 i månaden efter det att löneutbetalningen gjordes.

Redovisning och inbetalning av avdragen kvarstående skatt görs på särskild blankett senast den 10 april året efter taxeringsåret. Blanketten omfattar en uppbördsdeklaration, en specifikation och ett inbetalningskort.

Avdragen preliminär skatt på ränta och utdelning skall redovisas i en särskild uppbördsdeklaration. Redovisning och inbetalning skall ske senast den 10 i månaden efter det att avdraget gjordes.

Förutom de olika redovisnings- och inbetalningstillfällen som nämnts tidigare skall en arbetsgivare redovisa mervärdesskatt och eventuella punktskatter. Det är inte ovanligt att ett företag har mer än 30 olika inbetalningar under året för skatter och avgifter. Inbetalningarna görs till flera olika postgirokonton och beträffande varje skatt och avgift görs avstämningar separat med eventuella betalningspåminnelser m.m. för resp. skatt och avgift för sig.

2.3.9 Skattemyndighetens funktion i uppbördsförfarandet

Allmänt

Från och med år 1991 är skatteförvaltningen organiserad på ett nytt sätt. De dåvarande länsskattemyndigheterna och lokala skattemyndigheterna i länen fördes samman till en skattemyndighet. Skattemyndigheten delas in i enheter och lokala kontor. Det praktiska arbetet med uppbörd av skatt och arbetsgivaravgifter sköts huvudsakligen av de lokala skattekontoren samt länsskattekontoret.

Debiterade skatter

F-skatt och särskild A-skatt skall som nämnts betalas senast den 10 i varje månad (i januari den 15). Kvarstående skatt förfaller till betalning den 10 april året efter taxeringsåret och tillkommande skatt förfaller till betalning den månad som skattemyndigheten bestämmer dock tidigast den 10 maj året efter taxeringsåret.

Vid skattemyndigheten görs avstämning av kontoutdrag från postgirosystemet löpande. En del inbetalningar kompletteringsregistreras, inbetalningar som saknar tillräcklig identifikation och därför finns i balansregistret utreds och krediteras på resp. skattskyldig, förfrågningar med anledning av oklara inbetalningshandlingar görs m.m.

Efter det att avstämningen mellan debiteringar och inkomna betalningar är avslutad, skickas en betalningspåminnelse ut till skattskyldiga i de fall betalning saknas eller är otillräcklig.

Betalningspåminnelserna tas fram med hjälp av ADB. RSV tar fram underlaget på magnetband. Därefter framställs och distribueras betalningspåminnelserna. I en betalningspåminnelse anges en sista inbetalningsdag. I påminnelsen anges en dröjsmålsavgift som beräknats fram till inbetalningsdagen. Dröjsmålsavgiften gäller under förutsättning att betalning görs inom den i betalningspåminnelsen angivna tiden.

Betalningspåminnelserna leder till frågor och erinringar till skattemyndigheterna, oftast per telefon — betalning kan t.ex. ha gjorts vid en tidpunkt då betalningspåminnelsen och inbetalningen har gått om varandra, felaktigt inbetalningskort kan ha använts osv. Dessa erinringar utreds av skattemyndigheten och ibland får skattemyndigheten göra en s.k. utredningsmarkering för att förhindra att skulden överlämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning innan utredningen är avslutad.

Kort tid efter det att datum för sista inbetalningsdag i betalningspåminnelsen passerats och betalningarna är avstämda, överlämnas de skulder som alltjämt är obetalda till kronofogdemyndigheten för indrivning (restföring). I normalfallet är skattemyndighetens befattning med den aktuella skatten därigenom avslutad, men det förekommer omräkningar och omdebiteringar som gör att de belopp som restförts på ett eller annat sätt skall korrigeras. I en del fall görs betalningar till skattemyndigheten efter restföringstidpunkten, vilket också innebär administrativa justeringar mellan skatteregister (CSR) och kronofogdemyndighetens register (REX). Det förekommer också att balanserade betalningar för restförd skuld återfinns först efter restföringstidpunkten.

Den skattskyldige har möjlighet att hos skattemyndigheten ansöka om jämkning, anstånd med betalning, befrielse från avgift eller ränta m.m., ärenden som också räknas till uppbördsarbetet.

Arbetsgivares redovisning och betalning

När en arbetsgivare påbörjar sin verksamhet skall han registreras som arbetsgivare i skattemyndighetens arbetsgivarregister, få uppbördsdeklarationer och upplysningsmaterial m.m. från skattemyndigheten.

När redovisningen kommer in till skattemyndigheten skall redovisningen registreras och betalningen stämmas av. Kontrollen av att uppbördsdeklarationer lämnats och redovisade belopp betalats samt avstämningen av den lämnade redovisningen görs med hjälp av ADB. Den maskinella kontrollen resulterar i olika åtgärder. Om en arbetsgivare inte redovisat eller betalat skall han anmanas att lämna deklaration resp. påminnas att betala. Vad som nämnts tidigare om arbetet med betalningspåminnelser för debiterade skatter gäller även arbetsgivarområdet. Belopp som efter avstämning och kontroll alltjämt är obetalda skall restföras.

Arbetsgivaren kan begära olika beslut från skattemyndigheten. Det kan gälla rätten att betala ut traktamentsersättning utan att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller att göra kostnadsavdrag. Arbetsgivaren kan också begära besked om skyldigheten att göra skatteavdrag eller ett förhandsbesked om skyldigheten att betala socialavgifter, ansöka om anstånd eller befrielse från avgift eller ränta m.m.

I januari året efter inkomståret skall arbetsgivaren lämna kontrolluppgifter. Dessa bereds, registreras och stäms sedan av mot de under året lämnade uppbördsdeklarationerna. Avstämningen görs maskinellt

och ger upphov till vissa signaler som är det främsta underlaget till årskontrollen av arbetsgivarnas uppbördsredovisning.

Mervärdesskatt

Registrering till mervärdesskatt görs i samband med att en mervärdesskattepliktig verksamhet påbörjas. Den skattskyldige lämnar in en skatte- och avgiftsanmälan varefter skattemyndigheten bedömer och beslutar om och i så fall från vilket datum registrering skall ske.

Redovisningsperioden omfattar en kalendermånad. Företag vars beskattningsunderlag är högst tio miljoner kronor skall redovisa och betala mervärdesskatt senast den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Företag med beskattningsunderlag överstigande tio miljoner kronor skall redovisa och betala mervärdesskatten senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Från och med den 1 juli 1996 höjs denna gräns avseende beskattningsunderlagens storlek till 40 miljoner kronor, se prop. 1995/96:198.

Deklarationsblanketterna sänds ut automatiskt till den som är registrerad. Blanketterna är förtryckta med vissa uppgifter och baksidan utgörs av ett inbetalningskort.

Om redovisning inte kommer in framställs och skickas maskinellt en påminnelse att deklarerat. Kommer det trots påminnelsen inte in någon redovisning fastställs skatten efter skön.

Inbetalning sker till ett speciellt postgirokonto för varje län. Avstämning mellan gjorda in- resp. utbetalningar och redovisad mervärdesskatt görs löpande med hjälp av kontoutdrag från postgirot.

Varje månad görs en central bearbetning i mervärdesskattesystemet för att få fram de som inte betalat deklarerat belopp eller betalat för sent. För dessa framställs maskinellt en betalningspåminnelse med en beräknad dröjsmålsavgift. Om betalning trots påminnelse inte kommer in lämnas kravet över till kronofogdemyndigheten för indrivning.

En utbetalning kan avse överskjutande ingående mervärdesskatt eller ett för stort inbetalt belopp. Alla utbetalningar görs av säkerhetsskäl i minst två steg och av två operatörer. Om det belopp som skall betalas ut uppgår till 100 000 kronor eller mer tillämpas dessutom en särskild godkännanderutin. Utbetalningar sker dagligen via fakturabetalningsservice (postgiro). Före utbetalning kontrolleras maskinellt om krav på den skattskyldige finns i mervärdesskattesystemet, arbetsgivarregistret eller registret för debiterade skatter. Om så är fallet sker maskinellt kvittning före återbetalning. Även skulder hos kronofogdemyndigheten avräknas innan en utbetalning görs. Möjlighet finns även att

göra manuella utbetalningar via skattemyndighetens administrativa enhet.

Till uppbörden av mervärdesskatt hör också registrering av till skattemyndigheten inkomna deklarerationer. Registrering av uppgifterna i s.k. negativa deklarerationer, som utvisar belopp att återfå, sker normalt manuellt på skattemyndigheten. Övriga deklarerationer avläses optiskt och registreras maskinellt. Vidare ingår i uppbördshandlingen beslut av olika slag såsom anståndsbeslut, befrielsebeslut från påförda avgifter samt skönsrätt och andra beskattningsbeslut.

Oidentifierade inbetalningar bokförs i balansregistret. Skattemyndigheten undersöker vad dessa inbetalningar avser och omför betalningarna till rätt registrering och period. Omföring sker också i de fall inbetalningar tillgodoförts fel skattskyldig, fel period eller fel debetpost.

2.4 Räntor och avgifter

Nya regler om räntor och avgifter gäller fr.o.m. år 1993 (prop. 1991/92:93, SkU19, rskr. 269).

2.4.1 Översikt

Räntor och avgifter i UBL

- anståndsränta	49 § 4 mom., 75 b §
- respitränta	32 §
- restitutionsränta	69 § 2 mom.
- ö-skatteränta	69 § 1 mom.
- kvarskatteavgift	27 § 3 mom.
- dröjsmålsavgift	58 §

Räntor och avgifter i USAL

- anståndsränta	13 §
- respitränta	14 §
- restitutionsränta	24 §
- dröjsmålsavgift	28 §

Räntor och avgifter i ML

- anståndsränta 16 kap. 13 §
- respitränta 16 kap. 12 §
- restitutionsränta 16 kap. 15 §
- dröjsmålsavgift 16 kap. 7 §

2.4.2 Anståndsränta

UBL och USAL

Den som fått anstånd med betalning av skatt, arbetsgivaravgifter, kvarskatteavgift eller ränta skall betala anståndsränta när anståndet upphör i de fall det återstår ett belopp att betala. Det gäller anstånd som medgetts på grund av ansökan om omprövning eller överklagande av beslut.

Anståndsränta beräknas på det belopp som återstår att betala på grund av omprövningsbeslut eller dom. Röntan beräknas fr.o.m. den dag då beloppet skulle ha betalats om inte anstånd medgetts, t.o.m. den dag då anståndstiden går ut eller t.o.m. den dag beloppet betalades.

Räntesatsen för anståndsränta är 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad närmast föregående kalenderår. Anståndsränta tas ut endast om den uppgår till minst 50 kronor.

Om det finns synnerliga skäl får skattemyndigheten befria helt eller delvis från skyldigheten att betala anståndsränta.

ML

Den som fått anstånd med att betala mervärdesskatt på grund av en begäran om omprövning eller överklagande eller på grund av att det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned skall betala anståndsränta. Röntan beräknas på den del av anståndsbeloppet som skall betalas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 49 § 4 mom. UBL.

Om det finns synnerliga skäl får skattemyndigheten befria den skattskyldige helt eller delvis från skyldigheten att betala anståndsränta (16 kap. 14 § ML).

2.4.3 Respitränta

UBL

Respitränta skall betalas på tillkommande skatt. När räntan räknas ut skall inte skattetillägg, förseningsavgift, kvarskatteavgift eller respitränta räknas med i underlaget.

Respiträntan på tillkommande skatt räknas fr.o.m. den 11 april året efter taxeringsåret t.o.m. den dag skatten förfaller till betalning. Respitränta tas emellertid ut fr.o.m. september under taxeringsåret om hela den kvarstående skatten betalats senast den 18 september samma år. Anledningen till att räntan börjar räknas först den 11 april är att kvarskatteavgiften utgör en räntekompensation för tiden fram t.o.m. den 10 april.

På ö-skatteränta, restitutionsränta och skatt som återbetalats enligt 68 § 2 mom. UBL och ingår i tillkommande skatt skall räntan tas ut från utgången av den månad då beloppet utbetalats.

USAL

Respitränta skall också betalas av arbetsgivare som påförts ytterligare avgifter utöver redovisade belopp. I underlaget för beräkning av respiträntan skall avgiftstillägg inte räkas med. Om avgiftsbeloppet har beräknats enligt skönsmässiga grunder skall respitränta inte påföras. I stället skall dröjsmålsavgift tas ut.

När respitränta skall beräknas på arbetsgivaravgifter, beräknas räntan från den dag då avgiftsbeloppet rätteligen skulle ha betalats, t.o.m. den dag beloppet enligt beslutet förfaller till betalning. Ränta på avgiftsbelopp som motsvarar tidigare återbetalat belopp skall emellertid beräknas från utgången av den månad då beloppet återbetalades.

Respiträntan är liksom anståndsrentan 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad närmast föregående kalenderår. Ränta understigande 50 kronor påförs inte.

Om det finns synnerliga skäl får skattemyndigheten befria den skattskyldige helt eller delvis från skyldigheten att betala respitränta.

ML

Respitränta skall tas ut på skatt som fastställts på annat sätt än genom deklaration. Med skatt likställs belopp som återbetalats till den

skattskyldige men som på grund av ett senare beslut skall betalas tillbaka till skattemyndigheten. Respirränta tas inte ut om skatten bestämts skönsmässigt i avsaknad av deklaration eller om återföring av skatt skett på grund av en fastighetsägares konkurs.

Ränta beräknas från den dag då skatten skulle ha betalats enligt 16 kap. 1 § ML t.o.m. den dag skatten skall betalas enligt skattemyndighetens beslut. Ränta på skatt som motsvarar ett tidigare återbetalat skattebelopp skall emellertid beräknas från utgången av den månad då beloppet återbetalades.

Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 32 § UBL.

Om det finns synnerliga skäl får skattemyndigheten befria den skattskyldige helt eller delvis från skyldigheten att betala respirränta.

2.4.4 Restitutionsränta

UBL

Restitutionsränta skall betalas till den som fått nedsättning av eller befrielse från slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt. Röntan beräknas på skatt, avgift eller ränta som har betalats in för mycket. Ränta skall också betalas till den som får tillbaka ytterligare överskjutande belopp och till den som efter omprövning eller överklagande har funnits inte vara ansvarig för ej avdragen skatt för arbetstagare.

Röntan beräknas på preliminär skatt som betalats senast under taxeringsåret och annan gottskriven skatt från utgången av taxeringsåret och på annat belopp från utgången av den månad då det betalats. Om slutlig skatt har debiterats senast vid utgången av augusti under taxeringsåret beräknas emellertid ränta från denna tidpunkt.

Även för restitutionsränta är räntesatsen 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad närmast föregående kalenderår.

Ränta under 50 kronor betalas inte ut.

USAL

Restitutionsränta betalas på avgiftsbelopp, avgiftstillägg, ränta och dröjsmålsavgift som en arbetsgivare har rätt att få tillbaka.

Röntan beräknas från utgången av den månad då beloppet betalades in t.o.m. utgången av den månad då beloppet betalas tillbaka.

ML

Restitutionsränta skall betalas på skatt, skattetillägg, ränta och dröjsmålsavgift som återbetalas. Här avses återbetalning av dels överskjutande ingående skatt för en viss redovisningsperiod om den ingående skatten inte redan har kvittats, dels vad en skattskyldig betalat utöver den skatt som beslutats.

Räntan beräknas från utgången av den första månaden efter den då deklarationen för den redovisningsperiod som skatten avser skall lämnas enligt 14 kap. 12 eller 13 § ML. Om deklarationen lämnats senare eller betalning gjorts efter den tidpunkt som anges 16 kap. 1 § ML, beräknas ränta från utgången av den första månaden efter den då deklarationen lämnats eller betalning gjorts. Räntan beräknas t.o.m. den månad då beloppet återbetalas.

Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 69 § 2 mom. UBL.

Skattemyndigheten får enligt 22 kap. 9 § ML medge den skattskyldige nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt om det finns synnerliga skäl. För skatt som återbetalas efter ett sådant beslut betalas inte restitutionsränta.

2.4.5 Ö-skatteränta

Om preliminär skatt (i den preliminära skatten inräknas inte preliminär skatt som betalats efter den 3 maj året efter inkomståret) och annan skatt som skall tillgodoräknas vid debitering av slutlig skatt överstiger den slutliga skatten beräknas ö-skatteränta på det överskjutande beloppet. I den slutliga skatten räknas inte skattetillägg eller förseningsavgift in.

Räntan avser räntetiden under taxeringsåret.

För ö-skatteränta gäller flera olika räntesatser. Även när det gäller ö-skatteränta är 75 procent av statslåneräntan utgångspunkt. Eftersom räntetiden i de fall då överskjutande skatt återbetalas under december anses avse en tid om tio månader, beräknas ö-skatteräntan enligt följande:

- Vid debitering av slutlig skatt senast den 31 augusti under taxeringsåret räknas ränta efter en räntesats som motsvarar 35 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november under inkomståret såvitt avser överskjutande skatt som inte överstiger 20 000 kronor och efter en räntesats motsvarande 25 procent av statslåneräntan på den del av skatten som överstiger

20 000 kronor. Ränta beräknas inte på överskjutande belopp som inbetalas efter den 10 februari året efter inkomståret.

- I övriga fall beräknas ränta efter en räntesats motsvarande 60 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november inkomståret för överskjutande skatt som inte överstiger 20 000 kronor, 45 procent av statslåneräntan på den del av skatten som överstiger 20 000 kronor och 30 procent av statslåneräntan på belopp som betalas in genom fyllnadsinbetalning under tiden den 10 februari — 3 maj under taxeringsåret.

Ö-skatteränta som understiger 50 kronor betalas inte ut.

2.4.6 Kvarskatteavgift

Om den slutliga skatten är högre än den preliminära skatt som betalats senast den 10 februari taxeringsåret och övriga skatter som skall gottskrivas vid debitering av slutlig skatt skall kvarskatteavgift betalas på det överskjutande beloppet. I den slutliga skatten räknas inte skattetillägg eller förseningsavgift in.

Avgiften avser en kredittid om 14 månader, nämligen från den 10 februari taxeringsåret t.o.m. den 10 april året efter taxeringsåret.

Utgångspunkt för beräkningen är den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad under inkomståret. Flera olika räntesatser gäller enligt följande:

- 60 procent av statslåneräntan på belopp som inte har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret om den slutliga skatten debiteras senast den 31 augusti under taxeringsåret och hela den kvarstående skatten betalas senast den 18 september samma år,
- 125 procent av statslåneräntan på belopp som inte har betalats senast den 3 maj året efter inkomståret om den slutliga skatten debiterats efter den 31 augusti eller den kvarstående skatten betalats efter den 18 september taxeringsåret.
- 20 procent av statslåneräntan på fyllnadsinbetalning som görs under tiden den 10 februari — 3 maj året efter inkomståret på belopp som överstiger 20 000 kronor,
- 20 procent av statslåneräntan på fyllnadsinbetalning under tiden den 3 maj — 30 juni året efter inkomståret på belopp om högst 20 000 kronor samt 40 procent av statslåneräntan på den del av fyllnadsbetalningen som överstiger 20 000 kronor under förutsättning att anstånd medgetts med att lämna deklaration eller laga förfall finns samt

- 40 procent av statslåneräntan på belopp överstigande 20 000 kronor när fyllnadsinbetalning har gjorts under tiden den 3 maj — 30 juni året efter inkomståret.

Kvarskatteavgift understigande 50 kronor tas inte ut.

Möjlighet finns att medge nedsättning av sådan kvarskatteavgift som påförts med 125 procent till 90 procent om skillnaden mellan preliminär och slutlig skatt beror på förhållande som den skattskyldige inte kunnat råda över. Om den slutliga skatten har debiterats senast den 31 augusti under taxeringsåret medges nedsättning från 60 procent till 45 procent av statslåneräntan under förutsättning att skatten betalas senast den 18 september samma år.

2.4.7 Dröjsmålsavgift

UBL och USAL

Dröjsmålsavgiften ersätter restavgiften och förseningsavgiften och gäller för de skatter och avgifter som omfattas av UBL och USAL fr.o.m. den 1 februari 1993.

Har en skattskyldig eller en arbetsgivare som gjort skatteavdrag inte betalat in skatt, arbetsgivaravgifter, avgiftstillägg, kvarskatteavgift eller ränta inom föreskriven tid skall dröjsmålsavgift tas ut.

En arbetsgivare som inte har betalat skatt och arbetsgivaravgifter som redovisats i deklaration inom föreskriven tid skall betala dröjsmålsavgift på den för sena betalningen.

Om skattemyndigheten beslutar att göra arbetsgivaren betalningsskyldig för ett högre skattebelopp än vad han tidigare har redovisat i uppbördsdeklaration tas dröjsmålsavgift ut på höjningsbeloppet fr.o.m. uppbörds månaden t.o.m. den månad då betalning görs.

En arbetsgivare som görs betalningsskyldig för underlåtet skatteavdrag skall också betala dröjsmålsavgift på ansvarsbeloppet.

Om skattemyndigheten i avsaknad av deklaration bestämmer arbetsgivaravgifterna enligt skönsmässiga grunder skall dröjsmålsavgift också tas ut.

Dröjsmålsavgiften ökar stegvis beroende på längden av betalningsdröjsmålet. Dröjsmålsavgiften tas ut enligt följande:

- 2 procent på skatte- och avgiftsbelopp som inte betalas i tid men före utgången av den månad då beloppet förfaller till betalning (förfallomånaden), eller inom tio dagar från förfallodagen

- 4 procent på belopp som betalas under månaden efter förfallomånaden, under förutsättning att beloppet varit obetalt i minst tio dagar
- 6 procent på belopp som betalas under andra kalendermånaden efter förfallomånaden

Efter andra kalendermånaden efter förfallomånaden ökar dröjsmålsavgiften med ytterligare en procentenhet för varje påbörjad kalendermånad.

När skattemyndigheten skickar ut en betalningspåminnelse i en månad och sista betalningsdag är en dag i nästa månad, skall dröjsmålsavgiften vara den som gällde den månad då påminnelsen sändes ut.

Lägsta dröjsmålsavgift är 100 kronor. Om det ursprungligen obetalda skattebeloppet understiger 100 kronor blir dröjsmålsavgiften lika med skatte- eller avgiftsbeloppet.

Om det finns särskilda skäl får skattemyndigheten befria den skatt- eller avgiftsskyldige helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift.

ML

Dröjsmålsavgift tas ut på

- skatt som tagits upp i en deklaration men inte betalats i tid,
- skatt som bestämts genom skönsbeskattning i avsaknad av deklaration och
- skatt i övrigt som inte betalas inom den tid som har bestämts enligt 16 kap. 2 § ML.

Om anstånd med betalning av skatt beviljats tas dröjsmålsavgift ut endast på det belopp som inte har betalats senast vid anståndstidens utgång.

Dröjsmålsavgiften beräknas enligt 58 § 2 — 5 mom. UBL. När dröjsmålsavgift tas ut avseende skatt som bestämts genom skönsbeskattning i avsaknad av deklaration anses det att skatten skulle ha betalats inom den tid som anges i 16 kap. 1 § ML.

Om det finns särskilda skäl får skattemyndigheten befria den skattskyldige helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift.

2.5 Sanktioner

UBL

UBL innehåller flera olika straffbestämmelser med böter eller fängelse som påföljd.

I 79 och 79 a §§ UBL finns bestämmelser om avlämnande av oriktig uppgift. Bestämmelsen tar sikte på den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet antingen till myndighet eller arbetsgivare lämnar en oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten att betala skatt eller som underlåter att lämna föreskriven uppgift av sådant slag. I straffskalan finns böter och fängelse i högst sex månader.

En arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter sin skyldighet att verkställa skatteavdrag döms enligt 80 § UBL till böter om det inte är fråga om ringa fall.

Det är också straffsanktionerat att inte betala in innehållen preliminär eller kvarstående skatt (81 § UBL). Även här krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Straffet är böter eller om det gäller betydande belopp fängelse i högst ett år.

I 75 och 77 a §§ UBL finns bestämmelser som har ett nära samband med sanktionsbestämmelserna. Enligt 75 § gäller bl.a. att en arbetsgivare som utan skälig anledning underlåter att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt är ansvarig för den skatt som skatteavdraget skulle ha avsett till belopp som svarar mot vad arbetsgivaren underlåtit att dra av. Gäller ansvarigheten en underlåtenhet att göra avdrag för preliminär skatt avseende en arbetstagar som inte är känd skall det underlåtna avdraget anses utgöra 30 procent av den ersättning på vilken skatteavdrag skulle ha gjorts. Beslut om sådan ansvarighet fattas av skattemyndigheten. Regleringen i 77 a § innebär att den som i egenskap av företrädare för arbetsgivare som är juridisk person har verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i rätt tid och ordning, kan bli betalningsskyldig för beloppet tillsammans med arbetsgivaren. Betalningsskyldigheten beslutas av allmän domstol och kan under vissa förutsättningar jämkas eller helt efterges. Om företrädaren betalar skattebeloppet enligt den betalningsskyldighet som beslutats har företrädaren regressrätt mot arbetsgivaren.

Nämnas kan även föreskrifterna i 83 § UBL som ger skattemyndigheten befogenhet att använda vitesföreläggande för att förmå arbetsgivare och skattskyldiga att fullgöra olika skyldigheter.

Förslag har nyligen lämnats som går ut på att bl.a. nuvarande kriminalisering i UBL i huvudsak överförs till skattebrottslagen

(1971:69), se prop. 1995/96:170. Brotten enligt 79 — 81 §§ UBL skulle då föras över till bestämmelser om skatteredovisningsbrott resp. skattebetalningsbrott i skattebrottslagen.

USAL

USAL innehåller inte några straffbestämmelser. I stället finns bestämmelser om sanktionsavgifter.

I 38 — 49 §§ USAL finns bestämmelser om avgiftstillägg. Avgiftstillägg påförs en arbetsgivare som lämnat oriktig uppgift i uppbördsdeklaration eller annat skriftligt meddelande. Detsamma gäller arbetsgivare i de fall arbetsgivaravgifterna uppskattats på grund av utebliven uppbördsdeklaration eller med avvikelser från lämnad uppgift i uppbördsdeklaration.

Avgiftstillägget är enligt huvudregeln 20 procent av oredovisade arbetsgivaravgifter. I vissa fall är avgiftstillägget dock 10 procent.

I 15 § USAL finns en bestämmelse, motsvarande 77 a § i UBL, avseende företrädaransvar för arbetsgivaravgifter.

Nämnas kan även föreskrifterna i 27 § USAL som hänvisar till 83 § UBL och som ger skattemyndigheten befogenhet att använda vitesföreläggande för att förmå arbetsgivare och arbetstagare att fullgöra olika skyldigheter.

ML

ML innehåller bestämmelser om straff med böter eller fängelse som påföljd. Enligt 19 kap. 10 § ML kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift som är ägnad att leda till att ingående skatt återbetalas enligt 10 kap. 1 — 4 §§ med ett för högt belopp dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om inte gärningen är belagd med straff i brottsbalken.

I övrigt innehåller ML bestämmelser om särskild avgift (skattetillägg) i 18 kap. om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i en deklaration eller annat skriftligt meddelande under förfarandet. Skattetillägg utgör 20 procent av skattebeloppet på den oriktiga uppgiften. I vissa fall är skattetillägget 10 procent.

Vidare finns i 16 kap. 17 § ML föreskrifter om ställföreträdaransvar motsvarande 77 a § UBL och 15 § USAL.

Nämnas kan även föreskrifterna om vite i 22 kap. 8 § ML m.fl. bestämmelser i lagen. Enligt 14 kap. 16 § ML kan en skattskyldig som inte lämnat deklaration eller som lämnat en ofullständig deklaration

föreläggas att fullgöra vad som brister. Föreläggandet kan förenas med vite. Ett föreläggande vid vite kan beslutas även med stöd av 14 kap. 27 § ML avseende skyldigheten att göra anmälan enligt 14 kap. 2 §, underrättelse enligt 14 kap. 22 § eller uppgift enligt 14 kap. 26 § ML. Också ett föreläggande enligt 17 kap. 2 § ML kan förenas med vite, dvs. ett föreläggande om att lämna uppgift, visa upp en handling eller lämna en kopia av en handling som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.

Övriga sanktioner

Vid sidan av straffbestämmelserna i UBL och ML kan nämnas även de straffrättsliga bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69).

Att inte redovisa eller lämna oriktig uppgift i sin redovisning av avdragen skatt eller arbetsgivaravgifter kan vara straffbelagt enligt 2 — 4 §§ eller 7 — 9 §§ skattebrottslagen. Påföljden är böter eller fängelse.

I regeringens proposition om översyn av skattebrottslagen (prop. 1995/96:170) har föreslagits bl.a. att uppbördsbrotten i 7 — 9 §§ skattebrottslagen inte längre skall behandlas som särskilda brottstyper. Straffbestämmelsernas materiella innehåll föreslås inarbetade i de centrala brottsbeskrivningarna om skattebrott, skatteförseelse resp. vårdslös skatteuppgift.

2.6 Redovisning och betalning av skatter och avgifter inom EU m.m.

EU-regleringen

Regleringen av uppbörden av skatter och avgifter inom EU tar sikte på de indirekta skatterna och då främst mervärdesskatten. En genomgång av detta regelverk har gjorts inför det svenska medlemskapet i EU, se Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:8), Punktskatter i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:9), Punktskatterna och EG (SOU 1994:74) samt Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88).

I fråga om EU-regleringen på mervärdesskatteområdet kan följande sägas.

Medlemsstaterna i EG kom år 1967 överens om att de alla skall ha ett mervärdesskattesystem. En successiv harmonisering av medlemssta-

ternas mervärdesskattesystem har sedan dess genomförts genom att en rad direktiv om mervärdesskatt antagits. De väsentligaste bestämmelserna finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, som beslutades år 1977. Direktivet har härefter utökats och ändrats på en rad punkter, bl.a. genom rådsdirektivet 91/680/EEG.

Redovisningsperioderna för mervärdesskatt kan enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet bestämmas till en månad, två månader, ett kvartal eller annan period, dock längst ett år (artikel 22.4 a i dess lydelse enligt artikel 28 h). Deklaration skall, enligt samma artikel, lämnas inom en tidsrymd som resp. land bestämmer, men inte senare än två månader efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning skall ske samtidigt med att deklARATION lämnas. Annan betalningstid kan bestämmas av resp. land. Även interimbetalning kan krävas (artikel 22.5 i dess lydelse enligt artikel 28 h).

Förutom den vanliga redovisningen finns ett krav på avlämnande av s.k. periodiska sammanställningar för att möjliggöra en skattekontroll av varuförsäljningen mellan medlemsländerna. Sammanställningarna skall lämnas av samtliga skattskyldiga som säljer varor till en köpare i ett annat EG-land (artikel 22.6 i dess lydelse enligt artikel 28 h). Medlemsländerna får själva bestämma när företagen skall lämna dessa redovisningar och i vilka former detta skall ske. Uppgifterna skall emellertid vara tillgängliga för andra medlemsländers skattemyndigheter inom tre månader från utgången av resp. period som sammanställningen avser (rådsförordningen 218/92). Den period som sammanställningen avser skall som huvudregel omfatta ett kvartal. Efter rådets medgivande får en medlemsstat emellertid under vissa förutsättningar ta in sammanställningar omfattande ett helt år (artikel 22.12 i dess lydelse enligt artikel 28 h).

Regleringen i andra länder

Såvitt avser andra länders uppbördsreglering har en kortfattad redogörelse inriktad på redovisnings- och betalningstidpunkter lämnats i betänkandet Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter (SOU 1994:87). Vidare finns i betänkandet Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning (SOU 1995:12) en redogörelse för beskattningsordningen avseende mervärdesskatt i andra EU-länder.

II ETT NYTT SYSTEM FÖR REDOVISNING OCH BETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

3 Ett effektivare skattebetalningssystem — ett skattekontosystem

Förslag: Skatte- och avgiftsredovisningar samt betalningar skall administreras i ett system med skattekonton — ett skattekontosystem.

Samordnade och enhetliga rutiner skall tillämpas i fråga om bl.a. redovisning, betalning, förfallodagar, avstämning hos skattemyndigheten och överlämnande för indrivning. Det nya förfarandet för redovisningar och betalningar av olika skatter och avgifter skall vara enkelt, överskådligt, säkert och resurssnålt.

Bakgrund

Det system för redovisning och betalning av skatter och avgifter som tillämpas i dag har under framför allt senare tid reformerats i riktning mot ökad enhetlighet och samordning. Även under systemets uppbyggnad och utveckling i övrigt har en genomgående strävan varit att åstadkomma ett effektivt redovisnings- och betalningsförfarande. Såväl skattemyndigheterna som arbetsgivarna och de skattskyldiga har här varit i blickpunkten.

Olika faktorer som har lagt hinder i vägen för en sådan utveckling har successivt kunnat undanröjas. Materiella bestämmelser som reglerar skatter och avgifter har i några fall gjorts enklare. Också förfarandereglererna har då kunnat förenklas. Även organisatoriska förändringar har möjliggjort en ökad samordning och en effektivare administration av redovisnings- och betalningssystemet. Utvecklingen har samtidigt påverkats av bl.a. möjligheterna att i olika hänseenden ta till vara den tekniska utvecklingen.

Ett stort steg i riktning mot ett effektivare uppbördssystem togs genom de förenklingar av bestämmelserna om beräkning av socialavgifter som utformades i början av 1980-talet. Härigenom skapades förutsättningar för den nya ordning för redovisning och betalning av socialavgifter från arbetsgivare som gäller sedan år 1985. Genom denna samordnades redovisningen och betalningen av innehållen preliminär skatt enligt UBL med arbetsgivaravgifterna. Före år 1985 administrerades arbetsgivaravgifterna i sin helhet av Riksförsäkringsverket (RFV). Syftet med reformerna var bl.a. att få till stånd en säkrare avgiftsberäkning samt en snabbare och effektivare avgiftsuppbörd. Uppbörderna av arbetsgivaravgifterna knöts till de löpande löneutbetalningarna. Samordningen med redovisningen och betalningen av innehållen preliminär skatt innebar att en arbetsgivares redovisning kunde göras i en och samma handling. I samband härmed förkortades redovisningsperioderna från två månader till en månad. Väsentliga förenklingar åstadkoms både för arbetsgivarna och skattemyndigheterna.

Inriktningen mot en förbättrad effektivitet genom ökad enhetlighet och samordning har härefter fortsatt. Det gäller såväl på det organisatoriska planet som i fråga om förfarandet. En ny organisation har växt fram under 1990-talets början. Den syftar bl.a. till att skattskyldiga, både företag och enskilda, skall ha endast en kontaktpunkt inom skattemyndigheten. Den som är skatt- eller avgiftsskyldig skall inte behöva vända sig till olika enheter när olika skatter eller avgifter skall betalas. Den skatt- eller avgiftsskyldige skall på ett enkelt sätt kunna få en samlad bild av sin skatte- eller avgiftssituation.

Andra ändringar som kan nämnas är de år 1993 införda bestämmelserna om dröjsmålsavgift. Syftet var att göra uppbördssystemet enklare genom enhetliga avgiftsbestämmelser för olika skatter och avgifter. Vidare ändrades år 1994 betalningstidpunkterna för F-skatt. Numera skall F-skatt betalas varje månad. Betalningen skall göras senast vid samma tidpunkt som avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Nämnas bör också den nyligen genomförda övergången till en månadsredovisning av mervärdesskatt (se prop. 1995/96:19).

Trots en medveten strävan mot att få till stånd ett effektivare system för redovisning och betalning av skatter och avgifter upplevs den nuvarande ordningen som svår att överblicka och tillämpa. Enhetligheten och samordningen anses fortfarande vara eftersatt på ett antal punkter. Framför allt märks problemen för den som är näringsidkare och samtidigt arbetsgivare. Men också för skattemyndigheterna är förfarandet svårtillgängligt och resurskrävande.

Exempel på den bristande enhetligheten är att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i olika hänseenden redovisas och betalas på annat

sätt än F-skatt, preliminär skatt på ränta och utdelning, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt. Regleringen av skatterna och avgifterna skiljer sig åt. Redovisningstidpunkterna är i vissa fall olika. Detsamma gäller de redovisningshandlingar som används. Vidare görs inbetalningar till skilda konton. Rutinerna varierar också vad gäller påminnelser, anmaningar och överlämnande till indrivning. Även sanktionssystemen skiljer sig i vissa fall åt beroende på vilken skatt eller avgift det är fråga om.

En näringsidkare behöver i dag i regel göra mer än 30 skatte- och avgiftsinbetalningar under ett år avseende direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Den som är skatt- eller avgiftsskyldig måste hålla reda på en mängd olika handlingar. Samtidigt lägger skattemyndigheterna ner stora resurser på att handlägga redovisningarna. Detsamma är fallet i fråga om påminnelser och anmaningar rörande dem som inte betalar i föreskriven ordning. Betydande arbetsinsatser behövs också för omföring av medel mellan och inom de olika skatte- och avgiftskontona. Samma förhållande gäller beträffande avstämningen av dessa konton. Även överlämnandet för indrivning tar stora resurser i anspråk. Dessutom är det så att olika skatter och avgifter hanteras i olika delar av det tekniska systemet inom skatteförvaltningen. Som redan påpekats gör det att det många gånger kan vara svårt att få en samlad bild av gjorda redovisningar och betalningar.

Till detta kommer förfarandet rörande andra skatter och avgifter. Av organisatoriska eller andra skäl redovisas och betalas en del av dessa i annan ordning än den som gäller för de centrala skatte- och avgiftsbetalningarna enligt UBL. Förfarandet avviker emellertid i regel endast i vissa delar från de i övrigt tillämpade systemen.

Ökad samordning och enhetlighet i ett skattekontosystem

Som nämnts i det tidigare är huvudinriktningen för vårt utredningsuppdrag att skapa ett effektivt redovisnings- och betalningssystem för skatter och avgifter. För att nå dit kan olika medel användas. Det som kan anses ligga närmast till hands för att öka effektiviteten är ytterligare samordningsinsatser. Andra givna medel, som i vissa hänseenden ryms inom begreppet samordning, är förenkling och ökad enhetlighet. Såväl samordning som förenklingar och ökad enhetlighet kan emellertid samtidigt ses som självständiga mål eller i vart fall delmål. Detsamma gäller överskådlighet och lättillgänglighet. Alla dessa begrepp är centrala i ett effektivt skatte- och avgiftsbetalningssystem och det kan inte anses ha någon avgörande betydelse hur de betecknas. Det väsentliga är att de beaktas med utgångspunkt i hur de skatt- och

avgiftsskyldigas, skattemyndigheternas samt kronofogdemyndigheternas situation påverkas av förändringar i riktning mot ökad effektivitet. I grunden kan det således sägas handla om att med ett effektivitetskrav som utgångspunkt utforma ett system för redovisning och betalning av skatter och avgifter som bygger på faktorer såsom enhetlighet, enkelhet och överskådlighet.

En principiell utgångspunkt bör vara att i det nya systemet innefatta redovisningar och betalningar av centrala och generella skatter och avgifter. Det är i fråga om de mera betydande skatte- och avgiftsbetalningarna som de största samordningsvinsterna kan göras. Samtidigt bör möjligheten att även i andra fall effektivisera redovisningen och betalningen av skatter och avgifter tas till vara. Inriktningen bör därför vara att också andra skatte- och avgiftsbetalningar liksom betalningar som grundas på särskilda skatte- och avgiftsbeslut om möjligt skall kunna ingå i den nya ordningen. 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.

Antalet redovisningar som de skatt- och avgiftsskyldiga gör bör kunna begränsas. Genom att samordna redovisningarna av olika skatter och avgifter bör vidare skatte- och avgiftsbetalningarna kunna hänföras till ett färre antal gemensamma förfallodagar. Med samordnade redovisningar och betalningar som knyts till samma förfallodag i månaden bör också skattemyndigheternas avstämningsförfarande mellan redovisningar och betalningar kunna effektiviseras. Härigenom bör också ordningen för betalningspåminnelser m.m. och överlämnandet till indrivning kunna göras effektivare. Att de skatter och avgifter som ingår i ett nytt system hanteras på samma sätt talar dessutom för att enhetliga ränteberäkningsregler och sanktionsbestämmelser kan användas. På individnivå bör redovisningar och betalningar av skatter och avgifter ställas samman så att det utan svårigheter går att avläsa den skatt- och avgiftsskyldiges skuld eller fordran. Enhetlighet i redovisnings- och betalningsförfarandet bör samtidigt ge goda kontrollmöjligheter och förutsättningar för ett säkert betalningssystem.

Den övergripande effektiviseringen genom ökad samordning och enhetlighet liksom enkelhet och överskådlighet kan enligt vår mening åstadkommas i ett system med avräkningskonton. I ett sådant system kan bl.a. den skatt- och avgiftsskyldiges alla redovisningar och betalningar bokföras på ett sådant sätt att ställningen på kontot kan följas kontinuerligt genom exempelvis kontoutdrag. Uppbyggnaden av ett avräkningskonto är inte olik ett bankkonto där kontohavaren sätter in och tar ut olika belopp och där ränta beräknas på överskott och underskott.

Vi föreslår således att ett system med avräkningskonton för skatte- och avgiftsbetalningar införs. Dessa avräkningskonton har vi valt att kalla skattekonton och det nya systemet därmed ett skattekontosystem. Huvuddragen i skattekontosystemet kan beskrivas på följande sätt.

Huvuddrag i ett skattekontosystem

Hos skattemyndigheten upprättas skattekonton för alla skatt- eller avgiftsskyldiga.

På varje skattekonto kan då löpande bokföras debiterade skatter. Detsamma gäller de skatter och avgifter som den skatt- eller avgiftsskyldige redovisar i en skattedeclaration. Det är då bl.a. avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Slutlig skatt kan bokföras på skattekontot i samband med att slutskattsedeln tas fram. En ny beräkning av den slutliga skatten eller annan skatt eller avgift kan bokföras på kontot den dag skatten eller avgiften förfaller till betalning.

På ett skattekonto bör bokföras också varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Preliminär skatt, som redovisas i en kontrolluppgift, kan bokföras i samband med att den slutliga skatten debiteras.

Att betalningar och andra belopp som räknas kontohavaren till godo bör hanteras på ett enhetligt sätt talar för att dessa bokförs utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på skattekontot. Det innebär då att den skatt- eller avgiftsskyldige inte bör kunna styra en betalning till att avse en viss skatte- eller avgiftsskuld.

Av samordningsskäl bör betalningar i skattekontosystemet så långt som möjligt hänföras till endast en förfallodag i månaden. Av samma skäl bör de skatt- eller avgiftsskyldigas redovisningar, skattedeclarationer, lämnas högst en gång varje månad. Skattedeclarationerna bör härmed omfatta alla de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning under månaden.

Varje månad som det har förekommit någon transaktion bör skattekontot stämmas av. Avstämningen följs lämpligen av ett kontoutdrag som visar ställningen på kontot. Minst en gång per år bör en avstämning göras av samtliga skattekonton. Den kan göras i samband med avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt.

Om ett skattekonto uppvisar ett underskott efter avstämningen kan kontoutdraget innefatta en betalningspåminnelse. Med en enhetlig behandling av redovisningar och betalningar blir differenser såväl vid månadsvisa avstämmningar som den årliga avstämningen att betrakta som över- eller underskott på skattekontot. Beteckningarna över-

skjutande, kvarstående och tillkommande skatt skulle då inte längre behövas.

Ett överskott på ett skattekonto bör i regel vara tillgängligt för kontohavaren. Efter nödvändig kontroll bör återbetalningar kunna göras när som helst under månaden. Under förutsättning att skattedeclaration lämnats också för avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som skall betalas under perioden, bör exempelvis en återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt kunna ske redan före månadens ordinarie förfallodag.

Om betalningar hanteras på ett sätt som ger upphov till antingen ett underskott eller överskott på ett skattekonto skulle ett enhetligt ränteinstitut kunna användas. Det skulle kunna ersätta nuvarande räntor och avgifter, dvs. dröjningsavgiften, anståndsrentan, respiträntan, restitutionsräntan, ö-skatteräntan och kvarskatteavgiften. På underskott eller överskott på ett skattekonto skulle alltså i stället löpande kunna räknas kostnads- resp. intäktsränta.

Obetalda belopp, dvs. underskott på ett skattekonto, bör efter betalningspåminnelse fortlöpande lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Det kan finnas skäl att överlämnandet till indrivning bör rymma ett större mått av flexibilitet än i dag. Begränsade kontounderskott skulle då kunna godtas utan att indrivning aktualiseras, i vart fall för skatt- och avgiftsskyldiga som löpande har transaktioner på skattekontot.

4 Tillämpningsområdet för ett system med skattekonton

4.1 Skatte- och avgiftsbetalningar i skattekontosystemet

Förslag: I skattekontosystemet skall ingå i första hand redovisningar och betalningar av skatter och avgifter som är vanligt förekommande och omfattande till antalet eller som kan anses betydande på annat sätt.

Bland de poster som skall ingå i skattekontosystemet kan nämnas:

- preliminär F-skatt,
- av arbetsgivare innehållen preliminär A-skatt,
- särskild A-skatt,
- preliminär skatt på ränta och utdelning,
- socialavgifter m.m. som betalas av arbetsgivare,
- mervärdesskatt,
- särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
- slutlig skatt,
- ränta på underskott eller överskott på skattekonton samt
- skattetillägg och förseningsavgift.

Punktskatter, sjömansskatt och redaravgift samt arvs- och gåvoskatt lämnas tills vidare utanför systemet.

4.1.1 Allmänna utgångspunkter

Utredningsuppdraget är, som redogjorts för i det tidigare (avsnitt 1.1), inriktat på att skapa en mera enhetlig ordning för i första hand de regelbundet och ofta förekommande betalningarna av skatter och avgifter. Det är i dessa sammanhang som de största samordningsvinster kan göras. Enligt vår mening är det således kring betalningarna av preliminär och slutlig skatt, arbetsgivaravgifter (med arbetsgivaravgifter avses i det följande även särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster) samt mervärdesskatt som det nya skatte- och avgiftsbetalningssystemet bör byggas upp. Också andra skatte- och avgiftsbetal-

ningar liksom betalningar som grundas på särskilda skatte- och avgiftsbeslut bör om möjligt ingå i den nya ordningen.

Redan när det gäller nämnda centrala skatter och avgifter fattas särskilda skatte- och avgiftsbeslut som på olika sätt är särpräglade. Det finns också skatter som i dag av skilda skäl redovisas och betalas utan närmare samband med andra skatte- eller avgiftsbetalningar. Inriktningen är att även betalningar av nämnda slag bör inordnas i ett nytt uppbördssystem. Men det kan inte helt uteslutas att det från en samordnad reglering kan behöva undantas skatter och avgifter som grundas på specifika beslut eller som administreras för sig.

För att handläggas vid sidan av det system som här föreslås bör så kunna ske utan att större resurser tas i anspråk. En jämförelse får göras med de insatser som kan behövas för att inordna dessa beslut m.m. i det generella systemet. Detta bör ju på ett enkelt och överblickbart sätt klara i första hand de större och regelbundet återkommande betalningarna av skatter och avgifter. I sammanhanget bör då vägas in att undantag från den övergripande ordningen kan innebära att systemet inte blir lika överskådligt.

Ytterligare en utgångspunkt som bör nämnas har sin grund i utredningsuppdragets omfattning och avgränsning. I dag finns vissa skatter samt skatte- och avgiftsbeslut som med hänsyn till hur de administreras skulle kräva en mera genomgripande översyn i sig för att kunna inordnas i skattekontosystemet. Sådana överväganden har inte kunnat ske inom ramen för detta utredningsuppdrag.

I det följande behandlas de skatter och avgifter m.m. som i första hand bör redovisas och betalas i skattekontosystemet. I regel anges då endast att det är fråga om betalning av en skatt eller avgift. Häri innefattas den redovisning som korresponderar mot betalningen om inte annat sägs uttryckligt eller framgår av sammanhanget.

Det bör också sägas att det är vår bedömning att det skulle vara möjligt att administrera de flesta skatte- och avgiftsbetalningar inom ramen för ett enda redovisnings- och betalningssystem. Från principiella utgångspunkter kan det sättas i fråga om det finns skäl att ett och samma betalningssubjekt betalar till i grunden samma mottagare, dvs. staten, enligt förfaranden som inte är uppbyggda på samma sätt och därmed inte heller samordnade. Även kostnaderna för uppbördsadministrationen talar mot att ha flera i väsentliga hänseenden parallella system. En sådan långtgående samordning av redovisnings- och betalningsförfarandet m.m. bör emellertid övervägas i ett annat sammanhang. I detta skede behandlas därför inte exempelvis punktskatterna, sjömansskatten och redaravgiften eller arvs- och gåvoskatten. Med det som nu sagts vill vi endast peka på de förutsättningar för en fortsatt effektivisering som förslaget till ett skattekontosystem erbjuder.

4.1.2 Preliminär och slutlig skatt m.m.

Preliminär skatt

Betalningar av F-skatt, särskild A-skatt och avdragen skatt är några av de vanligast förekommande och mest betydelsefulla betalningarna. Från och med april 1994 betalas F-skatt och särskild A-skatt varje månad och vid samma tidpunkt som av arbetsgivare avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

Dessa former av preliminära skattebetalningar utgör en av huvudbeståndsdelarna i ett samordnat skattebetalningssystem.

Skatteavdrag avseende preliminär skatt på ränta och utdelning från främst banker och andra kreditinstitut görs vid utbetalning och vid gottskrivning av ränta och utdelning. Även dessa redovisningar och betalningar bör inordnas i det nya systemet.

Slutlig skatt — överskott och underskott på ett skattekonto m.m.

I dagens förfarande för redovisning och betalning av skatter leder en slutligt beräknad skatt så gott som utan undantag till antingen en kvarstående eller en överskjutande skatt. I skattekontosystemet får debiteringen av slutlig skatt i stället till följd att det uppkommer antingen ett underskott eller ett överskott på det aktuella skattekontot. Underskott, överskott eller andra förändringar av ställningen på ett skattekonto kan uppkomma också på grund av en ny beräkning av den slutliga skatten för ett visst år.

Betalningar som beror på att det vid avstämningen mellan preliminära m.fl. skatter, som skall gottskrivas vid debitering av slutlig skatt, och slutlig skatt uppkommer ett underskott eller ett överskott på ett skattekonto har sin grund i det sätt som den nya ordningen är uppbyggd på och kan självfallet inte lämnas utanför skattekontosystemet. Detsamma gäller betalningar med anledning av en ny beräkning av en slutlig skatt som debiterats den skattskyldige eller att en slutlig skatt debiteras utan föregående betalningar av preliminär skatt.

Det är likaså naturligt att ränta som beräknas på grund av ett underskott eller överskott som uppkommer i samband med debiteringen av en slutlig skatt eller i övrigt på grund av ställningen på ett skattekonto inkluderas i den nya ordningen (se avsnitt 9.1).

4.1.3 Socialavgifter som betalas av arbetsgivare m.m.

Arbetsgivaravgifter m.m.

Arbetsgivaravgifterna är på samma sätt som betalningarna av preliminär skatt centrala i ett ytterligare samordnat betalningssystem för skatter och avgifter.

Även betalningar av egenavgifter, vilka i regel ingår i F-skatt, särskild A-skatt eller slutlig skatt bör innefattas i ett skattekontosystem.

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster skall betalas av arbetsgivare på inkomst av anställning för den som vid inkomstårets ingång har fyllt 65 år. Betalningarna görs i allt väsentligt i samband med andra skatte- och avgiftsbetalningar och redovisas i dag av arbetsgivare i uppbördsdeklarationerna. Med hänsyn härtill och till omfattningen av betalningarna bör skatten ingå i skattekontosystemet.

Särskild löneskatt skall i vissa fall betalas även av enskild person och dödsbo. Sådan löneskatt betalas på samma sätt som egenavgifterna. Den bör därför också omfattas av det nya systemet.

Allmän löneavgift

Allmän löneavgift betalas varje år av bl.a. arbetsgivare. För beräkning av löneavgiften används samma underlag som gäller för arbetsgivaravgift till folkpensioneringen enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. Den allmänna löneavgiften tas ut med 1,5 procent av underlaget. Avgiften bör ingå i skattekontosystemet.

4.1.4 Mervärdesskatt

Mervärdesskatten är en av de enskilt mest betydande betalningsströmmarna såväl i fråga om inbetalningar som utbetalningar och omfattar ett stort antal skattskyldiga.

Mervärdesskatt betalas vid andra tidpunkter och skiljer sig även på andra sätt från övriga centrala skatter och avgifter. Genom att inkludera även mervärdesskatten i ett med preliminära skatter och arbetsgivaravgifter gemensamt redovisnings- och betalningssystem kan

väsentligt större effekter än annars nås i fråga om enhetlighet och samordning vid betalningar av skatter och avgifter.

4.1.5 Särskilda beslut om betalningsskyldighet m.m.

Inom ramen för den ordning för redovisning och betalning av A-skatt, socialavgifter och mervärdesskatt som nu gäller fattas olika beslut om betalningsskyldighet m.m. Sådana beslut handläggs i dag enligt särskilda rutiner. Betalningsskyldighet kan inte sällan åläggas mer än ett subjekt för ett och samma belopp. Sedan en betalningsskyldighet fullgjorts kan möjlighet finnas till regressrätt mot annan som också är skyldig att betala skatten eller avgiften. Dessa omständigheter gör att det måste kunna anges att en viss betalning fullgjorts. Även sådana beslut kan hanteras i ett skattekontosystem men kräver också här särskilda rutiner.

Betalningsskyldighet på grund av arbetsgivares underlåtenhet att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt

Enligt 75 § UBL är en arbetsgivare som utan skälig anledning underlåter att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt ansvarig för skatt som skatteavdraget skulle ha avsett till ett belopp som svarar mot underlåtelser. Arbetsgivaren och arbetstagaren är solidariskt ansvariga för betalning av skattebeloppet. Om arbetsgivaren fullgör sin betalningsskyldighet finns en regressrätt för arbetsgivaren mot arbetstagaren. Ett beslut om betalningsskyldighet avseende underlåtenhet att göra skatteavdrag innan slutlig skatt debiteras riktas — utom i fall då arbetstagaren inte är känd — mot såväl arbetsgivaren som arbetstagaren. Arbetstagaren skall emellertid krävas innan något krav riktas mot arbetsgivaren. Varje år fattas ca 700 beslut.

Betalningsskyldighet i vissa fall för skatt och arbetsgivaravgifter vid utbetalning av ersättning till någon som har en F-skattsedel

I 75 c — e §§ UBL och 16 — 18 §§ USAL finns bestämmelser om undantag från principen att den som har betalat ut ersättning till någon som har en F-skattsedel i efterhand inte kan göras betalningsskyldig för skatter och avgifter. I vissa fall kan solidarisk betalningsskyldighet läggas på utbetalaren och betalningsmottagaren. Vidare kan i några situationer en utbetalare som har fullgjort en betalningsskyldighet

enligt ett meddelat beslut ha en regressrätt. Endast ett fåtal beslut om betalningsskyldighet enligt dessa bestämmelser har hittills meddelats.

Arbetstagares betalningsansvar för arbetsgivaravgifter

Enligt 22 e § USAL kan den som har en A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt och som bedriver näringsverksamhet under vissa förutsättningar göras betalningsskyldig för ett belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter som belöper på den ersättning han fått. Det gäller under förutsättning att utbetalarens skyldighet för avgifterna har eftergetts enligt 22 d § samma lag.

När väl beslut om eftergift meddelats kan således ett annat subjekt göras ansvarigt för de aktuella arbetsgivaravgifterna. Särskilda krav ställs upp för att så skall kunna ske. Dessa beslut om betalningsskyldighet är visserligen komplicerade, eftersom två subjekt berörs. Emellertid riktas krav på betalning mot endast ett subjekt vilket förenklar hanteringen av besluten i ett nytt skattebetalningssystem.

Betalningsskyldighet för innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter

I 77 § UBL föreskrivs att en arbetsgivare som har gjort skatteavdrag men inte betalat in det innehållna beloppet i den tid och ordning som anges i lagen är ansvarig för beloppet. En i princip motsvarande betalningsskyldighet gäller för arbetsgivaravgifter enligt USAL.

Det fattas årligen ca 100 000 beslut om betalningsskyldighet för innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Merparten av dessa beslut avser betalningsansvar för både skatt och avgifter. Besluten är i dag integrerade i förfarandet för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Varje uppbördsdeklaration och deklaration för mervärdesskatt som lämnas föranleder ett beslut — i regel ett automatiskt beslut.

Beslut om betalningsskyldighet av här angivet slag för den som är redovisningsskyldig är grundläggande även i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Betalningsskyldighet för företrädare i fråga om innehållen men inte betald preliminär skatt samt för arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt

Enligt 77 a § UBL och 15 § USAL kan en företrädare för en arbetsgi-

vare som är juridisk person under vissa förutsättningar bli betalningsskyldig tillsammans med den juridiska personen för det skatteavdrag som verkställts men inte betalats in resp. för obetalda arbetsgivaravgifter. Ett solidariskt betalningsansvar gäller för arbetsgivaren och ställföreträdaren.

En motsvarande reglering finns beträffande mervärdesskatt enligt 16 kap. 17 § ML. En solidarisk betalningsskyldighet föreskrivs där för den skattskyldige och den som i egenskap av företrädare för en skattskyldig juridisk person har underlåtit att i rätt tid och ordning betala in mervärdesskatt.

I samtliga nämnda fall finns möjlighet för en företrädare som har fullgjort sin betalningsskyldighet att söka beloppet åter av den juridiska personen.

4.1.6 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är en definitiv källskatt. Den betalas av den som skall göra skatteavdrag, dvs. av utbetalaren om inte denne är bosatt i utlandet. I så fall är den skattskyldige själv betalningsskyldig. Av sammanlagd avdragen skatt utgör betalningen av den särskilda inkomstskatten endast en obetydlig del. Skatten redovisas i dag i uppbördsdeklarationen. Den särskiljs inte från annan avdragen skatt. Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta är således enligt huvudregeln redan samordnad med redovisningen och betalningen av de skatter och avgifter som betalas av arbetsgivare eller annan som anlitat någon som är bosatt utomlands. Något skäl att ändra denna ordning kan inte anses föreligga.

4.2 Skatte- och avgiftssubjekt i skattekontosystemet

Förslag: För den som är skyldig att betala sådan skatt eller avgift som skall ingå i skattekontosystemet skall hos skattemyndigheten finnas ett skattekonto för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Det bör först sägas att beteckningen skattekonto i detta sammanhang inte betyder att den som är skyldig att betala skatter eller avgifter skall ha ett postgirokonto eller bankkonto för dessa betalningar. I stället är

det fråga om att skattemyndigheten bokför de skatter och avgifter som berör en viss skattskyldig på ett sammanhållet sätt — på ett konto. På kontot skall bokföras de redovisningar eller särskilda debiterings- eller krediteringsbeslut som avser den skatt- eller avgiftsskyldige och de betalningar som flyter in. Det är således fråga om ett konto i bokföringsteknisk bemärkelse där redovisningar och betalningar samt ställningen på kontot skall kunna följas kontinuerligt.

Olika kategorier skatt- och avgiftsskyldiga redovisar och betalar skatter och avgifter i varierande omfattning. Vissa, t.ex. den som är arbetsgivare eller näringsidkare och betalar F-skatt, gör åtskilliga redovisningar och betalningar varje år. Detsamma gäller i regel också den som är redovisningsskyldig till mervärdesskatt och i synnerhet den som både är arbetsgivare och betalar mervärdesskatt. Samtidigt finns ett stort antal skattskyldiga som enbart är arbetstagare med i upp-
bördshänseende okomplicerade förhållanden.

I ett system med skattekonton aktiveras en arbetsgivares konto vid ett eller flera tillfällen varje månad under året. Det kan vara när en debiterad skatt förfaller till betalning eller när redovisning och betalning för mervärdesskatt, för anställdas skatter och för arbetsgivaravgifter kommer in till skattemyndigheten. För en arbetstagare däremot aktiveras kontot i princip endast i samband med den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt.

Genom en samordning av redovisningar och betalningar i ett system med enhetlig hantering av de skatter och avgifter som ingår kommer den skatt- eller avgiftsskyldiges skuld till eller fordran på skattemyndigheten att kunna avläsas vid varje tidpunkt. Ställningen på skattekontot kommer att kunna presenteras i form av ett kontoutdrag. Vidare kommer förändringar av tidigare debiterade belopp att kunna ske inom kontot.

Fördelarna i form av enhetlighet och överskådlighet torde bli störst för den som ofta betalar skatter eller avgifter. Det är alltså i första hand den som är arbetsgivare, har F-skatt, särskild A-skatt eller som redovisar mervärdesskatt som gynnas. Skatter och avgifter som betalas av var och en som kan hänföras till dessa kategorier skatt- eller avgiftsskyldiga bör därför redovisas på ett eget skattekonto hos skattemyndigheten.

För den som enbart är arbetstagare är fördelarna mera begränsade. Skillnaderna mot nuvarande ordning märks mindre. Skatteredovisningen skulle här kunna ske även på annat sätt än med hjälp av ett skattekonto. Om emellertid en statusändring innebär att den skattskyldige övergår till att redovisa F-skatt, mervärdesskatt eller att som arbetsgivare svara för anställdas skatter och för arbetsgivaravgifter skulle en övergång till kontosystemet behöva ske. På motsvarande sätt

skulle det krävas ett förfarande för hur konton avslutas då någon ändrar sin status i motsatt riktning. Det förhållandet att betalningsskyldigheten kan ändra form på angivet sätt talar för att alla skatt- eller avgiftsskyldiga bör ha ett eget skattekonto för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Härigenom undviks dels de problem och den administration som rör övergången mellan olika redovisningsformer, dels svårigheterna att avgränsa den kategori som inte skall ingå i ett skattekontosystem. Vidare är det från administrativ och teknisk synpunkt minst kostsamt om alla skatt- eller avgiftsskyldiga hanteras på samma sätt. Ett enhetligt system leder bl.a. till att resurserna för utveckling m.m. kan samordnas i stället för att splittras på skilda förfaranden. Således bör alla som är skatt- eller avgiftsskyldiga och som skall betala sådana skatter och avgifter som skall ingå i skattekontosystemet ha ett eget konto hos skattemyndigheten.

The first part of the report deals with the general situation of the country and the progress of the war. It mentions the various operations and the state of the army. The second part contains a detailed account of the military operations and the results of the campaigns. The third part discusses the political and administrative matters of the time. The fourth part contains a summary of the events and a conclusion.

The report continues with a detailed analysis of the military strategy and the tactics used during the campaigns. It also discusses the logistical challenges faced by the army and the measures taken to overcome them. The political situation is also examined, highlighting the role of the military in the governance of the country. The report concludes with a reflection on the overall progress and the future prospects of the nation.

5 Tidpunkter för betalning av skatter och avgifter

5.1 En eller flera förfallodagar i månaden

Bakgrund

I skattekontosystemet skall ingå betalningar av skatter och avgifter som har skilda förfallodagar.

Enligt UBL och USAL gäller fr.o.m. uppbördsåret 1995/96 den 10 i månaden som betalningsdag förutom i januari då betalning får ske senast den 15.

I fråga om mervärdesskatt finns enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) fr.o.m. år 1996 två betalningstidpunkter i månaden. Den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång gäller om beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas uppgå till högst tio miljoner kronor. Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas överstiga tio miljoner kronor är betalningstidpunkten den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som redovisningen avser. Betalning för juni skall fortfarande och för samtliga skattskyldiga göras senast den 20 augusti.

Nyss nämnda beloppsgräns som avgör när betalning skall ske har nyligen föreslagits höjd till 40 miljoner kronor fr.o.m. den 1 juli 1996, se prop. 1995/96:150 s. 33 och prop. 1995/96:198 s. 16 och 26 f. I det följande förutsätts att detta förslag genomförs. Vidare förutsätts att det när beloppsgränsen bestäms i beskattningsunderlagen inte skall ingå gemenskapsinterna förvärv och import, se bet. 1995/96:SkU31.

Omständigheter av betydelse för valet av antalet förfallodagar

Flera olika faktorer har betydelse för om det bör finnas en eller flera förfallodagar i det nya systemet för skatte- och avgiftsbetalningar. I direktiven för vårt utredningsuppdrag framhålls beträffande betalningstidpunkterna att det med hänsyn till att det är fråga om mycket stora skatte- och avgiftsbelopp är viktigt att redovisning och betalning sker så tidigt som möjligt. Statsfinansiella hänsynstaganden anses således

centrala. Men även bl.a. möjligheterna till förenklingar och samordning har betydelse.

Om främst administrativa hänsyn tas finns det fördelar med endast en tidpunkt varje månad för samtliga skatte- och avgiftsbetalningar som skall ingå i det nya systemet. Enkelheten i och överskådligheten på ett skattekonto liksom förutsättningarna att finna en lämplig avstämningstidpunkt under månaden ökar påtagligt om förfallodagen för alla betalningar till ett konto är densamma. Förenklingarna för skatteförvaltningen i administrativt hänseende torde bli betydande med en sådan ordning. Även för den skatt- och avgiftsskyldige leder en samordning av betalningstidpunkterna till en påtagligt förenklad hantering. Redovisningar och betalningar av olika skatter och avgifter som i dag i vissa fall görs vid skilda tillfällen under månaden kan då samordnas och göras vid endast ett tillfälle. Inom ramen för ett sådant förfarande kan vidare den enskilde fullgöra sin betalningsskyldighet med endast en redovisningshandling som underlag.

En samordning av förfallodagarna för skatte- och avgiftsbetalningar till en tidpunkt i månaden kan innebära att förfallodagen för antingen källskatt och arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt får senareläggas. I vart fall kan båda dessa förfallodagar inte tidigareläggas i samma utsträckning som annars. I statsfinansiellt hänseende får detta betydelse för statens ränteinkomster. För att kompensera staten för inkomstbortfallet kan en räntedebitering ske från en tidigare tidpunkt än förfallodagen fram till dess att det aktuella beloppet skall betalas. Med en räntenivå jämförbar med den på kreditmarknaden kommer skatt- och avgiftsskyldiga med en utvecklad finansiell styrning att placera sina krediter där det för tillfället är fördelaktigast. Räntan skulle i så fall sannolikt få kombineras med en avgift som påförs om betalningar inte görs i rätt tid. Om i stället räntenivån bestäms så att det genomgående är mindre fördelaktigt att utnyttja krediten i systemet för skatte- och avgiftsbetalningar än på den gängse kreditmarknaden, kommer en stor del av betalningarna att flyta in omedelbart före räntedebiteringsdagen. Än mer påtagligt blir detta om nivån sätts så att räntan samtidigt fungerar som ett påtryckningsmedel på den skatt- och avgiftsskyldige att betala sina skatte- och avgiftsskulder. Redan en ränta som marginellt överstiger marknadsräntan torde få denna effekt. Räntedebiteringsdagen får härigenom i praktiken — men indirekt — samma betydelse som en förfallodag. Av principiella skäl kan det lämpliga i en ordning som genom räntans styreffekt inbegriper en underförstådd förfallodag sättas i fråga.

En annan ordning är att styra betalningarna av skatter och avgifter till förfallodagar utifrån en redovisningstidpunkt och en tidpunkt för överlämnande till indrivning i kombination med ränteberäkning. Ut-

gångspunkten är att redovisningshandlingen skall lämnas en viss dag varje månad, t.ex. den 20 i månaden. Ränteberäkning avseende F-skatt, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter börjar exempelvis den 10 varje månad. För mervärdesskatt kan ränteberäkningen påbörjas samtidigt som redovisningsskyldigheten inträder. I formellt hänseende blir här ränteberäkningstidpunkterna förfallodagar. Någon avgift i anslutning till förfallodagarna tas inte ut. Den betalningsskyldige har endast att ta hänsyn till räntan och har utifrån denna samt likviditetsaspekter m.m. att välja tidpunkt för betalning. Om räntenivån överstiger marknadsräntan leder det till att huvuddelen av de skatt- och avgiftsskyldiga kommer att göra sina betalningar i anslutning till ränteberäkningdagarna. Ett system av det här slaget gynnar de skatt- och avgiftsskyldiga genom sin flexibilitet. Exempelvis tas förhållandevis stor hänsyn till den betalande och den tid som han eller hon i det enskilda fallet behöver för att klara av både redovisningen och betalningarna. Marginaleffekter som följer med avgifter vid för sent gjorda betalningar undviks. Hos skattemyndigheten stäms då varje månad debiteringar och redovisningar av mot gjorda betalningar. I förfarandet kan ingå att överlämnande för indrivning skall ske med automatik. Systemet kan därför bli enkelt att tillämpa även inom skatteförvaltningen.

Enhetlighet och förenkling genom samordning av förfallodagar

Som redan nämnts framhålls de statsfinansiella konsekvenserna i utredningsdirektiven. I direktiven sägs att det är viktigt att betalningar görs så tidigt som möjligt. Grunden härför är inriktningen att begränsa inslaget av kredit i systemet för skatte- och avgiftsbetalningar. Staten skall alltså inte fungera som kreditgivare i det sammanhanget.

Enligt vår mening kan de renodlade statsfinansiella aspekterna i tillräcklig utsträckning tas till vara i det system med räntedebitering och en effektiv indrivning som nyss beskrivits. Räntan kommer — beroende på räntenivå — att fungera som påtryckning på den skatt- och avgiftsskyldige att betala i rätt tid. Den skall samtidigt i alla delar täcka statens kostnader för de krediter som den som inte betalar i tid tar sig eller tillåts ha. Räntan bör då bestämmas till en sådan nivå att det inte heller lönar sig för den betalningsskyldige att utnyttja staten som kreditgivare. Det anförda talar för att endast en förfallodag i månaden kan användas. Effekterna för staten i ekonomiskt hänseende och de faktiska konsekvenserna av ränteläggningsen leder då till att de tidpunkter som är utgångspunkt för räntedebitering också bör betecknas som förfallodagar.

I en ordning med räntedebitering kombinerad med månadsvis avstämning och överlämnande till indrivning tas statens intressen till vara på ett effektivt sätt. Systemet kan göras enkelt att hantera för såväl skatteförvaltningen som enskilda. För de skatt- och avgiftsskyldiga blir en ordning med genom räntedebitering definierade förfallodagar tydlig och förutsebar. Samtidigt ger möjligheterna att välja räntenivå förutsättningar att styra de krediter som kan rymmas i skattebetalningssystemet så att de i stället för hos staten får sökas på den gängse kreditmarknaden. Bland annat detta innebär att kreditriskerna för staten kommer att begränsas.

Som vi ser det finns det starka skäl såväl för en ordning med endast en förfallodag i månaden som en ordning med två förfallodagar varje månad. Systemet med ränteläggning rymmer för övrigt att varje i systemet ingående skatt eller avgift kan ges en specifik förfallodag. En samordnad redovisning och avstämning i skattekontosystemet kan nämligen användas trots två eller flera betalningstillfällen varje månad. På så sätt behålls i väsentliga hänseenden den samordning som nås med endast en eller två förfallodagar varje månad. Samtidigt kan inte bortses från att flera räntedebiteringsdagar mera splittrar skattebetalningssystemet än leder till ökad samordning och förenkling. Även skäl som rör den finansiella situationen för de skatt- och avgiftsskyldiga talar mot en sådan ordning. De tidigareläggningar som nyligen genomförts får enligt vår mening i nuläget anses innebära en ekonomisk påfrestning för de skatt- och avgiftsskyldiga som inte bör ökas, se vidare avsnitt 5.3.2. En ordning med ytterligare differentierade betalningstidpunkter bör därför inte väljas. Vår bedömning är således att det för flertalet skatt- och avgiftsskyldiga bör finnas i huvudsak endast en förfallodag varje månad. Statsfinansiella skäl, som motiverat nyss beslutade tidigarelagda betalningstidpunkter för mervärdesskatt, gör emellertid att en andra förfallodag i månaden inte kan undvikas.

Betalning av debiterad preliminär skatt, innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter bör hänföras till en och samma förfallodag i månaden. Till den andra bör knytas i första hand betalningar av mervärdesskatt som görs av den kategori skattskyldiga som svarar för de beloppsmässigt största mervärdesskatteinbetalningarna. Debiteringar som har sin grund i andra beskattningsbeslut eller beslut om betalningsskyldighet som skattemyndigheten fattar löpande kan då — efter en rimlig betalningsfrist — förfalla till betalning på den förfallodag som inträffar närmast därefter, se avsnitt 5.4.

5.2 Förfallodagens innebörd — inbetalningsdag eller bokföringsdag

5.2.1 Bakgrund

Termen förfallodag ges i olika sammanhang en delvis skiftande innebörd. Som förfallodag räknas i regel antingen inbetalningsdagen, dvs. den dag då ett belopp betalas hos post eller bank eller gireras från den betalandes konto för förmedling till betalningsmottagaren, eller den dag då betalningsmottagaren har beloppet tillgängligt. I det sistnämnda fallet skall i allmänhet beloppet finnas bokfört på mottagarens konto, dvs. ha kommit betalningsmottagaren tillhanda, senast på förfalldagen.

I skattelagstiftningen förekommer båda nämnda former av förfalldagar.

Enligt UBL, USAL och ML anses ett belopp ha betalats den dag inbetalning gjorts på postkontor eller när en inbetalningshandling (giringshandling) har lämnats eller kommit in till ett sådant kontor. Om staten har ingått avtal med en bank gäller även motsvarande ordning om betalning gjorts hos banken eller en inbetalningshandling lämnats dit.

För punktskatter och prisregleringsavgifter enligt LPP anses däremot en betalning ha fullgjorts först den dag då det aktuella beloppet finns bokfört på ett särskilt konto hos skattemyndigheten. Den senare ordningen stämmer överens med civilrättsliga principer för när en betalning anses fullgjord. I dessa sammanhang saknar det i allmänhet betydelse på vilket sätt en betalning görs. Särskilda föreskrifter som kan nämnas finns emellertid för hyresbetalningar som anses ha kommit betalningsmottagaren till handa omedelbart om betalning görs på post- eller bankkontor (12 kap. 21 § JB).

5.2.2 Betalning i den ordning som gäller enligt UBL

Enligt regleringen i bl.a. UBL är det för en rättidig betalning tillräckligt att denna har gjorts på ett postkontor senast på förfalldagen eller att en inbetalningshandling för girering har lämnats till ett postkontor eller kommit in till Postgirot Bank AB senast denna dag. Inbetalningshandlingar som lämnas för postbefordran måste för att komma i rätt tid lämnas före sista tömningstillfället under förfalldagen.

För inbetalning genom bank gäller motsvarande tidpunkter under förutsättning att staten har ingått avtal med banken om att ta emot skatte- och avgiftsinbetalningar. Avtal med banker om att ta emot betalningar av skatt enligt UBL och arbetsgivaravgifter enligt USAL har under ett antal år funnits mellan regeringen och bankorganisationer och omfattat de flesta banker. I samband med avregleringen av Postgirots ensamrätt till statliga betalningar och sloandet av den lagreglerade avgiftsfriheten vid skatteinbetalningar har emellertid dessa avtal sagts upp. Avtalen upphörde att gälla vid utgången av år 1993. Nya avtal om mottagande av skatte- och avgiftsbetalningar har numera träffats mellan RSV och de bankorganisationer som regeringen tidigare hade avtal med. Bankinbetalningar, som omfattas av avtalen, är härmed att jämställa med inbetalningar hos postkontor när ställning skall tas till om en betalning har gjorts i rätt tid.

Skattemyndigheterna har i dag endast postgirokonton för mottagande av skatteinbetalningar. Det betyder att en bank som tar emot en betalning måste vidarebefordra det inbetalade beloppet till Postgirot för insättning på skattemyndighetens postgirokonto. En inbetalning som görs via bank bokförs därför i dagsläget i regel minst en dag senare på skattemyndighetens postgirokonto jämfört med om inbetalning gjorts på ett postkontor.

För närvarande övervägs alternativa lösningar på att kunna ta emot olika typer av skatte- och avgiftsinbetalningar. Nya betalningsvägar kommer på sikt att införas. Sannolikt kommer skattemyndigheterna att tilldelas bankgiro-/bankkontonummer för att direkt kunna ta emot betalningar som görs hos banker.

Sammanfattningsvis kan konstateras att en inbetalning av skatt enligt exempelvis UBL och arbetsgivaravgifter enligt USAL kommer att kunna ske antingen på postkontor, bankkontor eller genom girering från den betalandes konto. Om någon av dessa åtgärder vidtas senast på förfallodagen anses med nuvarande ordning med de avtal träffats med bankerna en sådan skatt eller avgift betald i rätt tid. Däremot kommer det inbetalade skatte- eller avgiftsbeloppet att vara tillgängligt för skattemyndigheten, dvs. bokfört på myndighetens konto, vid olika tidpunkter beroende på vilket sätt som betalningen har gjorts.

5.2.3 Överväganden och förslag

Förslag: Förfallodagens innebörd ändras. Skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet skall ha bokförts på skattemyndighetens konto senast på förfallodagen.

Problem med nuvarande ordning

Den som betalar skatt enligt exempelvis bestämmelserna i UBL har i dag en gynnad ställning om man ser till hur betalningar i allmänhet görs. Detsamma gäller vid en jämförelse med regleringen i LPP. Som nämnts i det föregående är det enligt UBL tillräckligt att en betalning görs på förfallodagen. Med säkerhet gäller detta emellertid bara om inbetalningen görs på ett post- eller bankkontor eller om gireringshandlingar lämnas in på ett sådant kontor. I de fall en betalning görs genom en gireringshandling som på annat sätt lämnas för postbefordran är det i vissa situationer osäkert om handlingen kommer fram i rätt tid. I så fall får man i praktiken utgå från bokföringsdagen och försöka beräkna om försändelsen med hänsyn till normal postgång kan antas ha lämnats i rätt tid. Det blir i dessa situationer ofta en bevisfråga när det skall bedömas om den skattskyldige har vidtagit åtgärden i rätt tid.

För att undvika att belastas med ärenden med begäran om befrielse från dröjsmålsavgift när betalning gjorts i rätt tid enligt nuvarande bestämmelser i bl.a. UBL godtar skattemyndigheten en bokföringsdag som är något senare än förfallodagen. Detta har medfört att skattskyldiga liksom betalningsförmedlare kan utnyttja systemet genom att girera beloppet senare än på förfallodagen och ändå undgå dröjsmålsavgift. Denna förskjutning av betalningar som ofta sker vid gireringar åsamkar staten relativt stora ränteförluster.

Även efter det att nya betalningsvägar för bankinbetalningar införts kommer det att med nuvarande synsätt på rättidiga betalningar bli nödvändigt att godta nämnda förhållande i skattebetalningssystemet. I annat fall finns risk att krav på exempelvis kostnadsränta riktas mot den skatt- eller avgiftsskyldige trots att betalning kan ha gjorts i rätt tid.

En reglering som styr förmedlingen av betalningar

Den beskrivna problematiken kan undvikas på olika sätt. Ett sätt är att utgå från nuvarande ordning men att föreskriva att ränta på ett skatte- eller avgiftsbelopp skall tillgodoföras staten så snart betalningsuppdraget finns i betalningssystemet. Olika tider i överföringssystemet mellan betalningsförmedlaren och staten (float-tider) såvitt avser skatte- och avgiftsbetalningar kan diskuteras. Omedelbart när en inbetalning gjorts disponerar ju betalningsförmedlaren över det inbetalade beloppet och det är därför inte något som principiellt hindrar att en sådan betalning anses ha kommit betalningsmottagaren, dvs. staten, tillhanda. De tekniska aspekterna är här av underordnad betydelse. Det saknar betydelse om det inbetalade beloppet faktiskt är tillgängligt för lyftning samma dag, en dag senare eller två dagar senare. Det kan, som redan sagts, nämligen läggas på betalningsförmedlaren att utge räntekompensation till staten för tiden fram till dess att staten genom att disponera beloppet kan tillgodogöra sig ränta för egen del. I fråga om betalningsförmedling och float-tider är den ekonomiska aspekten den mest centrala, dvs. den finansieringskälla för betalningsförmedlarna som överföringstiderna i betalningssystemen utgör. Tidsåtgången för en betalningstransaktion kan sägas ha samband dels med den kostnadsbesparing som betalningsförmedlaren gör genom att inte betala ränta på transaktionsbeloppet vare sig till betalaren eller till betalningsmottagaren under själva överföringstiden, dels möjligheten för förmedlaren att via dagslånemarknaden få ränteintäkter, s.k. float-intäkter.

En fråga här är vilken överföringstid som kan anses rimlig. Det är givetvis så att en begränsning av betalningsförmedlarnas float-tider ökar dessas benägenhet att kompensera sig ekonomiskt genom avgifter på olika betalningstjänster. Men det kan också tänkas att förmedlarna kräver av den betalande att ett betalningsuppdrag lämnas ett antal dagar före förfallodagen för att garantera att uppdraget fullgörs i rätt tid eller för att få tid för en täckningskontroll e.d.

Olägenheter av nu nämnt slag som skulle kunna komma att drabba betalarna kan till en del undvikas genom lagstiftning särskilt inriktad på betalningsinstitutens förmedling av skatte- och avgiftsbetalningar. Men det går sannolikt inte att komma ifrån en viss övervältring av kostnader på betalarkollektivet.

Frågan om lagstiftning avseende tidsåtgången för överföring av betalningar har nyligen övervägts av Betaltjänstutredningen. Utredningen framhåller att det från bl.a. konsumentskyddssynpunkt finns skäl att i lag föra in regler som rör tidsåtgången för sådana transaktioner, se SOU 1995:69 s. 199 ff. Utredningen har samtidigt pekat

på faktorer som talar mot en sådan reglering. Enligt utredningen bör formerna för en generell lagstiftning avseende tidsåtgången vid betalningsförmedling övervägas i ett senare sammanhang i samband med att det pågående arbetet inom EU med att utforma bestämmelser om internationella betalningar avslutats. Mot denna bakgrund bör enligt vår mening inte heller frågan om en reglering avseende förmedling av skatte- och avgiftsbetalningar prövas för sig. En närmare prövning av behovet och i så fall utformningen av sådana bestämmelser bör lämpligen övervägas i samband med att frågan om en generell nationell lagstiftning bereds vidare.

Bokföringen på skattemyndighetens konto avgör om betalning gjorts i rätt tid

Ett enklare och tydligare synsätt på när en betalning senast skall göras för att anses ha gjorts i rätt tid är att förfallodagen ges den innebörden att betalningen skall vara bokförd på skattemyndighetens konto senast den dagen. En nackdel som har förts fram med att lägga an detta synsätt är att det skulle råda osäkerhet för betalaren om hur lång tid det tar innan ett belopp bokförs hos skattemyndigheten. Till detta kan sägas att det redan i dag i privaträttsliga sammanhang i allmänhet är så att en betalning anses fullgjord först sedan beloppet är tillgängligt hos mottagaren, dvs. i regel bokfört på ett konto som betalningsmottagaren disponerar. De skatt- och avgiftsskyldiga som löpande gör skatte- och avgiftsbetalningar är i normalfallet företag med vana vid att följa sådana betalningsrutiner. De är också förtroagna med betalningssystemet och de olika betalningstjänster som Postgirot och bankerna tillhandahåller. Flertalet företag har en klar bild av hur lång tid det tar att få en betalning till ett särskilt konto fullgjord. I många fall lämnas betalningsuppdrag till betalningsförmedlaren som svarar för att rätt belopp betalas på rätt sätt och i rätt tid. För de skatt- och avgiftsskyldiga som mest påtagligt skulle beröras av att förfallodagens innebörd ändras kan denna ändring inte anses innebära några mera avgörande problem. Den bör i stället närmast kunna ses som en anpassning till de rutiner för betalningar som i övrigt används. I sammanhanget bör nämnas också utvecklingen av nya former av betalningstjänster som sker kontinuerligt. Dels ökar konkurrensen på marknaden för betalningsförmedling, dels skapar tekniken nya möjligheter för fler att effektivisera sina betalningsrutiner exempelvis genom elektronisk betalningsöverföring on-line.

Den nyssnämnda invändningen mot att anse en betalning gjord först när den bokförts på skattemyndighetens konto torde i första hand ta

sikte på skattskyldiga som endast vid något enstaka tillfälle på egen hand betalar in skatt, alltså främst arbetstagare med endast A-skatt. De betalningar som det i dagens system kan vara fråga om för dessa skattskyldiga är fyllnadsinbetalning av preliminär skatt eller betalning av kvarstående eller tillkommande skatt.

Även i skattekontosystemet kommer den för vilken arbetsgivaren eller annan svarar för skatteinbetalningarna att kunna göra egna inbetalningar av skatt. På sätt som redovisas i det följande (avsnitt 11.1) är det exempelvis meningen att den skattskyldige genomgående själv skall svara för inbetalningen av det som för närvarande betecknas som kvarstående skatt. För den enskilde kan det komma att handla om att en eller ett par gånger under ett år betala på ett sådant sätt att skattebeloppet blir bokfört på skattemyndighetens konto, dvs. ha kommit skattemyndigheten tillhanda, senast på förfallodagen. Även för denna kategori skattskyldiga är detta ett betalningssätt som i allt väsentligt är huvudregel för andra betalningar. Det som nu berörts kan därför inte anses utgöra hinder för att i aktuellt hänseende jämställa förfallodag och bokföringsdag. Vi återkommer i det senare till frågan om valet av sanktion vid för sena betalningar (se avsnitt 9.1).

Den nyss beskrivna utbyggnaden av banksystemets möjligheter att ta emot skattebetalningar i förening med det system för postgiroinbetalningar som redan finns innebär att betalningsförmedlaren med förhållandevis stor säkerhet kan ge upplysningar om när betalning senast måste göras för att kunna bokföras hos mottagaren i rätt tid. Det torde vara en fördel för såväl betalaren som betalningsförmedlaren att ha en på angivet sätt och i förväg bestämd förfallodag som anger när beloppet skall vara bokfört hos betalningsmottagaren. Enhetligheten och förutsebarheten ökar. Det ankommer sedan på skattebetalaren att anlita den betalningsförmedlare som på bästa sätt tar tillvara hans eller hennes intressen. Härigenom torde den konkurrens som redan uppstått mellan olika betalningsförmedlares tjänster komma att utvecklas ytterligare, vilket ökar den enskildes möjligheter att på ett enkelt och säkert sätt kunna fullgöra bl.a. sina skatte- och avgiftsbetalningar.

För den som skall betala skatter och avgifter blir skillnaden i förhållande till nuvarande ordning att en betalning måste göras en eller två, i vissa fall upp till tre, dagar före förfallodagen för att beloppet skall vara bokfört på myndighetens konto i rätt tid. Hur långt innan beror på vilken betalningsväg som används. Precis som vid betalning av "privata räkningar" kommer det an på den skatt- eller avgiftsskyldige att själv välja det mest effektiva och härmed förmånligaste sättet att förmedla sin betalning på.

Tidsåtgången för betalningsförmedling till ett postgirokonto resp. för betalning av skatt via bank kan beskrivas på sätt som framgår av

bilaga 3. Den redovisningen bygger på uppgifter som lämnats av Postgirot Bank AB och Bankgirocentralen BGC AB. Noteras kan att den beskrivning av skattebetalningar som Postgirot Bank AB lämnat visar hela kedjan från det att betalningen initieras av betalningsavsändaren till dess att skattebeloppet bokförts på skattemyndighetens postgirokonto.

Som redan sagts gäller en ordning där en betalning anses fullgjord när den har bokförts på betalningsmottagarens konto redan för vissa skatter och avgifter och generellt i privaträttsliga sammanhang. Också om man ser till räntespekter är det en fördel med en sådan betalningsordning. Ränta skall nämligen tillgodoföras den skatt- eller avgiftsskyldige på skattekontot först sedan skattemyndigheten har beloppet tillgängligt, dvs. i överensstämmelse med vad som gäller på privaträttens område. Detta förhållande torde leda till en press på betalningsförmedlaren att påskynda hanteringen, dvs. betalningsförmedlarens s.k. float begränsas så långt det är möjligt.

Mot bakgrund av det som nu sagts förordar vi att en betalning av en skatt eller avgift som ingår i skattekontosystemet skall anses ha skett först den dag då betalningen har bokförts på ett konto hos skattemyndigheten. Den ordning som i dag gäller vid betalning av punktskatter och prisregleringsavgifter enligt LPP kommer härmed generellt att tillämpas på skatte- och avgiftsbetalningar i det nya systemet. Tilläggas bör att det vid valet av förfallotidpunkter i skattekontosystemet självfallet tas hänsyn till förfallodagens ändrade innebörd.

5.3 Val av förfallodagar

5.3.1 Riksgäldskontorets och Riksrevisionsverkets översyn av statliga betalningstidpunkter

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. Principer som enligt uttalanden i propositionen bör vara vägledande vid en prövning av betalningstidpunkter är bl.a. följande (prop. 1991/92:100 bil. 1 s. 48 f):

- In- och utbetalningstidpunkter bör väljas så att statens räntekostnader minimeras.

- Senareläggning av inbetalning för att ge den betalningskyldige 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).

I maj 1992 gav regeringen Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV) i uppdrag att i enlighet med nyss angivna principer göra en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för statliga medelsflöden. 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 (dnr Fi 6462/92 resp. Fi 780/93).

Sammanfattningsvis föreslås i rapporterna bl.a. att betalningstidpunkterna för debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter tidigareläggs till den 3 i månaden. Beträffande mervärdesskatten föreslås dels övergång till en månadsredovisning, dels en tidigareläggning av betalningstidpunkten till den 18 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Återbetalning av mervärdesskatt föreslås ske den 7 och 22 varje månad. Vidare föreslås att den längre kredittiden i augusti slopas.

Redogörelser för innehållet i nämnda rapporter finns i våra tidigare presenterade delbetänkanden, se SOU 1994:87 s. 49 ff och SOU 1995:12 s. 35 ff.

5.3.2 Överväganden och förslag

Förslag: I skattekontosystemet skall finnas två förfallodagar varje månad — den 12 (i januari och i vissa fall augusti den 17) samt den 26.

Förfallodagen för mervärdesskatt senareläggs till den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden för skattskyldiga med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt som för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor. Betalningarna av mervärdesskatt samordnas härmed med betalningarna av debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter. I januari och augusti skall betalning i stället få ske senast den 17.

För skattskyldiga med beskattningsunderlag som för beskattningsåret överstiger 40 miljoner kronor senareläggs förfallodagen till den 26 i månaden närmast efter redovisningsperioden. Samtidigt slopas den i anslutning till sommarperioden senarelagda betalningstidpunkten för mervärdesskatt. Denna kategori skattskyldiga skall betala debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter senast den 12 (i januari den 17) i månaden.

För kommuner och landsting skall den 12 i månaden gälla beträffande redovisning av innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Det nuvarande avräkningsförfarandet vid utbetalning av kommunalskattemedel utvidgas härigenom till att omfatta även mervärdesskatt.

Bakgrund

Som nyss nämnts framhålls i direktiven för vårt utredningsarbete att det är viktigt att betalningar görs så tidigt som möjligt. Grunden härför är inriktningen att begränsa inslaget av kredit i det nuvarande skattebetalningssystemet. Det är också detta som är grunden för ställningstagandet att det i ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter blir aktuellt att använda två förfallodagar varje månad. Nämnade synsätt har vidare varit en utgångspunkt för RGK och RRV vid översynen av statliga betalningstidpunkter. I vårt arbete har vi att väga in det som RGK och RRV har kommit fram till. Myndigheternas utredningar har också legat till grund för våra tidigare lämnade förslag om nya redovisnings- och betalningstidpunkter. I delbetänkandet *Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter* (SOU 1994:87) föreslogs att bl.a. debiterad och

innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter skulle redovisas och betalas den 10 i uppbörds månaden i stället för den 18 i månaden. Förslagen har lett till lagstiftning (prop. 1994/95:92, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156, SFS 1994:1978). De nya tidpunkterna gäller fr.o.m. uppbördsåret 1995/96. I ett andra delbetänkande Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning (SOU 1995:12) föreslog vi att redovisningsperioden för mervärdesskatt som huvudregel skulle vara en månad i stället för två månader. Dessutom föreslogs att redovisnings- och betalningstidpunkten för mervärdesskatt skulle tidigareläggas till den 20 i månaden närmast efter utgången av redovisningsperioden. Även dessa förslag har legat till grund för lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:19, bet. 1995/96:SkU11, rskr. 1995/96:16, SFS 1995:1207). Tidigareläggningen till den 20 i månaden har emellertid begränsats till att gälla skattskyldiga vars beskattningsunderlag för beskattningsåret överstiger tio miljoner kronor. Samtidigt har gränsen för redovisning av mervärdesskatt i självdeklarationen höjts till en miljon kronor. Som nämnts inledningsvis har beloppsgränsen tio miljoner kronor som avgör när betalning skall ske nyligen föreslagits höjd till 40 miljoner kronor fr.o.m. den 1 juli 1996, se prop. 1995/96:150 s. 33. Förslag har också lagts fram om att gemenskapsinterna förvärv och import inte skall ingå i underlaget när beloppsgränsen bestäms, se bet. 1995/96:SkU31.

Omständigheter av betydelse för valet av förfalldagar

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

Ett steg i riktning mot att förkorta kredittiderna i skattebetalningssystemet har tagits på grundval av det delbetänkande (SOU 1994:87) som lämnades i juni 1994, se prop. 1994/95:92. Som redan nämnts har tidpunkten för redovisning och betalning av bl.a. debiterad och innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter samt kvarstående och tillkommande skatt fr.o.m. uppbördsåret 1995/96 tidigarelagts till den

10 i den uppbörds månad som betalning skall ske. I uppbörds månaden januari får betalning i stället ske senast den 15.

Med utgångspunkt i RGK:s och RRV:s översyn av statliga betalningstidpunkter diskuteras i nyssnämnda betänkande ett andra steg i en tidigareläggning av dessa tidpunkter till omkring den 5 i månaden.

I samband med remissbehandlingen av betänkandet och vid kontakter med företrädare för olika intressenter har stark kritik förts fram mot RGK:s och RRV:s slutsats att det i fråga om företagens administrativa förutsättningar finns goda möjligheter att tidigarelägga betalningstidpunkten för källskatt och arbetsgivaravgifter till åtminstone den 3 i månaden. Motsvarande kritik har riktats mot tankarna på en tidigareläggning av betalningstidpunkten till omkring den 5 i månaden. Redan en tidigareläggning till den 10 har ansetts föra för långt.

En hel del av de synpunkter som lämnats tar i grunden sikte på att de krediter som företagen kan tillgodogöra sig i det nuvarande skattebetalningssystemet begränsas om betalningstidpunkterna tidigareläggs. Givetvis måste en förändring av betalningstidpunkterna för skatter och avgifter vara rimlig så till vida att de finansiella konsekvenserna för den betalningsskyldige vägs 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 och kan motivera en etappvis tidigareläggning eller särskilda hänsynstaganden vid genomförandet.

Om man ser till främst administrativa faktorer måste den betalningsskyldige ges rimlig tid att åstadkomma en korrekt redovisning. I annat fall skulle de finansiella effekterna av en tidigareläggning urholkas av en resurskrävande kontroll- och rättelseverksamhet. Sådana åtgärder skulle belasta inte bara skatteförvaltningen utan också de skatt- och avgiftsskyldiga.

Möjligheterna att lämna en korrekt redovisning beror på när de uppgifter som skall lämnas till skattemyndigheten finns tillgängliga. För arbetstagens 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 naturaför månader. Undantagsvis betalas emellertid lön på annat sätt, vilket senarelägger skatte- och avgiftsberäkningen. Med bl.a. ändrad planering och nya rutiner torde emellertid en stor andel av arbetsgivarna — i vart fall på sikt — kunna redovisa och betala skatter och avgifter i omedelbar anslutning till löneutbetalningarna. Svårare är det emellertid för skatt- och avgiftsskyldiga — i regel mindre företag —

som anlitar redovisningsbyråer för sina skatte- och avgiftsredovisningar. Liknande problem har företag med geografiskt spridd verksamhet. Dessa svårigheter torde på kort sikt inte kunna övervinnas även om självfallet ny teknik, exempelvis s.k. linjeöverföring av information och betalningar, skapar förutsättningar för både ett enklare och snabbare redovisnings- och betalningsförfarande. Men med den teknik och de rutiner som i dag i allmänhet används skulle det enligt vår mening 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. Även för den som gör skatteavdrag vid utbetalning av ränta eller utdelning, dvs. i första hand bankerna, skulle en ordning med redovisning och betalning i anslutning till månadsskiftet vara svår att bemästra — särskilt i samband med vissa helger.

Förfallodag för debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter

Enligt vår mening finns det skäl att ta fasta på de synpunkter som nu förts fram i fråga om tidpunkten för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Valet av redovisnings- och betalningstidpunkt måste givetvis bygga på en rimlig avvägning mellan bl.a. statsfinansiella aspekter och vad som är praktiskt möjligt för de skatt- och avgiftsskyldiga. Särskilt måste — som nyss nämnts — beaktas att de skatt- och avgiftsskyldiga får sådan tid till sitt förfogande att redovisningarna och de betalningar som görs utifrån dessa blir korrekta. Här bör sägas att erfarenheterna från skatteförvaltningen i detta hänseende av tidigareläggningen av redovisnings- och betalningstidpunkten till den 10 i månaden är goda.

Det går vidare inte att bortse från att varje ändring av betalningstidpunkten i riktning mot vad som är praktiskt möjligt innebär ekonomiska påfrestningar för den betalningsskyldige. Det gäller särskilt om effekterna vägs samman med konsekvenserna av de ändringar avseende betalningsperiod och betalningstidpunkt för mervärdesskatt som nyligen beslutats. Vi har därför stannat för att den nuvarande förfallodagen för innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter i princip bör ligga fast. Med hänsyn till att förfallodagens innebörd föreslås ändrad bör den tidigareläggning som detta för med sig motverkas genom att den 12 i månaden blir förfallodag i stället för den 10. I januari bör som förfallodag gälla den 17 i stället för den 15.

Administrativa skäl gör att debiterad preliminär skatt bör hänföras till samma förfallodagar. Samordningsskäl gör att även betalningstidpunkten i augusti bör övervägas. Vi återkommer till den i det följande. I fråga om tidsåtgången för överföring av betalningar vid post och bank hänvisas till sammanställningen i bilaga 3.

Mervärdesskatt — samordning med andra skatte- och avgiftsbetalningar

För mervärdesskatt som för närvarande betalas den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång, är den genomsnittliga kredittiden med hänsyn tagen till den nyligen beslutade övergången till enmånadsredovisning 50 dagar. Kredittiden anges schablonmässigt till halva redovisningsperioden och hela den tid som förflyter från redovisningsperiodens utgång till förfallodagen. Oavsett om den skattskyldige fått betalning från kunden vid leveransen eller inte är den tid som löper till dess att skatten betalas principiellt en kredittid. Kredittiderna i mervärdesskattesystemet har sin grund i att skatten utgår på omsättningen av varor och tjänster. Värdet för de skattskyldiga av dessa kredittider har sedan lång tid successivt ökat. Denna ökning har sin grund i värdeökningen av omsättningen, högre skattesatser och en breddad skattebas.

Av praktiska skäl kan en skatt av detta slag inte betalas in till staten i samband med varje skattepliktig händelse. Oftast är det leveransen eller faktureringen av en skattepliktig vara eller tillhandahållandet av en skattepliktig tjänst som ger upphov till skyldigheten att redovisa skatt. Under den tid som den skattskyldige kan hålla inne skattemedlen förbättras likviditeten i verksamheten. Den skattskyldige kan tillgodogöra sig ränta eller begränsa räntebelastningen på rörelsekapitalet.

De uppgifter om den skattepliktiga omsättningen av varor och tjänster som behövs för redovisningen till mervärdesskatt hämtas ur den skattskyldiges bokföring. Med hänsyn till att varje skattepliktig affärshändelse intill redovisningsperiodens utgång skall beaktas behöver den skattskyldige i regel viss tid efter periodens utgång för att ta fram och ställa samman de uppgifter som skall redovisas. Efter att skatten räknats ut skall redovisningshandlingen upprättas och skatten betalas in.

Enligt den utredning som gjorts av RGK och RRV (se avsnitt 5.3.1) finns det förutsättningar för en längre gående förkortning av kredittiden vid betalning av mervärdesskatt. En tidigareläggning av betalningstidpunkten för mervärdesskatt anses möjlig även om effekterna för de skattskyldiga i finansiellt hänseende kan antas bli stora. Som redovisats i det föregående anses det att även små företag och företag

med geografiskt spridd verksamhet kan redovisa mervärdesskatt den 18 varje månad. Det kan i detta sammanhang påpekas att vissa skattskyldiga redan i dag fullgör sin redovisningsskyldighet någon av de första dagarna efter redovisningsperiodens utgång. Det gäller skattskyldiga med en överskjutande ingående mervärdesskatt. För många skattskyldiga är det således klart att det är tekniskt möjligt att fullgöra deklarationsskyldigheten på kort tid, väsentligt kortare tid än för närvarande.

Som diskuterats i det tidigare väger vid valet av förfallodag för betalningar av skatter och avgifter inriktningen mot att begränsa krediterna i skattebetalningssystemet och således de statsfinansiella effekterna tungt. Men hänsyn måste också tas till att den betalningsskyldige skall ges rimlig tid att åstadkomma en korrekt redovisning. Vidare måste förfallodagens ändrade innebörd beaktas liksom konsekvenserna i ekonomiskt hänseende för de skattskyldiga.

De nyligen genomförda ändringarna av betalningstidpunkten för mervärdesskatt innebär som nyss nämnts för det första att gränsen för redovisning av mervärdesskatt i självdeklarationen höjts från 200 000 kronor till en miljon kronor. Härigenom har ca 100 000 skattskyldiga som i dag lämnar mervärdesskattedeklarationer undantagits från övergången till en månadsredovisning av mervärdesskatt. Det är också dessa mindre företag som skulle haft störst svårigheter att klara de praktiska problemen vid en övergång till en tidigare redovisningstidpunkt.

De skattskyldiga som numera redovisar mervärdesskatt löpande varje månad under året kan liksom andra betalare delas in i olika kategorier. Större företag har i regel bättre förutsättningar än mindre företag att klara både finansiella påfrestningar och administrativa förändringar. Bland annat sådana antaganden har motiverat att skattskyldiga med beskattningsunderlag överstigande 40 miljoner kronor skall betala mervärdesskatt den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång medan övriga skall betala den 5 i nästa månad.

Om ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar skall fungera effektivt är samordningsfrågor centrala. Enligt vår mening finns det inte några bärande administrativa skäl som hindrar att alla skattskyldiga med månadsredovisning redovisar mervärdesskatt vid den första av nämnda betalningstidpunkter, den 20. Härigenom skulle den eftersträlvade samordningen nås. En annan sak är de ekonomiska påfrestningarna för de skattskyldiga. Påfrestningarna beror på de finansiella förhållandena, t.ex. det aktuella kreditutnyttjandet och storleken på eget kapital, men också på företagets marknadsposition etc. och torde därför uppvisa stora variationer från företag till företag. Klart är att varje förkortning av betalningsperioden för mervärdesskatt

begränsar företagens finansiella utrymme. I enlighet med det som anförts i fråga om betalningstidpunkten för källskatt och arbetsgivaravgifter avstår vi från att nu föreslå någon ytterligare tidigareläggning av betalningstidpunkterna för mervärdesskatt. I stället bör de administrativa vinsterna av en samordning med betalningstidpunkterna för källskatt och arbetsgivaravgifter tas till vara. Det betyder att den nuvarande förfallodagen för mervärdesskatt får senareläggas. För skattskyldiga med beskattningsunderlag som för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor bör således betalnings- och redovisningsperioden förlängas och den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång vara förfallodag även för mervärdesskatt. I januari blir då i stället den 17 förfallodag.

Inte heller beträffande skattskyldiga med beskattningsunderlag som för beskattningsåret överstiger 40 miljoner kronor bör någon ytterligare tidigareläggning ske. I syfte att begränsa skillnaderna mellan de olika kategorier skattskyldiga som redovisar och betalar mervärdesskatt varje månad bör förfallodagen i stället senareläggas från den 20 till den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Härvid har vägts in även förfallodagens ändrade innebörd. Som vi återkommer till samordnas redovisningen av dessa betalningar i skattekontosystemet genom den skattedeklaration som det föreslås att dessa skattskyldiga skall lämna, se avsnitt 6.

Att på nyss angivet sätt samordna och senarelägga betalningstidpunkterna för mervärdesskatt får konsekvenser för statens ränteinkomster. En förutsättning för senareläggningen är därmed att detta inkomstbortfall kan kompenseras. Som redovisas i det följande anser vi att sådana möjligheter finns om bl.a. en viss förkortning sker av den nu tillämpade förlängda betalningsfristen i anslutning till sommarperioden.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt i anslutning till sommarperioden

Vid remissbehandlingen av vårt delbetänkande om nya tidpunkter för betalning av mervärdesskatt (SOU 1995:12) fördes fram att de minsta företagen och redovisningsbyråerna skulle få problem att fullgöra redovisningarna under sommaren om redovisningstidpunkten flyttades till den 20 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Med hänsyn härtill ansåg regeringen att tidpunkten den 20 tills vidare skulle vara kvar. I augusti månad gäller därför för närvarande den 20 som betalningsdag för båda kategorierna skattskyldiga. De betalningar som skall göras då avser redovisningsperioden juni och för skattskyldiga

med beskattningsunderlag överstigande tio miljoner kronor även redovisningsperioden juli. Från och med den 1 juli 1996 avses denna gräns höjas till 40 miljoner kronor.

Såvitt avser de minsta företagen innebär först och främst den nu införda höjningen av gränsen för redovisning av mervärdesskatt för helt år till en miljon kronor att de som utnyttjar denna möjlighet inte påverkas av en ändrad redovisnings- och betalningstidpunkt i anslutning till sommarperioden.

För övriga företag med beskattningsunderlag som för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor, av vilka många anlitar redovisningsbyråer, blir det om den särskilda tidpunkten i augusti slopas fråga om att redovisa och betala skatt den 12 augusti i stället för den 20 i samma månad. Redovisning och betalning skulle då kunna ske samtidigt med att den skattskyldige vidtar motsvarande åtgärder avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter och samtidigt med betalning av F-skatt. Emellertid går det inte att bortse från de problem som i praktiken finns med att även till nämnda tidpunkt åstadkomma en korrekt redovisning och betalning. Samtidigt är det väsentligt att ta till vara fördelarna med enhetlighet i fråga om tidpunkter för redovisning och betalning av olika skatter och avgifter.

Med en och samma betalningstidpunkt i månaden ökar förutsättningarna för den skatt- och avgiftsskyldige att samordna sin redovisning. För skatteförvaltningen innebär vidare en sådan samordning kontinuitet i arbetet med att ta hand om skattedeklarationerna samt i avstämningen, kontrollen och uppföljningen i övrigt av redovisningar och betalningar. Med hänsyn till att en enhetlig ordning så långt möjligt bör tillämpas bör enligt vår mening betalningar av F-skatt, innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt ske vid samma tidpunkt. Med den 17 augusti som förfallodag och den senareläggning av betalningarna av debiterad och innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter som det innebär får de skatt- och avgiftsskyldiga sammantaget anses ha rimlig tid till sitt förfogande att få fram underlag för en riktig betalning. I augusti bör därför den 17 vara förfallodag för mervärdesskatt avseende redovisningsperioden juni samt för betalning av F-skatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Samma betalningstidpunkt i månaden kommer härmed att gälla i januari och augusti.

Skattskyldiga med beskattningsunderlag som för beskattningsåret överstiger 40 miljoner kronor har inte sällan egna redovisningsfunktioner. De är således inte i samma utsträckning beroende av redovisningsbyråer eller annan hjälp för redovisningen av mervärdesskatt. Liksom andra företag vidtar dessa skattskyldiga — inte sällan i stor omfattning — löpande under sommarperioden åtgärder för exempelvis

löneutbetalningar samt redovisning och betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter. Enligt vår mening finns i dessa fall inte tillräckliga skäl för en längre betalningsfrist i anslutning till sommaren. Också denna kategori skattskyldiga bör därför lämna skattedeklaration och betala mervärdesskatt vid samma tidpunkt under sommarperioden som under året i övrigt. För redovisningsperioden juni bör således redovisning och betalning i dessa fall fullgöras senast den 26 juli. Som redan sagts är slopandet av den nuvarande särregleringen en av förutsättningarna för att förfallodagarna under året i övrigt för skattskyldiga med månadsredovisning av mervärdesskatt skall kunna senareläggas från den 5 till den 12 resp. från den 20 till den 26 i månaden.

Särskilt om kommuner och landsting

Redovisningen och betalningen av källskatt omfattar i första hand statlig skatt och kommunalskatt. Kommunalskattemedlen betalas ut till kommunerna i den ordning som anges i lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. Utbetalning görs med lika delar den tredje vardagen räknat från den 17 i månaden, dvs. i regel den 20, varje månad under året. Före utbetalning sker avräkning enligt 52 § UBL, 16 § lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension, 12 § USAL och 8 § lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift. I syfte att undvika bruttobetalningar minskas alltså utbetalningarna till kommuner och landsting med bl. a. vad dessa enligt uppbördsdeklarationer har hållit inne i preliminär skatt och de löpande arbetsgivaravgifter som skall betalas. Med hänsyn till kommunalskattens storlek är det efter nyssnämnda avräkning fråga om en nettoutbetalning till samtliga landsting och kommuner.

Enligt 52 § UBL skall skatt som hållits inne genom skatteavdrag betalas senast den 10 uppbörds månaden efter den månad då skatteavdraget gjordes. Samma betalningstidpunkt gäller för månadsavgift, vilket följer av 12 § USAL. Betalning av innehållen preliminär skatt och månadsavgift från landsting och kommuner skall emellertid ske genom avräkning mot fordran enligt 4 § lagen med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

För att det avräkningsförfarande som föregår utbetalningen av kommunalskattemedel och själva utbetalningen skall kunna ske den tredje vardagen räknat från den 17 i månaden måste landsting och kommuner lämna uppbördsdeklaration avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter senast den 12 i månaden (54 § 1 mom. UBL). Innehållen kvarstående skatt omfattas inte av avräknings-

systemet. Skälet till det är att kvarstående skatt innehålls endast under tre av årets månader och redovisas i särskild ordning under april.

Det nuvarande avräkningsförfarandet och således hanteringen av landstingens och kommunernas betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter påverkas i sig inte av att det införs ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Däremot bör tidpunkten för dessa subjekts redovisning samordnas med vad som avses gälla i skattekontosystemet för övriga skatt- och avgiftsskyldiga. Med hänsyn till dels den nuvarande tidpunkten för utbetalning av kommunalskattemedel, dels administrativa skäl bör som redovisningstidpunkt gälla den 12 i månaden. Landsting och kommuner kommer således i betalnings- och redovisningshänseende i princip att jämföras med skatt- och avgiftsskyldiga med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt som för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor. Som nyss sagts är det emellertid för landsting och kommuner inte fråga om några faktiska inbetalningar. Tidsåtgången för avräkning före utbetalning av kommunalskattemedel gör att någon senarelagd tidpunkt i januari inte kan tillämpas i dessa fall. I enlighet med den ordning som föreslagits i det tidigare bör således den 12 i månaden i alla delar gälla beträffande landstings och kommuners redovisning av innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Det nuvarande avräkningsförfarandet utvidgas härigenom till att omfatta även mervärdesskatt (se även avsnitt 9).

Tilläggsas kan att det som nu sagts inte omfattar församlingar och kyrkliga samfundigheter. Det betyder att dessa liksom i dag kommer att redovisa och betala bl.a. skatt som hållits inne genom skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i samma ordning som andra motsvarande arbetsgivare, jfr SOU 1994:87 s. 91.

5.4 Betalningsfrist mellan beslutsdag och förfallodag

Förslag: En skatt eller avgift som påförs genom ett särskilt beskattningsbeslut förfaller till betalning på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar efter beslutsdagen.

I skattekontosystemet kommer månadens båda förfallodagar att kunna tillämpas för betalning av debiteringar som har sin grund i beskatt-

ningsbeslut, t.ex. debitering av slutlig skatt, eller beslut om betalningsskyldighet som skattemyndigheten fattar löpande. Efter en rimlig betalningsfrist bör dessa debiteringar förfalla till betalning på den förfallodag som inträffar närmast därefter. Det betyder bl.a. att betalningar av källskatt och arbetsgivaravgifter som grundas på ett omprövningsbeslut kommer att kunna förfalla till betalning antingen den 12 eller den 26 beroende på när omprövningsbeslutet meddelades. Motsvarande gäller då beslut om betalning av mervärdesskatt.

Liksom i nuvarande ordning bör den skatt- eller avgiftsskyldige ges ett visst rådrum att få fram medel till betalningen efter det att han tagit del av ett beslut som innebär att han eller hon skall betala en skatt eller avgift.

Av det beslut som den skatt- eller avgiftsskyldige får bör på samma sätt som i dag framgå vilken period som ändringen avser, att skattemyndigheten kommer att påföra kontot den aktuella debiteringen, från vilken tidpunkt ränta börjar räknas, etc. Beslutet bör vidare — efter den ordinarie avstämningen — följas av ett kontoutdrag som visar den aktuella ställningen på den skatt- eller avgiftsskyldiges skattekonto. Förfallodagen har i detta sammanhang betydelse främst för när ett eventuellt underskott tidigast skall lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Enligt nuvarande ordning har den skatt- eller avgiftsskyldige en betalningsfrist som varierar mellan två veckor och ca fyra månader från beslutsdagen. Tiden beror på vilken skatt eller avgift som beslutet gäller. I skattekontosystemet skall betalningar av skatter och avgifter behandlas på ett enhetligt sätt oavsett vilket beslut som en betalning grundas på. Betalningsfristen bör enligt vår mening vara densamma oavsett grunden för ett betalningskrav.

Betalningsfristen för ett debiteringsbeslut av angivet slag bör vara minst 30 dagar från beslutsdagen. Ett krav på betalning kommer således att förfalla till betalning på den av förfallodagarna — den 12 (i januari den 17) eller den 26 — som infaller närmast efter det att 30 dagar från beslutsdagen har passerat.

Noteras i sammanhanget bör att schablonbeskattningsbeslut, se avsnitt 19.1.3, genom vilka skatte- och avgiftsbelopp för en viss period på grund av utebliven redovisning från den skattskyldige bestäms enligt schablon med ledning av beskattningsbeslut för tidigare perioder inte följs av den betalningsfrist som nyss nämnts.

1871

1872

1873

1874

1875

1876

1877

1878

1879

1880

1881

1882

1883

1884

1885

1886

1887

1888

1889

1890

1891

1892

1893

1894

1895

1896

1897

1898

1899

1900

6 Debitering på skattekontot

6.1 Debitering av skatter och avgifter under året

Förslag: På ett skattekonto bokförs löpande dels debiterad F-skatt och särskild A-skatt, dels mervärdesskatt, innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter m.m. som den betalningsskyldige redovisat i föreskriven redovisningshandling och dels skatt eller avgift som påförts genom särskilt beslut av skattemyndigheten.

En utgångspunkt är att debiteringarna i ett skattekonto skall vara specificerade på ett sådant sätt att det inte uppstår några tveksamheter kring hur den aktuella ställningen på kontot har uppkommit. Ett datum för varje debitering bör anges. Det bör också anges vilken skatt eller avgift som debiteringen avser samt vilket belopp som bokförs. Detta motiveras av att den skatt- eller avgiftsskyldiges så gott som samtliga skatte- och avgiftstransaktioner ingår i skattekontosystemet. Det får inte finnas någon risk för sammanblandning av de olika posterna.

Under året bokförs olika skatter och avgifter löpande på kontot.

Vissa poster, såsom de preliminärt debiterade skatterna F-skatt och särskild A-skatt, m.m. läggs in i det centrala skatteregistret och bokförs på kontot utifrån detta. Debiteringarna bokförs på kontot först i samband med att förfallodagen, dvs. i detta fall den 12 i månaden (i januari och i vissa fall augusti den 17), inträffar.

Andra poster debiteras på grundval av lämnade redovisningar. Innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt debiteras och, i förekommande fall, krediteras med ledning av den skatt- eller avgiftsskyldiges redovisningshandling.

Om en betalning uteblir eller görs med för lågt belopp och det härigenom uppkommer ett underskott på skattekontot beräknas ränta på detta saldo, se avsnitt 9.1.

Under året kan särskilda beslut om skatter eller avgifter komma att påverka kontot. Genom dessa beslut fastställs skatten eller avgiften för en tidigare period. Som tidpunkt för debitering på kontot anges den dag då ett belopp förfaller till betalning resp. den dag då beslutet med-

delades när fråga är om ett beslut som innebär en sänkning i förhållande till ett tidigare fastställt belopp. Ränta på ett under- eller överskott på kontot räknas från den tidpunkt då skatten eller avgiften ursprungligen förföll till betalning. Samtidigt med beslutet ges automatiskt en viss betalningsfrist, se avsnitt 5.4.

6.2 Redovisning

6.2.1 Redovisningstidpunkter

Förslag: Redovisning avseende de skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet skall lämnas senast antingen den 12 eller den 26 i månaden beroende på om det föreligger en redovisningsskyldighet för mervärdesskatt och i så fall beroende även på storleken av beskattningsunderlagen till mervärdesskatt.

Den 12 i månaden (i januari och augusti den 17) skall redovisning lämnas dels av den som enbart redovisar innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter, dels av skattskyldiga som har att redovisa mervärdesskatt varje månad om beskattningsunderlagen avseende mervärdesskatt för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor.

Skattskyldiga som redovisar mervärdesskatt med beskattningsunderlag som för beskattningsåret överstiger 40 miljoner kronor skall lämna redovisning senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden. Om det finns särskilda skäl skall denna kategori skattskyldiga kunna krävas på redovisning avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter på den första förfalldagen, dvs. den 12 (i januari den 17), i månaden.

Nuvarande rutiner för hantering av uppbörds- och mervärdesskattedeklarationer innebär att en betalning bokförs väsentligt tidigare än den tidpunkt då redovisningen finns tillgänglig hos skattemyndigheten. Det hänger samman bl.a. med att inbetalningen registreras av Postgirot som sedan skickar deklarationen till ett företag som med optisk läsning tar hand om redovisningsdelen. Sambandet mellan inbetalning och redovisning är alltså känt för skattemyndigheten först ca 15 arbetsdagar efter förfalldagen, dvs. närmare tre kalenderveckor efter denna dag.

På ett skattekonto där krediteringar fortlöpande skall räknas av mot debiteringar är det önskvärt att debiteringarna kan bokföras på kontot så tidigt som möjligt. Tidsperioden mellan den skatt- eller avgiftsskyldiges redovisning och debiteringen på skattekontot måste därför förkortas väsentligt.

Som redovisats i det tidigare (avsnitt 5.3.2) kommer det — för kontohavare som skall redovisa och betala skatter och avgifter varje månad — att finnas två olika tidpunkter för betalning av skatter och avgifter beroende på storleken av kontohavarens beskattningsunderlag till mervärdesskatt. I beskattningsunderlagen ingår då inte gemenskap-sinternas förvärv och import, se bet. 1995/96:SkU31. Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor skall samtliga skatter och avgifter betalas senast den 12 i månaden (i januari och augusti den 17) men mervärdesskatten då i andra månaden efter redovisningsperioden. För den vars beskattningsunderlag överstiger 40 miljoner kronor skall innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och debiterad preliminär skatt betalas den 12 (i januari den 17) i månaden medan mervärdesskatten skall betalas den 26 i månaden närmast efter redovisningsperioden.

För den antalsmässigt största gruppen kontohavare skall således samtliga skatter och avgifter betalas den 12 varje månad. Denna kategori kontohavare bör därför lämna även redovisning den 12 i månaden trots att redovisningen då kommer att avse två olika redovisningsperioder — en för innehållen skatt och arbetsgivaravgifter och en för mervärdesskatt.

För den andra gruppen kontohavare — ca 10 000 skattskyldiga — skall betalningar i flertalet fall göras både den 12 och den 26 i månaden. Man kan då tänka sig att den skattskyldige vid varje tidpunkt då ett belopp som skall följas av en redovisning skall betalas, också ger in en redovisningshandling. Det skulle för flertalet arbetsgivare inom denna grupp innebära att redovisning fick lämnas två gånger varje månad. Skattemyndigheten skulle då behöva stämma av dessa konton efter varje sådan redovisning. Det skulle också kunna bli fråga om att föra om betalningar, sända ut två betalningskrav, eventuellt ha två restföringar varje månad m.m. Effektiviteten i skattekontot liksom de positiva effekterna för de skatt- och avgiftsskyldiga i form av samordning och förenkling skulle härigenom delvis gå förlorade. Vi föreslår därför en annan ordning där avlämnandet av redovisningsuppgifter i stället knyts till den senare av de två betalningstidpunkterna i månaden, den 26. Det innebär att en skattskyldig med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt överstigande 40 miljoner kronor och som har innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt att redovisa endast *betalar* innehållen preliminär skatt och

arbetsgivaravgifter den 12 (i januari den 17) i månaden. Den 26 i månaden *redovisas* innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt samt *betalas* eventuell mervärdesskatt. När redovisningshandlingen har kommit in till skattemyndigheten bokförs de olika redovisade beloppen i kontot på resp. förfallodag, den 12 eller den 26. Ränta räknas på eventuella underskott eller överskott. Ett gemensamt betalningskrav sänds i förekommande fall ut. Även överlämnandet för indrivning kan härmed ske vid högst ett tillfälle per månad, se avsnitt 10. På så sätt når man för såväl de skatt- och avgiftsskyldiga som myndigheterna längre i riktning mot ökad samordning och förenkling.

Även i de fall då den skattskyldige begär en återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt bör krav ställas på att redovisningen för perioden har fullgjorts. Skattemyndigheten skall vidare i vissa fall kunna kräva redovisning avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter vid den första förfallodagen i månaden. Denna möjlighet behövs för att effektiva kontrollåtgärder skall kunna vidtas i särskilda fall. Främst gäller det uppföljning vid upprepade betalningsförsummelser. Men även generellt riktade kontrollinsatser kan motivera krav på redovisning vid varje förfallodag. Härigenom skapas förutsättningar för att borgenärsrollen skall kunna utövas på ett effektivt sätt genom bl.a. förebyggande åtgärder. Den möjlighet till ett tidigt agerande som detta ger bör kunna leda till att antalet restföringar begränsas. Samtidigt ges förutsättningar för skattemyndigheten att i förekommande fall tidigare än annars lämna ett krav till kronofogdemyndigheten för indrivning. Befogenheten att kräva redovisning i förtid bör emellertid användas bara i undantagsfall.

6.2.2 Redovisningsuppgifter

Förslag: Den redovisning som skall lämnas i en skattedeclaration skall omfatta samtliga de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning under den period som är aktuell. De uppgifter som skall redovisas avser bl.a. innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter samt ingående och utgående mervärdesskatt.

Det finns fyra grundläggande krav som bör ställas på redovisningen av skatter och avgifter. De är följande:

- Redovisningen skall innehålla de omsättningsuppgifter avseende mervärdesskatt som ett svenskt medlemskap i EU kräver.
- Redovisningen skall innehålla tillräckliga uppgifter för en korrekt debitering på skattekontot.
- Redovisningen skall skapa förutsättningar för så tidig debitering på kontot som möjligt.
- Redovisningen skall innehålla tillräckliga uppgifter för att skattemyndigheten skall kunna kontrollera uppgifterna.

Redovisningen bör innehålla uppgifter om preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Alla identifikationsuppgifter i redovisningshandlingen bör förtryckas.

Bland annat följande uppgifter behöver sannolikt anges vid varje redovisningstillfälle.

Mervärdesskatt

- Utgående skatt 25 %
- Utgående skatt 12 %
- Utgående skatt 6 %
- Utgående skatt på varuförvärv från EG
- Avdragsgill ingående skatt
- Skatt att betala/återfå
- Skattepliktig omsättning inom landet
- Skattefri omsättning inom landet
- Exportomsättning
- Värde av varuleveranser till EG
- Värde av varuförvärv från EG

De två sistnämnda uppgifterna redovisas vidare till Statistiska Centralbyrån (SCB). Det finns ca 430 000 företag som är registrerade till mervärdesskatt. Av dessa är ca 50 000 export- eller importföretag.

Innehållen preliminär skatt

- Innehållen preliminär skatt på lön och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
- Innehållen preliminär skatt på ränta och utdelning

Arbetsgivaravgifter

- Det underlag som avgifterna baseras på
- Kostnadsavdrag
- Månadsavgift att betala

- Kryssmarkering som anger att lägre procentsats har tillämpats på viss del av avgiftsunderlaget

De uppgifter som angetts avseende preliminär skatt och arbetsgivaravgifter är betydligt färre än de uppgifter som i dag lämnas i en uppbördsdeklaration.

Under förutsättning att endast dessa uppgifter lämnas löpande under året bör berörda arbetsgivare i stället vara skyldiga att exempelvis lämna en specifikation över kostnadsavdrag och de avgiftsunderlag på vilka lägre procentsatser använts vid uträkning av arbetsgivaravgifterna. En sådan specifikation bör då användas enbart för att specificera tidigare redovisningar i de fall arbetsgivaravgifterna beräknats med lägre procentsats på någon del av avgiftsunderlaget eller i de fall särskild löneskatt beräknats. En arbetsgivare som vill korrigera en tidigare lämnad redovisning bör inte göra det genom specifikationen. Lämplig tidpunkt för lämnande av specifikationen kan vara i samband med att kontrolluppgift lämnas. Skilda handlingar bör då användas.

Av intresse i detta sammanhang är att det för uppbördsåret 1993/94 avlämnades ca 2,7 miljoner uppbördsdeklarationer. Av tillgänglig statistik framgår bl.a. följande.

Uppbördsdeklarationer	2 691 081 st
varav med kostnadsavdrag	33 531 st
<u>utlandsanställda</u>	
avgiftsunderlag B *)	19 183 st
<u>utlandsanställda</u>	
avgiftsunderlag D-G*)	326 st
särskild löneskatt	230 531 st
utbildningsvikariat	5 958 st
inre stödområdet ¹	51 752 st

*)

- Avgiftsunderlag B avser ersättning för vilken endast ATP-avgift skall betalas, i huvudsak för utlandsanställda.

¹ För uppbördsåret 1994/95 innehåller avgiftsunderlag C förutom inre stödområdet generellt anställningsstöd. För detta år avlämnades 281 898 uppbördsdeklarationer med avgiftsunderlag C. En ersättningslagstiftning för det generella anställningsstödet, lagen (1995:287) om anställningsstöd, trädde i kraft den 1 april 1995.

- Avgiftsunderlag D avser ersättning till personal i USA eller Kanada utom Québec för ersättning för vilken samtliga avgifter utom ATP- och folkpensionsavgift skall betalas.
- Avgiftsunderlag E avser arbetsgivare i USA eller Kanada utom Québec för ersättning för vilken samtliga avgifter utom ATP- och folkpensionsavgift skall betalas.
- Avgiftsunderlag F avser ersättning till personal i Québec för vilken endast ATP-, folkpensions-, och arbetsskadeavgift skall betalas.
- Avgiftsunderlag G avser arbetsgivare i Québec för ersättning för vilken samtliga avgifter utom ATP-, folkpensions- och arbetsskadeavgift skall betalas.

Som framgår av denna uppställning är det endast ett begränsat antal av det totala antalet avlämnade uppbördsdeklarationer där det är nödvändigt att lämna särskilda uppgifter. Ett förenklat uppgiftslämnande under löpande år torde avsevärt kunna förenkla såväl arbetsgivarnas som skattemyndigheternas hantering av redovisningen.

Bland annat för att åstadkomma att skattemyndigheterna snabbt får tillgång till redovisningsuppgifterna är det nödvändigt att skilja på inbetalningskort och deklaration. Många inbetalningar görs dessutom utan att något inbetalningskort används. Det är också så att redovisning och inbetalningskort i samma handling begränsar utrymmet för att lämna uppgifter.

Den nya deklarationen i skattekontosystemet — en skattedeklaration — bör därför lämpligen utformas så att inbetalningskortet är skilt från redovisningshandlingen.

Redovisningssätt

Inom skatteförvaltningen pågår en översyn inriktad på förbättrade redovisningsmetoder. Målsättningen är att förkorta hanteringstider, underlätta för företag och skatteförvaltning, sänka administrationskostnaderna, m.m. Avsikten är att skatt- och avgiftsskyldiga skall kunna lämna sin redovisning på i princip valfritt sätt.

De möjligheter som den tekniska utvecklingen för med sig kommer härvid självfallet att tas till vara. Inom en näraliggande framtid — i stort sett i samband med att ett skattekontosystem kan börja användas — kommer sannolikt förutsättningar att finnas att föra över redovisningar till ett skattekonto genom exempelvis linjeöverföring eller på diskett. Redan nu tas olika uppgifter, t.ex. räkenskapsutdrag från företag, in med hjälp av sådan teknik.

Särskilt redovisningsnummer

Enligt nuvarande bestämmelser i 53 § 1 mom. UBL har arbetsgivare en möjlighet att lämna uppboordsdeklarationer och kontrolluppgifter under ett särskilt redovisningsnummer. Denna möjlighet anses i dag vålla vissa problem i skattemyndigheternas integrerade och samordnade verksamhet. Samtidigt är redovisningsmetoden till fördel för de skattskyldiga. Enligt vår mening bör det lämnas åt RSV att ta ställning till om och i så fall hur särskilda redovisningsnummer eller andra liknande redovisningsmetoder bör användas inom ramen för ett nytt skattebetalningssystem. Någon reglering i lag av denna fråga kan inte anses nödvändig.

6.3 Den slutliga skatten i skattekontosystemet

Förslag: Slutlig skatt bokförs på kontot i samband med att ett skattebesked tas fram. Samtidigt bokförs preliminär skatt som redovisats i kontrolluppgift.

Ett beslut om ändrad beräkning av den slutliga skatten bokförs på kontot den dag då skattebeloppet förfaller till betalning.

Skattemyndigheten bör bokföra den slutliga skatten på kontot i samband med att ett skattebesked sänds ut. Det betyder att vissa konton kommer att debiteras redan i augusti månad under taxeringsåret, medan andra debiteras först i december månad samma år. Skattebeskedet ersätter bl.a. den nuvarande slutsattsedeln.

Debiteringen och den följande avstämningen ger upphov antingen till att kontot utjämnas eller till att det uppstår ett över- eller underskott på kontot.

Ett underskott skall vara täckt vid en angiven senaste tidpunkt, till vilken automatiskt en betalningsfrist ges. Ett överskott betalas efter eventuell utredning ut till kontohavaren.

Om den slutliga skatten för året ändras t.ex. på grund av ett beslut om omprövning eller ett domstolsbeslut med anledning av ett överklagande, debiteras eller krediteras kontot utifrån den betalningsdag som angetts i beslutet. Det över- eller underskott på kontot som beslutet ger upphov till är att se som en ändring av den slutliga skatten för ett visst inkomstår. Om den skattskyldige inte tidigare taxerats fastställs den slutliga skatten för första gången genom beslutet. Ränta beräknas

i förekommande fall fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret, se avsnitt 9.1.4. Det sagda kan illustreras på följande sätt.

Exempel:

Den slutliga skatten för inkomståret uppgår till 50 000 kr.

Skattemyndigheten omprövar taxeringsbeslutet i en viss fråga och ett beslut meddelas som innebär att taxeringen höjs.

Den följande skatteberäkningen visar att den slutliga skatten för inkomståret rätteligen skulle ha uppgått till 60 000 kr.

På skattekontot debiteras ett belopp om 10 000 kr. Debiteringsdag är den dag då ett eventuellt underskott skall vara täckt. Ränteberäkningsdag är den 13 februari under taxeringsåret. Ränta debiteras i samband med månadsavstämningen.

7 Kreditering på skattekontot

7.1 Krediteringsprincip

Förslag: På ett skattekonto bokförs varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör.

Betalningar och övriga krediteringar skall bokföras utan någon inbördes avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på kontot.

I det föregående har betonats vikten av att skattekontots debiteringar är tydliga. Det är nödvändigt bl.a. för att den skatt- eller avgiftsskyldige skall få en klar bild av sin skatte- och avgiftssituation.

Krediteringar skulle i skattekontosystemet kunna bokföras på ett sätt som liknar dagens system där varje inbetalning avser en specifik skatt eller avgift. I de fall ett konto visar underskott framgår det då vilken skatt eller avgift som skulden avser.

Med en sådan ordning blir emellertid fördelarna med ett system med skattekonton avsevärt mera begränsade. Det finns visserligen en samlad bild av den skatt- eller avgiftsskyldiges debiteringar och krediteringar. Men de förenklingar i administrativt hänseende som anförts som ett av huvudskälen till att nuvarande system bör utvecklas i samordnande riktning nås inte. Kvar finns skattemyndigheternas resurskrävande arbete med att stämma av olika skatter och avgifter för sig, föra om belopp mellan skatte- och avgiftsdebiteringar och perioder, m.m. Dessutom måste inbetalningshandlingar vara märkta så att en betalning styrs till rätt debitering.

Ett annat sätt att hantera betalningar och övriga krediteringar på skattekontot är att bokföra dem utan att de hänförs till en viss skatt eller avgift. En betalning krediteras helt enkelt kontot som en betalning avseende skatter och avgifter. Det innebär att skattemyndigheten hanterar samtliga skatter och avgifter som ingår i ett konto på ett för kontohavaren sammanhållet och enhetligt sätt. I sin renodlade form leder detta förfarande till att det inte vid något tillfälle kan anges vilken skatt eller avgift som är betald resp. obetald. I vart fall gäller

det om inte samtliga debiterade poster betalats. Så länge den skatt- eller avgiftsskyldige fullgör sin betalningsskyldighet kan ju konstateras att varje skatt och avgift som debiterats har betalats i sin helhet. Detsamma är fallet om en överbetalning gjorts.

Att de skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet betalas utan en inbördes avräkningsordning torde innebära att de åsyftade förenklingarna av det skatteadministrativa förfarandet uppnås. Samtidigt kräver denna ordning särskilda överväganden rörande utformningen och tillämpningen av vissa bestämmelser och hanteringsrutiner. Närmast gäller detta i fråga om betalbrottet i 81 § UBL, solidarisk betalningsskyldighet, utlandshandräckning, förmånsrätt, EU-bidragets storlek och betalning av tilläggs pensionsavgift som i dag förutsätter att det kan anges om en specifik skatt eller avgift har betalats. Även uppgifter som lämnas för statistikändamål eller bokföring utgår från att en betalning specificeras på en viss skatt eller avgift.

Enligt vår uppfattning är de nya problem som kan uppkomma inte alls av sådan art eller omfattning att de uppväger fördelarna med en krediteringsordning utan avräkning mellan debiteringar av olika skatter och avgifter på ett skattekonto.

7.2 Likafördelningsmetoden

Förslag: Om det finns ett underskott på ett skattekonto och det behöver anges om en skatt eller avgift är betald eller obetald skall underskottet fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden.

I de fall behov finns av att se om den skatt- eller avgiftsskyldige har betalat en viss skatt eller avgift eller hur mycket av en debitering som har betalats föreslår vi att en fördelning skall ske av gjorda betalningar enligt en likafördelningsmetod (proportionering). Den utgår från att varje betalning av en skatt eller avgift skall behandlas lika. Om endast en viss andel av det sammanlagt debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppen utgör av de sammanlagda debiteringarna.

Tillämpningen av den beskrivna metoden förutsätter att ett delvis nytt synsätt får anläggas på betalningar av skatter och avgifter. I princip blir det ur den enskildes perspektiv lika viktigt att betala varje förekommande skatt eller avgift. Även från det allmännas sida blir den

principiella utgångspunkten att alla skatte- och avgiftsbetalningar anses lika viktiga. Det angivna sättet att fördela betalningar av skatter och avgifter leder till att ytterligare förenklingar av det skatteadministrativa förfarandet kan åstadkommas. I vissa situationer är utgångspunkten för proportioneringen ett stort antal konton, exempelvis när det gäller att bestämma storleken av det svenska EU-bidraget, medan det i andra situationer, exempelvis i samband med utlandshandräckning, är ett enskilt konto som är intressant. I det följande redogörs för hur likafördelningsmetoden kan tillämpas i nämnda situationer. Därefter tas upp fall då likafördelningsmetoden inte bör användas.

Det svenska EU-bidraget

Enligt gällande regelverk inom EU skall medlemsländerna genom avgifter bidra till finansieringen av gemenskapsbudgeten. Avgifterna består av tullavgift, importavgift på jordbruksprodukter, mervärdesskattebaserad avgift samt en avgift beräknad på bruttonationalinkomsten.

Senast den 31 juli varje år skall medlemsländerna till kommissionen lämna en redogörelse för hur mervärdesskattebasen beräknats. Denna redogörelse ligger sedan till grund för slutreglering av den mervärdesskattebaserade avgiften. Regeringen har uppdragit åt Riksskatteverket att administrera den mervärdesskattebaserade avgiften.

Beräkningen av mervärdesskattebasen grundar sig på en uppställning som EG-kommissionens budgetdirektorat den 9 november 1993 redovisat i promemorian "Determination of the uniform VAT own resources base". Grunden för beräkningen är den under föregående kalenderår betalda mervärdesskatten.

Avgifter m.m. (skattetillegg, förseningsavgift, restavgifter, dröjsmålsavgifter och räntor) som ingår i betalda belopp skall räknas av.

I ett skattekontosystem kommer det att finnas uppgifter om debiteringar på kontot för varje särskild skatt eller avgift medan inbetalningarna inte går att hänföra till något specifik skatt eller avgift.

För kontohavare som har betalat enligt samtliga debiteringar och vars konto således är utjämnat kan det inledningsvis konstateras att de debiterade beloppen för mervärdesskatt är desamma som den mervärdesskatt som har betalats.

För att få fram en uppgift om betald mervärdesskatt för övriga skattskyldiga kan likafördelningsmetoden användas. Nämnas bör att en jämförelse mellan inbetalade och restförda belopp visar att endast ca 2,5 procent av den debiterade mervärdesskatten är obetald och att således över 97 procent av den debiterade mervärdesskatten betalats. En fördelning enligt likafördelningsmetoden innebär en proportione-

ring av betalda belopp i förhållande till debiteringarna i systemet. Om mervärdesskatten utgör exempelvis en tredjedel av samtliga debiteringar på kontot, så innebär likafördelningsmetoden att mervärdesskatten också utgör en tredjedel av samtliga fordringar som lämnats för indrivning.

Utlandshandräckning

För indrivning i utlandet av skatte- och avgiftsfordringar uppkomna här i landet har Sverige ingått avtal om handräckning med ett antal olika länder. Avtalen skiljer sig åt i vissa hänseenden exempelvis i fråga om vilka skatter och avgifter som omfattas.

Ett indrivningsuppdrag utgörs endast av ett saldo som avser fordran på skatter och avgifter. För att saldot i sin helhet skall omfattas av ett visst handräckningsavtal krävs att avtalet också omfattar alla de skatter och avgifter som hanteras i det aktuella skattekontot. Fråga kan således uppkomma om vilket belopp av det överlämnade som omfattas av avtalet.

De flesta handräckningsärenden gäller nordiska länder. Under år 1995 gjordes 1 875 ansökningar. De nordiska handräckningsfallen kännetecknas av att beloppen ofta är små och i flertalet fall berör fysiska personer med uteslutande tjänsteinkomster. Dessa torde inte innebära några tillämpningsproblem.

De handräckningsärenden som avser utomnordiska länder är få. Under år 1995 handlades 165 sådana ärenden. Ärendena avser inte sällan större belopp och är ofta begränsade till vissa skatter eller avgifter. Även dessa ärenden omfattar till största delen tjänsteinkomster.

De ärenden där det blir nödvändigt att konstatera hur mycket av en eller flera skatter och avgifter som är obetalda begränsar sig således i första hand till relativt få handräckningsärenden som avser utomnordiska länder. För att få fram uppgifter om obetalda belopp i dessa fall kan likafördelningsmetoden användas. Som framgått i det tidigare utgår metoden med likafördelning från att inbetalningarna fördelar sig på kontots debiteringar utifrån hur stor andel som debiteringen i fråga utgör av kontots sammanlagda debiteringar (proportionering).

Undantag från likafördelningsmetoden

Som redogjorts för nyss innebär likafördelningsmetoden att betalningar när det finns ett underskott på ett skattekonto fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under en viss period.

I ett par fall får likafördelningsmetoden konsekvenser som ur den betalningsskyldiges perspektiv får anses mindre tilltalande. Som vi återkommer till i det senare gäller det vid tillämpning av obeståndsrekvisitet i 2 kap. 9 § konkurslagen i samband med konkurs, se avsnitt 10.5.2. I detta fall bör därför likafördelningsprincipen inte användas.

Motsvarande förhållanden gör sig gällande då fråga är om solidarisk betalningsskyldighet, se avsnitt 19.2.5. Om flera är betalningsskyldiga för en skatteskuld bör en betalning till den skattskyldiges skattekonto i princip i första hand hänföras till den skulden. Likafördelningsmetoden bör således inte heller tillämpas i dessa fall.

7.3 Kreditering av preliminär skatt

Förslag: Preliminär skatt som redovisas i kontrolluppgift bokförs på skattekontot samtidigt som den slutliga skatten. En kreditering på skattekontot kan också grundas på särskilda beskattningsbeslut som leder till att en skatt räknas om.

7.3.1 Allmänt

Innehållen preliminär skatt för en arbetstagare skall under resp. år debiteras vid redovisningen och krediteras vid betalningen. Bokföring sker på arbetsgivarens konto. Debiteringen sker löpande med ledning av de redovisningshandlingar (skattedeclarationer) som arbetsgivaren lämnar under året. Sådan debitering sker även för annan redovisare, exempelvis banker, som är skyldiga att redovisa preliminär skatt som hållits inne genom skatteavdrag från räntor och utdelningar. Motsvarande betalningar krediteras och kontrolleras under löpande år endast på arbetsgivarens eller motsvarande konto. Hur den preliminära skatten fördelar sig på resp. arbetstagare redovisas först i och med att kontrolluppgifter lämnas, vilket skall ske senast den 31 januari året efter inkomståret. Kontrolluppgifterna utgör härvid såväl krediteringsunderlag för resp. arbetstagare som underlag för kontroll av de redovisade skatter som debiterats på arbetsgivarens konto under året. Det

bör tilläggas att kontrolluppgiften härutöver tjänar som underlag för fastställande och kontroll av den slutliga skatt som skall bestämmas för den skattskyldige.

För en skattskyldig med F-skatt eller särskild A-skatt utgör den preliminärt åsatta debiteringen underlag för det belopp som skall räknas av mot den slutliga skatten. Har den skattskyldige både A-skatt och en debiterad preliminär skatt avräknas såväl den preliminärt debiterade skatten som den redovisade A-skatten.

Ränteberäkning skall fr.o.m. en viss tidpunkt göras på skillnaden mellan den preliminära och den slutliga skatten, se avsnitt 9.1.4. Utgångspunkten för beräkningen av ränta på ett under- eller överskott som avser slutlig skatt tas upp i det följande.

7.3.2 Preliminär skatt via kontrolluppgift

Innehållen preliminär skatt som arbetsgivare, bank eller annan har redovisat i kontrolluppgift skall tillgodoräknas och krediteras på skattekontot för resp. skattskyldig som en betalning av preliminär skatt. I princip skulle det kunna ske när kontrolluppgiften kommer in, dvs. redan fr.o.m. februari månad året efter inkomståret. Flera skäl talar emellertid för att preliminär skatt som redovisats i kontrolluppgift bör bokföras och krediteras på den skattskyldiges konto först i samband med att den motsvarande slutliga skatten debiteras kontot.

Skatt som redovisas i kontrolluppgift berör i första hand löntagare. Skattebeloppet i dessa fall står i allmänhet i direkt proportion till inkomsten och kan i de allra flesta fall förväntas tämligen väl stämma överens med den slutliga skatt som senare kommer att debiteras. Att innan slutskattedebiteringen kreditera ett skattebelopp som redovisats i kontrolluppgift kan medföra att fiktiva överskott och intäktsräntor uppstår och kommer att hanteras i kontot fram till dess att den slutliga skatten debiteras. Med hänsyn till att någon avräkningsordning inte tillämpas för krediterade belopp kan också det motsatta förhållandet aktualiseras, dvs. att betalningen tas i anspråk för en redan tidigare debiterad och eventuellt restförd skuld. Resultatet kan då bli ett betalningskrav och att en eventuell ny restföring sker för hela eller en del av den slutliga skatten trots att korrekt preliminär skatt har betalats under året. En sådan ordning förefaller mindre lämplig särskilt som den skattskyldige inte har möjlighet att själv påverka tidpunkten för när den preliminära skatten tillgodoräknas.

Ett annat skäl till att avvakta med krediteringen är behovet av att först säkerställa riktigheten i de belopp som skall räknas den skattskyldige tillgodo. Avstämningen av preliminär skatt enligt kontrolluppgift

gifter mot de belopp som arbetsgivare löpande redovisat i skattedeklarationer under året leder inte sällan till förändringar av de belopp som redovisats i kontrolluppgifterna.

Det är vidare angeläget att så långt som möjligt skapa ett likformigt förfarande för avräkning av preliminär skatt — alltså oavsett vilken kategori skattskyldiga som avräkningen gäller. På samma sätt som att det är naturligt att kreditera och räkna av en debiterad preliminär skatt först när den slutliga skatten debiteras får detta anses naturligt vid motsvarande avräkning för en skattskyldig med A-skatt.

Hur och när en debiterad slutlig skatt bör bokföras på skattskyldigs konto har redogjorts för i det föregående. Av bl.a. de skäl som nyss angetts bör också preliminär skatt som redovisats i kontrolluppgift krediteras den skattskyldiges konto samtidigt som den slutliga skatten debiteras. Framhållas bör att själva tidpunkten för denna debitering och kreditering på kontot inte har att göra med den ränteberäkningsdag som skall tillämpas för beloppen. Samma ränteberäkningsdag bör med det undantag som anges i det följande gälla både den debiterade slutliga skatten och den preliminära skatt som redovisats i kontrolluppgift. Som anges i det följande skall ränta räknas fr.o.m. den 13 februari året efter inkomståret.

7.3.3 F-skatt och särskild A-skatt

Debiterad preliminär skatt som har påförts för ett visst inkomstår skall räknas av mot den slutliga skatt som har debiterats för året. Avräkning bör ske genom att den preliminära skatten krediteras skattekontot vid den tidpunkt då den slutliga skatten påförs och debiteras kontot.

Ränteberäkningsdag för den slutliga skatt som debiteras den skattskyldiges konto bör i dessa fall vara densamma som för A-skatt. Vad gäller debiterad preliminär skatt som skall krediteras och räknas av på kontot är det emellertid inte lika självklart vilken ränteberäkningsdag som skall tillämpas.

Om den debiterade preliminära skatten stämmer överens med eller är lägre än den slutliga skatt som debiteras torde något problem inte uppkomma för hantering och ränteberäkning av skillnadsbeloppet. Hela den preliminära skatten bör i detta fall krediteras på kontot med samma ränteberäkningsdag som gäller för den debiterade slutliga skatten varvid ränta fr.o.m. denna dag beräknas på det eventuella underskottet.

Om den debiterade preliminära skatten är högre än den slutliga skatten blir det nödvändigt att ta ställning till hur överuttaget av preliminär skatt skall räknas av på kontot. Ett sätt är naturligtvis att

även i detta fall kreditera hela den preliminära skatten på kontot med samma ränteberäkningsdag som för den slutliga skatten. Ränta på överskottet på skattekontot räknas då fr.o.m. denna dag. Har den skattskyldige fullgjort samtliga sina preliminärskattebetalningar på ett korrekt sätt stämmer denna ordning också väl med vad som gäller för en A-skattskyldig som betalat preliminär skatt med ett för högt belopp. I båda fallen betalas den preliminära skatten löpande under året och de skattskyldiga får räkna sig till godo ränta på överuttaget fr.o.m. samma dag. Problem uppstår emellertid om det vid avräkningstillfället finns en fordran på den skattskyldige och denna fordran helt eller delvis uppkommit till följd av utebliven betalning av den debiterade preliminära skatten. Att i detta fall kreditera och räkna av hela den preliminära skatten med samma ränteberäkningsdag som den slutliga skatten innebär att de kostnadsräntor som redan kan ha påförts på grund av den tidigare fordringen kvarstår på kontot. Så blir fallet trots att de kan ha tagits ut för en debitering som i efterhand visar sig ha varit för stor. Problemet kan åskådliggöras med ett exempel.

Den skattskyldiges enda debitering på kontot utgörs av en debiterad F-skatt. Skatten är obetald och har lämnats för indrivning jämte debiterade räntor. Den slutliga skatten fastställs till noll kronor.

Att på skattekontot bokföra såväl den slutliga som den preliminära skatten med en ränteberäkningsdag per den 13 februari året efter inkomståret innebär visserligen att kapitalskulden upphör per denna dag. Men påförda räntor kvarstår på kontot. Resultatet i detta fall blir att indrivningsuppdrag med belopp motsvarande kapitalskulden (F-skatten) kommer att återtas medan fortsatt krav på betalning ställs på räntebeloppet.

Visserligen kan man hävda att den skattskyldige i detta fall har misskött sina preliminärskattebetalningar och rimligtvis bör ha haft möjlighet att själv anpassa sin preliminära debitering under inkomståret. Trots detta är det mindre tilltalande att ta ut ränta för ett underskott som vid ett senare tillfälle, när alla fakta är kända, visar sig inte spegla de rätta förhållandena. Den för högt debiterade skatten kan för övrigt ha sin grund i ett beslut från skattemyndigheten som den skattskyldige utan resultat försökt påverka.

En alternativ lösning till avräkning av en debiterad preliminär skatt som är högre än den slutligt debiterade skatten är ett förfarande som påminner om dagens system. Kreditering och avräkning på kontot görs genom att ränteberäkningsdagen den 13 februari tillämpas endast för så stor del av den preliminära skatten som uppgår till den slutliga skatt som debiteras. För överuttag av preliminär skatt tillämpas i stället en

ränteberäkningsdag i enlighet med förfallodagen för den eller de månadsdebiteringar som inte hade behövt påföras med hänsyn till det slutliga utfallet. Utgångspunkten bör här vara att en sådan avräkning görs i första hand för de månadsdebiteringar som senast har förfallit till betalning.

Vad som skulle kunna anföras mot nämnda ordning är att en F-skattskyldig under förutsättning att han sköter sina betalningar av preliminär skatt blir räntemässigt gynnad jämfört med den som har A-skatt med motsvarande överuttag av preliminär skatt. Den F-skattskyldige får i detta fall ränta på sitt överskott redan fr.o.m. den tidpunkt under inkomståret då överskott uppstår, medan motsvarande ränta för den A-skattskyldige börjar beräknas först fr.o.m. den 13 februari året efter inkomståret. Det bör emellertid framhållas att uttaget av preliminär skatt från de båda kategorierna görs på vitt skilda sätt och att den A-skattskyldige normalt har mycket bättre förutsättningar att redan fr.o.m. den tidpunkt under inkomståret då tillräcklig preliminär skatt har betalats undvika fortsatt preliminär beskattning genom att ansöka om jämkning. Vi anser därför att den skisserade lösningen för uttag av debiterad preliminär skatt bör väljas. Beräkningen av ränta bör således knytas till förfallodagarna för de debiteringar som inte hade behövt göras.

7.3.4 Kompletteringsbetalning till skattekontot

Bakgrund

En grundläggande princip i skattebetalningssystemet är att preliminär skatt skall betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Den preliminära skatten skall vidare betalas successivt i anslutning till inkomsternas förvärvande. Reglerna om preliminär skatt är emellertid schablonmässiga och förutsätter i viss utsträckning att de skattskyldiga själva tar initiativ till en riktig avvägning av skatten. Det gäller i särskilt skattskyldiga med F-skatt eller särskild A-skatt vilka i praktiken har tämligen stora möjligheter att själva påverka den preliminära skattens storlek. Men det gäller också skattskyldiga som vid sidan av tjänste- och kapitalinkomster på vilka det skall göras skatteavdrag har andra inkomster, t.ex. realisationsvinster, eller som skall betala förmögenhetsskatt eller fastighetsskatt.

Om en debitering av preliminär skatt är för låg eller om en arbetsgivare har gjort ett för lågt skatteavdrag i förhållande till den förväntade slutliga skatten, kan den skattskyldige med stöd av nuva-

rande bestämmelser göra en kompletteringsbetalning av preliminär skatt, s.k. fyllnadsinbetalning, för att undgå kvarskatteavgift. Senaste tidpunkt för en sådan betalning är den 10 februari under taxeringsåret. En betalning av preliminär skatt, s.k. fyllnadsinbetalning, som görs efter denna tidpunkt medför att det beräknas en kvarskatteavgift på den kvarstående skatten om denna överstiger 20 000 kronor. Om den kvarstående skatten är lägre kan dock fyllnadsinbetalningen göras senast den 3 maj utan att kvarskatteavgift tas ut.

Den nuvarande kvarskatteavgiften har två syften. Den utgör dels en kreditavgift, dels ett påtryckningsmedel för att få till stånd betalning av den preliminära skatten. Kredittiden kan beräknas till ca 14 månader, nämligen fr.o.m. den 11 februari under taxeringsåret t.o.m. den 10 april året efter taxeringsåret som är den senaste tidpunkten för betalning av kvarstående skatt. Om man beaktar att preliminär skatt i princip skall betalas successivt under uppbördsåret och att det sista uppbördstillfället under uppbördsåret är den 15 januari blir kredittiden ännu längre.

Kvarskatteavgiften är 125 % av den statslåneränta som gällde vid november månads utgång under inkomståret. Avgiften beräknas på så sätt att 90 % av statslåneräntan skall utgöra ersättning för den skatte-kredit som den skattskyldige har fått. Resterande del, dvs. 35 % av statslåneräntan, skall fungera som påtryckning på den skattskyldige att betala sin skatt som preliminär skatt (prop. 1991/92:93 s. 88).

Betalningar till ett skattekonto

I ett skattekontosystem kan en betalning i princip inte destineras till att avse en viss skatt eller avgift. En kompletteringsbetalning av preliminär skatt till ett skattekonto får därför inte alltid åsyftad effekt. Om det vid tidpunkten för betalningen finns ett underskott på kontot tas betalningen i anspråk för att täcka detta underskott. Detsamma blir fallet under hela tidsperioden fram till dess att avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt har avslutats. Den åsyftade effekten, nämligen att beloppet skall räknas av som en betalning av preliminär skatt, inträffar således endast om kontot fram till avstämningstidpunkten sköts med avseende på samtliga betalningar.

I skattekontosystemet är tanken att ränta beräknas på negativa saldon, se avsnitt 9.1. Ett underskott på ett skattekonto kan uppkomma när avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt görs. Vid avstämningen skall ränteberäkningsdagar anges för transaktionerna. Den skatt- eller avgiftsskyldige kan helt undvika räntedebitering genom att göra en kompletteringsbetalning till kontot vid en viss

senaste tidpunkt. Men det förutsätter dessutom, som nyss nämnts, att betalningarna i övrigt skötts under perioden. Frågan är då från vilken tidpunkt ränta skall räknas på ett underskott som har sin grund i att för låg preliminär skatt har betalats.

Systemet med betalning av preliminära skatter syftar som nyss sagts till överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Det bygger också på att skatt skall betalas i anslutning till inkomsternas förvärvande, vilket kommer till uttryck genom bl.a. arbetsgivarnas medverkan i källskattesystemet. Mot bakgrund härav skulle det kunna hävdas att ett underskott vid beräkningen av den slutliga skatten hänför sig till hela inkomståret och att det därför borde göras en genomsnittsberäkning av ränta för perioden avseende den del av skatten som är obetald. Det synsättet grundas på att den slutliga skatten för inkomståret fördelar sig lika över perioden. Exempelvis skulle ränta på den del av den slutliga skatten som inte betalats som preliminär skatt kunna beräknas fr.o.m. augusti månad under inkomståret. En sådan ordning får emellertid anses förutsätta att hänsyn kan tas till att den skattskyldiges inkomster inte alltid fördelar sig jämt över året, vilket skulle föra med sig stora administrativa problem. Komplikationerna i administrativt hänseende får anses så betydande att denna lösning — i vart fall för närvarande — inte framstår som realistisk.

I prop. 1994/95:92 sattes i fråga om betalningstidpunkten för en kompletteringsbetalning skulle vara förfallodagen i januari under taxeringsåret. Så kort tid efter årsskiftet råder emellertid inte sällan osäkerhet om storleken på den slutliga skatten. Med hänsyn härtill och till de administrativa frågorna i ett system med ränteläggning under inkomståret anser vi att förfarandet blir enklare och mer enhetligt om utgångspunkten för när ränteberäkning aktualiseras i stället knyts till förfallodagen den 12 februari. Den som inte vill bli debiterad ränta beräknad på ett underskott av slutlig skatt kan då göra en kompletteringsbetalning senast vid detta inbetalningstillfälle. Nämnas här bör att ett belopp om 10 000 kronor undantas från ränteberäkning under tiden den 13 februari — 3 maj under taxeringsåret och att endast en lägre kostnadsränta tas ut på sådana belopp för tiden därefter, se vidare avsnitt 9.1.4.

Ränta bör påföras så snart det sista inbetalningstillfället passerat och beräknas således fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret fram till den tidpunkt då underskottet är täckt.

Det belopp som skall betalas kan en skattskyldig som har A-skatt själv räkna fram med hjälp av egna lönebesked, kontrolluppgift m.m. samt det informationsmaterial som skattemyndigheten tillhandahåller. Den skattskyldige har också möjlighet att mot avgift låta skattemyndigheten räkna ut den slutliga skatten. Påpekas här bör att den vars

inkomstförhållanden e.d. ändras under inkomståret vid behov bör använda sig av möjligheten att begära en ändrad beräkning av den preliminära skatten i syfte att få till stånd korrekta beskattningsförhållanden.

För den som har F-skatt, vars skattesituation bygger på bokföringstransaktioner, kan det vara så att dessa transaktioner inte till fullo är kända vid den tidpunkt då en kompletteringsbetalning senast skall göras. Även i dessa fall kommer ränta att räknas fr.o.m. den 13 februari men, som nyss nämnts, endast på belopp som överstiger 10 000 kronor. Röntan är att betrakta som en kompensation för staten för den kredit som den skattskyldige har haft under motsvarande tid. Tillräckliga skäl att undanta denna grupp från ränteberäkning alternativt att lämna denna grupp tillfälle att göra en senare kompletteringsbetalning finns enligt vår mening därför inte.

Mot bakgrund av det sagda bör nuvarande bestämmelser om kvarskatteavgift kunna mönstras ut. De bör som redovisas i det senare ersättas av nya regler om ränteberäkning (se avsnitt 9.1).

7.4 Anstånd med betalning

Förslag: Ett beslut om anstånd leder till en kreditering på skattekontot med det belopp som omfattas av anståndsbeslutet. Vid bedömningen av om anstånd skall ges på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga skall hänsyn tas till den aktuella ställningen på skattekontot.

Anstånd med betalning medges för närvarande bl.a. om det kan förväntas att den skatt eller avgift som är föremål för omprövning eller överklagande kommer att sättas ned. Anstånd medges med det belopp som förväntas falla bort.

Enligt nuvarande ordning kan anstånd i dessa fall inte medges om den ifrågavarande skatten eller avgiften är betald. I skattekontosystemet kommer emellertid i normalfallet detta inte att kunna avgöras. Bedömningen av om anstånd skall medges eller inte bör när det gäller anstånd vid omprövning eller överklagande därför göras utan hänsyn tagen till ställningen på den skattskyldiges skattekonto. Vid bedömningen av om anstånd bör ges på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga bör däremot hänsyn tas till ställningen på den skattskyldiges konto.

Även i det nya systemet bör anstånd — om de materiella förutsättningarna är uppfyllda — medges med det belopp som svarar mot den förväntade nedsättningen. På skattekontot bokförs därvid det belopp som omfattas av anståndsbeslutet.

Genom att det på kontot bokförs ett belopp som svarar mot anståndsbeloppet förändras kontots saldo. Detta kan i fråga om anstånd vid omprövning eller överklagande påverka det belopp som eventuellt skall lämnas för indrivning. Även belopp som redan lämnats för indrivning kan i dessa fall komma att påverkas av anståndsbeslutet på så sätt att ett indrivningsuppdrag återkallas helt eller delvis. Om kontot visar överskott under den tidsperiod som ett sådant anståndsbeslut gäller skall anståndsregistreringen inte påverka ett beslut om återbetalning. Exempelvis skall ett överskott inte tas i anspråk för att täcka anståndsbeloppet. Däremot kan skattemyndigheten om ett överskott uppkommer på skattekontot ompröva anståndsbeslutet i de fall anstånd medgetts på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga.

När beslut med anledning av en omprövning eller ett överklagande meddelats skall anståndet upphöra. Utgången i sakfrågan avgör vad som skall bokföras på skattekontot. En eventuell ny debitering påförs samtidigt med en ränteberäkning från den ursprungliga förfallodagen för skatten eller avgiften. Såvitt avser anståndsbeslut som har sin grund i nedsatt skattebetalningsförmåga sker en tidsbegränsning i samband med att beslutet om anstånd fattas.

Frågor om anstånd med betalning av skatter och avgifter behandlas ytterligare i det senare, se avsnitt 18.

8 Avstämning av skattekontot

8.1 Månadsavstämning

8.1.1 Allmänt

Förslag: Skattekontot stäms av varje månad som det har förekommit någon transaktion. Samtliga konton stäms av en gång per år. Varje gång ett konto har stämts av skall kontohavaren genom ett kontobesked eller på annat sätt kunna få besked om ställningen på kontot.

Dagens system för avstämning mellan skatte- och avgiftsdebiteringar och faktiska betalningar har utsatts för kritik i olika sammanhang. Kritiken har riktats mot bl.a. att det för olika skatter och avgifter gäller olika bestämmelser och tillämpas varierande rutiner i fråga om när avstämning görs, påminnelseförfarande, restföringstidpunkter, m.m. I dag används rutiner för hantering av uppbörds- och mervärdesskattedeclarationer som innebär att det tar ca 15 arbetsdagar räknat från förfallodagen att stämma av redovisningar mot betalningar. Avstämningen är alltså klar först ca tre kalenderveckor efter det att förfallodagen har passerats.

Ett system med skattekonton möjliggör och förutsätter för att fungera effektivt enhetliga rutiner för bl.a. avstämnings-, betalningspåminnelser och eventuella restföringsåtgärder avseende de skatter och avgifter som ingår i systemet. Avstämningen av skattekonton bör gå till på följande sätt.

Konton med transaktioner varje månad bör stämmas av en gång per månad. En transaktion som endast består i att ränta bokförs bör emellertid inte göra att en avstämning är nödvändig. Transaktioner varje månad förekommer på konton där kontohavaren har en debiterad preliminär skatt, är arbetsgivare eller tillämpar månadsredovisning av mervärdesskatt. Vid varje månadsskifte jämförs debiterade och krediterade belopp. Tidsåtgången för avstämning bör jämfört med i dag för-

kortas väsentligt, vilket torde kunna åstadkommas redan med den i dag tillgängliga tekniken.

Avstämningen av de konton som inte uppvisar något underskott bör inte föranleda någon annan åtgärd än att kontouppgifterna finns tillgängliga för kontohavaren exempelvis i form av ett kontoutdrag eller ett kontobesked via telefon.

8.1.2 Överskott på kontot

Förslag: Ett överskott på ett skattekonto skall som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. Återbetalning skall göras efter avstämning och eventuell utredning. En återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt återbetalas efter utredning så snart det kan ske. I normalfallet skall emellertid återbetalning inte göras före den första förfallodagen, den 12, i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I vissa fall skall återbetalning kunna ske även före den 12.

Den huvudprincip som gäller i fråga om återbetalning av skatter och avgifter är att återbetalning skall ske skyndsamt. I ett system med skattekonton skall krediteringar räknas av mot debiteringar. Kontohavaren skall själv vid redovisningstillfället kunna räkna av eventuella tillgodohavanden mot den aktuella skulden på kontot och anpassa inbetalningen efter kontoställningen.

RGK och RRV har, som redan nämnts (se avsnitt 5.3.1), på uppdrag av regeringen gjort en översyn av in- och utbetalningstidpunkter för statliga medelsflöden. Härvid förordades bl.a. att återbetalning av mervärdesskatt skulle ske vid fasta tidpunkter — den 7 och 20 varje månad. Tidpunkterna bestämdes med utgångspunkt i samtidigt lämnade förslag om att redovisningsperioden för mervärdesskatt skulle förkortas till en månad och att inbetalning av mervärdesskatt skulle göras senast den 18 varje månad.

Enligt vår mening åstadkoms en högre grad av flexibilitet i skattekontosystemet om kontohavaren disponerar över kontot och om inbetalningen vid redovisnings- och betalningstillfället avser det som återstår efter kvittning mellan skulder och tillgodohavanden. Hänsyn bör således vid såväl betalningar som återbetalningar tas till kontoställningen på transaktionsdagen.

Huvudprincipen bör därför vara att kontohavaren skall kunna disponera över medlen så snart det — efter nödvändig utredning — konstaterats att det finns ett överskott på kontot. En förutsättning för återbetalning är givetvis att det inte finns kvar några oredovisade belopp hos kronofogdemyndigheten. Det bör också finnas en möjlighet för skattemyndigheten att i vissa fall avvakta med en utbetalning av utredningsskäl. Detta ligger i uttrycket nödvändig utredning.

Kontohavarens viljeyttring bör vara avgörande för om överskott skall betalas ut. Om den skatt- eller avgiftsskyldige inte säger annat bör emellertid skattemyndigheten betala ut ett överskott. I administrativt hänseende bör systemet med återbetalningar från skattekonton således utformas så att skattemyndigheten inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna bör i stället utformas som automatiska, maskinella beslut exempelvis, efter att stående överföring begärts, till ett konto i bank. När beloppet är disponibelt för kontohavaren, dvs. tillgängligt för lyftning, kan utmätning ske. Ett beslut att inte betala ut ett överskott bör kunna överklagas bl.a. med tanke på att fråga kan vara om en misstagsinbetalning.

En utbetalning som inte når mottagaren bör åter registreras på skattekontot. Beloppet kan härigenom tas i anspråk för eventuella underskott i skattekontot.

Särskilt om återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt

Överskott på ett skattekonto kan uppkomma i olika skeden på grund av att debiteringar och krediteringar inte alltid bokförs vid samma tidpunkt. Ett "äkta" överskott, som kan disponeras av kontohavaren kan bara uppkomma sedan kontot stämts av, dvs. när det kan konstateras att kontohavaren uppfyllt sin redovisningsskyldighet fram till avstämningstidpunkten samt att tidigare perioder är avstämnda och inga restförda belopp finns.

Anledningen till överskottet kan exempelvis vara att den inbetalda preliminära skatten överstiger den slutliga skatten eller att anstånd med betalningen av en skatt eller avgift har medgetts. Det kan också vara så att en tidigare fastställd skatt ändras genom en omprövning som innebär en lägre skattedebitering för en viss period. Detta torde kunna förekomma för alla de skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Såvitt avser återbetalning av mervärdesskatt kan nämnas att det årligen meddelas ca 65 000 sådana beslut.

Av särskilt intresse i fråga om överskott på ett skattekonto är de s.k. negativa mervärdesskattedeclarationerna, dvs. redovisningar där den ingående skatten är högre än den utgående. Detta förekommer huvudsakligen i samband med nystartade verksamheter på grund av stora förvärv och i exportföretag som inte redovisar utgående skatt på exportförsäljning men som har avdragsrätt för ingående skatt på förvärv. År 1994 gjordes ca 580 000 och år 1995 ca 613 000 återbetalningar på grund av s.k. negativa deklarerationer. De återbetalda beloppen uppgick dessa år till ca 110 resp. 97 miljarder kronor.

Nuvarande hantering

Enligt nuvarande ordning finns möjlighet för den skattskyldige att få en överskjutande ingående mervärdesskatt återbetald i princip omedelbart efter redovisningsperiodens utgång. In- och utbetalningar som rör den skattskyldige förekommer under samma kalendermånad. Inbetalningar sker i vissa fall bara några få dagar efter en återbetalning av mervärdesskatt och vice versa.

En skattskyldig som har en fordran på staten i form av överskjutande ingående mervärdesskatt sänder in sin redovisning direkt till skattemyndigheten. För den som skall betala in skatt däremot går redovisningshandlingen via postgirot i samband med betalningen. Hos skattemyndigheten registreras handlingen i ADB-systemet via terminal. Vid registreringen utförs identitetskontroller och annan grundläggande registreringskontroll. I samband med uppdatering i ADB-systemet utförs ytterligare kontroller av registrerade deklarerationer. Dessa fortsatta undersökningar kan leda till att en s.k. granskningsavi skrivs ut. Denna utgör stöd för handläggaren vid granskningen av deklarerationen.

Det sker inga automatiska återbetalningar i systemen. Alla deklarerationer granskas och klarmarkeras för utbetalning via terminal. Granskningen kan leda till utredning i form av en förfrågan till den skattskyldige, besök hos den skattskyldige eller revision. Under utredningen kan återbetalning av delbelopp göras. Efter granskning och eventuell utredning blir resultatet antingen att deklarerationen godtas varefter klarmarkering för utbetalning sker eller att ett omprövningsbeslut fattas.

Efter klarmarkeringen sker en maskinell kontroll och i förekommande fall avräkning mot öppna krav i mervärdesskatteregistret. Från årsskiftet 1994/95 sker avräkning också mot krav avseende debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter. Efter avräkning förs återstående belopp över till postgirot för utbetalning. Överföringen sker normalt dagen efter klarmarkeringen. Om den skatt-

skyldige finns i kronofogdemyndighetens register fördröjs överföringen en dag på grund av ytterligare kontroller och eventuell avräkning mot restförda skulder.

Återbetalning av mervärdesskatt skall enligt gällande bestämmelser ske skyndsamt. Det nuvarande förfarandet anses uppfylla detta krav. Återbetalningar som inte motiverar utredning görs i genomsnitt 4 — 14 dagar efter det att deklarationen kommit in till skattemyndigheten. Skattskyldiga som har stora belopp att återfå, i allmänhet större exportföretag, lämnar ofta in sina deklarationer någon av de första arbetsdagarna i månaden. Dessa deklarationer handläggs i regel snabbt. Flertalet företag lämnar emellertid deklarationerna i anslutning till den ordinarie förfallodagen för perioden, vilket ger en längre handläggningstid. Återbetalningsärendena kan emellertid i allmänhet åtgärdas inom ca två veckor.

Hantering i ett skattekonto

Samordningen av redovisningar och betalningar i skattekontosystemet innebär bl. a. att ställningen på den skattskyldiges konto och härigenom även eventuella restföringar beaktas före en återbetalning till den skatt- eller avgiftsskyldige. Härigenom undviks nackdelarna i nuvarande system med betalningsströmmar som i stort sett möter varandra. Om man ser till statens roll som borgenär och även till kontrollaspekter kan det inte anses rimligt att ena dagen betala ut skatt för att nästa dag kräva in ett motsvarande belopp. Också administrativa samordningsskäl talar för en samlad syn på alla betalningar och redovisningsuppgifter som avser samma period eller som redovisas under samma månad.

Även i skattekontosystemet förutsätts emellertid kontrollen av deklarationer i vilka mervärdesskatt redovisas ske på likartat sätt som i dag. Men hanteringen av återbetalningar kommer att påverkas av flera faktorer som har samband med skattekontot.

Genom övergången till en månadsredovisning av mervärdesskatt har antalet deklarationer med överskjutande ingående skatt ökat. I ett system med skattekonton kommer i många fall kvittning mot preliminär skatt och arbetsgivaravgifter att ske i den för samtliga redovisningsuppgifter gemensamma skattedeklarationen. Även sådan avräkning mot belopp som lämnats för indrivning som i dag sker kommer att göras inom kontosystemet. Endast ett eventuellt återstående överskott blir aktuellt för återbetalning.

Som nyss nämnts lämnar i dag skattskyldiga som har stora skattebelopp att återfå i allmänhet in sina mervärdesskattedeklarationer omedelbart efter redovisningsperiodens slut, dvs. någon av de första

dagarna i påföljande månad. Förfarandet hos skattemyndigheten förutsätts innefatta alla moment som beskrivits nyss. Uppdateringen av skattekotot bör sannolikt ske när deklarationen registreras och när den klarmarkeras. En utbetalning kan sedan ske efter avstämning av kottot. Om kottohavaren är arbetsgivare bör som förutsättning för avstämning gälla att redovisningen för samma period har fullgjorts. För utbetalning bör vidare krävas i första hand att den överskjutande ingående mervärdesskatten överstiger den innehållna preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna samt den debiterade skatten som skall betalas i den månad som återbetalning begärs. Till detta kommer att kottot inte får uppvisa något underskott från tidigare perioder. Detta innefattar, som nyss nämnts, också krav som lämnats för indrivning.

Avstämningen av kottot kommer alltså att knytas till perioden. Om alla redovisningsuppgifter kommit in torde avstämning kunna göras även om förfallodagen inte passerats — under förutsättning att kottot utvisar ett överskott. I konsekvens härmed kan ett överskott på kottot inte konstateras förrän redovisningsskyldigheten har fullgjorts i sin helhet, vilket innebär att perioden inte kommer att kunna betraktas som avstämd förrän alla förväntade debiteringar bokförts på kottot.

För den redovisning av mervärdesskatt som görs strax efter ett månadsskifte behövs normalt en handläggningstid på närmare en vecka. Återbetalningstidpunkten för dessa skulle då i regel som tidigast bli omkring den 7 — 10 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång. Detta gäller emellertid endast ett begränsat antal skattskyldiga. De allra flesta mervärdesskatteredovisningar torde komma att lämnas i anslutning till förfallodagen, dvs. den 12 eller 26 i månaden (jfr avsnitt 6.2.1).

I linje med vad som föreslagits med anledning av den utredning om betalningstidpunkter som utförts av RGK och RRV (se avsnitt 5.3.1) och med hänsyn till inriktningen att samordna skatte- och avgiftsbetalningarna kan det anses rimligt att det bör finnas en tidigaste tidpunkt i månaden för återbetalningar. Av främst administrativa skäl bör enligt vår mening avräkning och återbetalning av mervärdesskatt som huvudregel knytas till den första förfallodagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång, dvs. den 12. Kvittning kan då ske mot de belopp som förfaller till betalning denna dag. I dessa fall bör krävas att redovisningsskyldigheten för ifrågavarande perioder har fullgjorts. Om exempelvis den skattskyldige i samband med inbetalningen av källskatt och arbetsgivaravgifter den 12 i månaden har kommit fram till att den överskjutande ingående mervärdesskatten överstiger den inbetalning som skall göras, bör krävas att redovisningshandlingen är fullständig i nyssnämnda hänseenden.

Även om återbetalningar av administrativa samordningsskäl i regel bör ske först i anslutning till den 12 i månaden bör nuvarande möjligheter till en tidigare återbetalning kvarstå. Också i dessa fall bör före utbetalning kvittning ske mot övriga skatter och avgifter som skall betalas under månaden vilket således förutsätter att den skatt- och avgiftsskyldiges redovisning är fullständig i dessa hänseenden. Givetvis skall före en utbetalning den utredning göras som behövs för att komma fram till om den skattskyldige har rätt till en återbetalning och i så fall också med vilket belopp återbetalning skall ske.

Sammanfattningsvis kan sägas att en återbetalning från ett skattekonto förutsätter att redovisningsskyldigheten för den redovisningsperiod eller de redovisningsperioder som återbetalningen omfattar har fullgjorts. Det gäller också i förekommande fall för F-skatt som förfaller till betalning under den månad som återbetalning begärs. Före återbetalning räknas av bl.a. de skatter och avgifter som förfaller till betalning under den månad som återbetalning begärs.

Som redan sagts avser redovisningen av källskatt och arbetsgivaravgifter resp. mervärdesskatt olika månader eller redovisningsperioder för skattskyldiga vars beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt är högst 40 miljoner kronor. Mervärdesskatten skall av dessa skattskyldiga redovisas senast den 12 (i januari och augusti den 17) i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. En återbetalningssituation för skattskyldiga som tillhör denna kategori kan exemplifieras enligt följande.

Exempel:

Den skattskyldiges mervärdesskatteredovisning för mars visar att det uppkommer en överskjutande ingående mervärdesskatt som överstiger den mervärdesskatt som skall redovisas för februari, den innehållna preliminära skatt och de arbetsgivaravgifter som avser mars samt den F-skatt som skall betalas den 12 april.

Den skattskyldige lämnar in sin skattedeclaration den 1 april och begär utbetalning av överskjutande belopp.

En utbetalning till den skattskyldige förutsätter dels att redovisningen avseende mervärdesskatt för februari och mars är fullständig, dels att redovisningen avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för mars är fullständig, dels kvittning mot innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för mars och dels kvittning mot den F-skatt som förfaller till betalning den 12 april. Efter avstämning sker utbetalning av det överskott som uppkommer på skattekontot.

Eftersom mervärdesskatten för mars i detta fall redovisats redan i april, omfattar den skattedeclaration som lämnas den 12 maj endast innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för april. Nästa skattedeclaration med mervärdesskatteredovisning lämnas då den 12 juni och denna gång för redovisningsperioden april. Skulle däremot motsvarande situation med en överskjutande ingående mervärdesskatt

vara aktuell även för april kan den skattskyldige även denna gång lämna sin skattedeklaration omedelbart efter redovisningsperiodens utgång, dvs. i början av maj, och begära utbetalning av överskjutande belopp efter kvittning mot dels innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för april, dels den F-skatt som förfaller till betalning den 12 maj.

Särskilt om förtidsåterbetalning av preliminär skatt

Enligt nuvarande ordning kan under vissa förutsättningar den skattskyldige få återbetalning av för mycket betald preliminär skatt. Som villkor för återbetalning gäller dels att den skattskyldige måste lämna särskild deklaration dels att skillnaden mellan preliminär och förväntad slutlig skatt skall utgöra minst en femtedel av den slutliga skatten eller uppgå till minst 6 000 kronor. Dessa villkor för återbetalning bör kunna ställas även inom ramen för ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Med förtidsåterbetalning avses återbetalning av beräknad överskjutande preliminär skatt eller med andra ord ett överuttag av preliminär skatt, dvs. skillnaden mellan den preliminära skatt som skall krediteras och den slutliga skatt som förväntas bli debiterad. Det belopp som skall räknas den skattskyldige tillgodo kommer emellertid i skattekontosystemet inte utan vidare att kunna hänföras till en viss skatt eller avgift. I fråga om hanteringen av en förtidsåterbetalning i ett skattekontosystem finns därför anledning att först klargöra vad som kan rymmas i beteckningen överuttag av preliminär skatt. Utgångspunkten bör härvid vara att detta överskott endast beräknas med avseende på tillgodoräknande och avräkning mot slutlig skatt av sådana belopp som direkt är att hänföra till preliminär skatt för inkomståret.

För en skattskyldig med A-skatt torde tillgodoräknad preliminär skatt i ett skattekontosystem kunna avse endast sådan skatt som innehållits och redovisats via kontrolluppgift. Förtidsåterbetalning kan således bli aktuell endast med belopp varmed skatt som redovisas i en kontrolluppgift överstiger den förväntade slutliga skatten. I sakens natur ligger också att ett belopp som återbetalas i förtid inte bör bokföras på skattekontot innan motsvarande preliminära skatt har krediterats, eftersom detta skulle kunna leda till att ett fiktivt underskott uppkommer på kontot med en eventuell betalningspåminnelse och restföring som följd. Av skäl som angetts i det tidigare bör preliminär skatt som redovisats i kontrolluppgift inte bokföras genom att krediteras på skattekontot förrän i samband med att den slutliga skatten debiteras. Vid tidpunkten för förtidsåterbetalningen är således denna skatt inte krediterad på kontot. Registeruppgifter om de skatter som

redovisats i kontrolluppgifter för resp. skattskyldig finns naturligtvis tillgängliga för kontroll hos skattemyndigheterna även om de ännu inte krediterats på den skattskyldiges konto. Ett beslut om förtidsåterbetalning bör därför lämpligen hanteras på så sätt att det återbetalade beloppet anges i det register där de skatter som redovisas i kontrolluppgift bokförs. Bokföringen på skattekontot av det belopp som skall återbetalas görs samtidigt som den preliminära skatten krediteras och räknas av mot den slutligt debiterade skatten på kontot. I syfte att tillförsäkra den skattskyldige ränta på ett överuttag av preliminär skatt fram till dess att återbetalning faktiskt sker, bör som ränteberäkningsdag för det belopp att återbetala som bokförs på kontot anges dagen för beslutet om återbetalning. Självfallet kan ett överskott på ett skattekonto för den som har A-skattsedel uppkomma även till följd av att skatt betalats på annat sätt än som nyss sagts, t.ex. genom en egen inbetalning. Ett sådant överskott bör hanteras enligt de allmänna principerna för utbetalning på grund av överskott på ett skattekonto. Kronofogdemyndigheten skall innan utbetalning sker beredas tillfälle till avräkning och utmätning.

För skattskyldiga med F-skatt och särskild A-skatt kan inbetalda belopp inte särskiljas med avseende på vad som avser preliminär skatt. Återbetalning i dessa fall bör därför grunda sig på en jämförelse mellan debiterad preliminär skatt och den förväntade slutliga skatten. Om den debiterade preliminära skatten visar sig vara för hög, bör i motsvarande mån de senast påförda månadsdebiteringarna krediteras på kontot. Om det härefter kvarstår ett överskott på kontot, kan utbetalning ske. I de fall den skattskyldige har såväl debiterad preliminär skatt som A-skatt bör, vid en ansökan om förtidsåterbetalning, denna utbetalning i första hand göras med avseende på den skatt som redovisats i kontrolluppgift på sätt som nyss angetts.

8.1.3 Underskott på kontot

Förslag: Om kontot uppvisar underskott skall det besked som lämnas om kontoställningen innefatta en uppmaning att betala underskottet.

Om ett underskott inte är täckt vid en viss senaste tidpunkt som anges i betalningsuppmaningen, lämnas fordringen till kronofogdemyndigheten för indrivning om den uppgår till ett visst fastställt lägsta belopp.

De påminnelser att betala som enligt nuvarande ordning skickas till de skatt- eller avgiftsskyldiga innan fordringar lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning har sammantaget stor effekt. Av de skatter och avgifter som är obetalda på förfallodagen betalas för närvarande mellan 30 — 50% efter det att en påminnelse har sänts till den betalningsskyldige.

I ett system med skattekonton bör i normalfallet kontohavaren få en uppgift om kontoställningen varje månad som det har förekommit en transaktion på kontot. Uppgiften kan lämnas exempelvis i form av ett kontoutdrag eller genom överföring via telenätet. I de fall kontot visar ett underskott skall ett kontoutdrag skickas samtidigt med en betalningsuppmaning. Utdraget bör i dessa fall innehålla uppgifter om fordringens kapitalbelopp och den ränta som skall betalas med anledning av dröjsmålet samt den dag då betalning senast skall ske för att ansökan om indrivning inte skall göras.

Om betalningskravet inte får till följd att kontot är utjämnat vid nästa månadsavstämning bör skulden i samband med denna avstämning lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning om den uppgår till ett visst lägsta belopp (se avsnitt 10).

8.2 Årlig avstämning

Förslag: Underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt förfaller till betalning enligt huvudregeln i skattekontosystemet, dvs. på den förfalldag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar. Underskott och överskott vid den årliga avstämningen hanteras i övrigt på samma sätt som vid månadsavstämningen.

Allmänt om avstämningen

Avstämningen mellan den preliminära skatt som betalats för ett visst inkomstår och den slutligt debiterade skatten för motsvarande år görs fr.o.m. 1995 års taxering för flertalet skattskyldiga som har en A-skattsedel i augusti under taxeringsåret.

Avstämningen av kontot innebär att den slutliga skatten för skattskyldiga med A-skatt debiteras skattekontot och att preliminär skatt krediteras utifrån kontrolluppgifter. Vissa kontohavare kan ha gjort kompletterande inbetalningar till sina skattekonton under året i avsikt att täcka ett förväntat underskott avseende slutlig skatt. Vid avstämningen kommer hänsyn att tas även till en sådan betalning.

Avstämningstransaktionerna bokförs på kontot i augusti månad under taxeringsåret. Ett eventuellt över- eller underskott medför att ränta räknas fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret med beaktande av ställningen på kontot under året, se avsnitt 9.1.

För dem som deklarerar med särskild självdeklaration bör som vi återkommer till i det senare skatteuträkning och debitering av slutlig skatt skall ske löpande, se avsnitt 16.3. Det innebär att skattebesked, som motsvarar nuvarande slutskattsedlar, kommer att sändas ut löpande med början i augusti månad under taxeringsåret. I samband med att den slutliga skatten debiteras görs en avstämning mellan preliminär skatt och den slutliga skatten och transaktionerna bokförs på kontot. Ränta räknas även i dessa fall fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret. Saldot på kontot påverkas först vid den tidpunkt då bokföring sker. Vid denna tidpunkt kan den skattskyldige redan ha fått en s.k. förtidsåterbetalning av preliminär skatt.

I enlighet med det som redovisas i det följande bör under tiden den 13 februari — 3 maj under taxeringsåret ränta inte tas ut på belopp som uppgår till högst 10 000 kronor.

Överskott vid den årliga avstämningen

Kontohavare med A-skatt

För en arbetstagare inträffar normalt endast en händelse på kontot varje år. Det är avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Ett överskott som uppkommer vid den avstämningen bör, om det inte skall tas i anspråk för betalning av annan skatt eller avgift som har förfallit till betalning, skyndsamt betalas ut efter avräkning och utmätning hos kronofogdemyndigheten. Samtidigt utbetalas den ränta på överskottet som beräknats fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret.

Övriga kontohavare

Ett överskott som uppkommer på grund av avstämningen skall hållas tillgängligt för kontohavaren. Ett sådant överskott kan utmätas av kronofogdemyndigheten. Om den skatt- eller avgiftsskyldige begär det bör överskottet, liksom för kontohavare med A-skatt, skyndsamt betalas tillbaka. Ränta räknas, med beaktande av kontoställningen under året, fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret.

8.3 Betalningsuppmaning

Förslag: Den skatt- eller avgiftsskyldige skall normalt genom en betalningsuppmaning ges tillfälle att betala sin skatte- eller avgiftsskuld innan skulden lämnas för indrivning.

Om det uppstår ett underskott på ett skattekonto bör som redan framhållits den skatt- eller avgiftsskyldige genom en betalningsuppmaning ges tillfälle att betala beloppet. I den mån kontot inte är utjämnat inom föreskriven tid bör underskottsbeloppet med beaktande av de beloppsgränser som angetts i det tidigare lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Följande exempel beskriver påminnelseförfarandet och överlämnandet för indrivning av belopp på ett skattekonto. Det förutsätts att det inte har förekommit några andra transaktioner på kontot under den aktuella tidsperioden.

Efter avstämningen i februari månad uppvisar kontot ett underskott som uppgår till 11 000 kronor.

Skattemyndigheten skickar en betalningsupplupning till kontohavaren, med uppmaning att betala 11 000 kronor och upplupen ränta 400 kronor senast en viss angiven dag i mars. Kontohavaren får en upplysning med innebörden att om beloppet inte har betalats vid denna tidpunkt kan detsamma komma att lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

I mars, efter det att senaste betalningsdag enligt betalningsupplupningen infallit, gör skattemyndigheten en ny avstämning — varvid upplupen ränta debiteras kontot — och ser att kontot nu uppvisar ett underskott på 13 000 kronor inkl. ränta.

Skattemyndigheten överlämnar då 11 400 kronor till kronofogdemyndigheten för indrivning. En ny betalningsupplupning skickas till kontohavaren med uppmaningen att senast en viss angiven dag i april betala 1 600 kronor samt ränta.

Det går i dagsläget inte att närmare precisera den tidpunkt som kan bli aktuell för månadsavstämningen och därmed vilken senaste betalningsdag som kan anges i en eventuell betalningsupplupning. Hur tidigt en månadsavstämning kan ske blir i hög grad beroende av vilken teknik som kan användas för att snabbt få in och kontrollera de handlingar som innehåller de uppgifter som skall bokföras på kontot en viss månad. En rimlig bedömning torde vara att avstämningen av en viss månad och uttag av eventuell betalningsupplupning kan ske omkring en vecka efter det att förfallodagen eller förfallodagarna har passerat för det skatte- eller avgiftsbelopp som skall vara betalt under månaden. Som senaste betalningsdag enligt en betalningsupplupning torde kunna anges ca tio dagar räknat från denna tidpunkt.

I ett skattekontosystem bör de underskottsbelopp som lämnats för indrivning stå kvar på skattekontot för fortsatt ränte- och avgiftsberäkning av skattemyndigheten. Att ett visst belopp lämnats för indrivning innebär från skattekontosynpunkt endast att skattemyndigheten överlåtit till kronofogdemyndigheten att kräva in beloppet för en senare kreditering på kontot. Om kronofogdemyndigheten driver in eller på annat sätt tillgodosäger gäldenären belopp som betalning för de indrivningsuppdrag som lämnats, skall således uppgift om dessa belopp direkt redovisas till skattemyndigheten för bokföring på kontot. Själva medelsredovisningen till riksbokföringen avseende dessa belopp bör som i dag hanteras av kronofogdemyndigheten.

Skattekontosystemet måste i den beskrivna hanteringen innehålla löpande information om storleken på de belopp som är föremål för indrivning, dvs. storleken på de indrivningsuppdrag som vid varje tidpunkt kvarstår oredovisade från kronofogdemyndigheten. Ett sådant

”restföringssaldo” på kontot förutsätts då, utifrån den redovisning som kronofogdemyndigheten lämnat, motsvara gäldenärens skuldsaldo i kronofogdemyndighetens register. Vid de återkommande avstämningsningar som görs på skattekontot kontrolleras den skattskyldiges restföringssaldo på kontot och ytterligare betalningsuppmaningar eller eventuella indrivningsuppdrag kan bli aktuella om nya underskott uppstår utöver de som redan ligger för indrivning. I det omvända fallet att avstämningen på skattekontot utvisar ett överskott eller ett underskott som är lägre än det belopp som är föremål för indrivning, bör oredovisade indrivningsuppdrag i motsvarande mån återtas.

8.4 Beloppsgränser i skattekontosystemet

8.4.1 Bakgrund

I dag finns ett antal beloppsgränser i UBL, USAL och ML. Med anledning av inriktningen att åstadkomma enhetlighet i ett nytt skattebetalningssystem finns anledning att se över dessa. Exempelvis finns bestämmelser om beloppsgränser gällande när kvarskatteavgift skall påföras, att bl.a. kvarstående skatt med mindre belopp inte behöver betalas, att respitränta och dröjsmålsavgift med vissa mindre belopp inte påförs och att mindre belopp avseende överskjutande skatt inte betalas ut. Följande beloppsgränser kan nämnas.

Enligt 27 § 3 mom. UBL påförs inte kvarskatteavgift understigande 50 kronor. I 27 § 3 och 4 mom. UBL finns också beloppsgränsen 20 000 kronor som med beaktande av när en kvarstående skatt betalas avgör om och i så fall med vilket belopp kvarskatteavgift skall tas ut (jfr 69 § 1 mom. UBL).

I fråga om kvarstående skatt gäller att sådan skatt under 25 kronor inte tas ut (28 § UBL). Detsamma gäller beträffande tillkommande skatt (31 § UBL). Enligt 22 kap. 3 § ML behöver inte skattebelopp under 25 kronor betalas in till staten.

Ränta som skall betalas på tillkommande skatt eller när ytterligare arbetsgivaravgifter tas ut, dvs. respitränta, påförs inte om den understiger 50 kronor (32 § UBL och 14 § USAL). Detsamma gäller anståndsrenta (49 § 4 mom. UBL och 13 § USAL).

Enligt 58 § 3 mom. UBL är dröjsmålsavgiften minst 100 kronor. Vidare gäller att om det ursprungligen obetalda beloppet är mindre än 100 kronor, får dröjsmålsavgift endast tas ut med motsvarande belopp.

Vid restitution av skatt sker återbetalning av överskjutande skatt endast med belopp som uppgår till minst 25 kronor (68 § UBL). I fråga om arbetsgivaravgifter återbetalas inte belopp under 100 kronor (23 § USAL). Återbetalning av mervärdesskatt sker inte av skattebelopp under 25 kronor (22 kap. 3 § ML).

Ö-skatte ränta betalas inte ut om den understiger 50 kronor vilket gäller även beträffande restitutionsränta (69 § 1 mom. resp. 69 § 2 mom. UBL och 24 § USAL).

Enligt 48 § USAL påförs inte avgiftstillägg med belopp under 100 kronor. Såvitt avser mervärdesskatt gäller enligt 18 kap. 9 § ML att skattetillägg inte tas ut om ett skattetillägg eller de sammanlagda skattetilläggen som skulle tas ut av en skattskyldig för en och samma redovisningsperiod inte uppgår till 100 kronor.

I 30 § UBF föreskrivs att indrivning inte behöver begäras för en fordran som understiger 100 kronor, eller om det finns särskilda skäl 200 kronor, om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

Några andra beloppsgränser som kan nämnas är följande.

För jämkning av preliminär skatt föreskrivs i 45 § UBL att F-skatt eller särskild A-skatt bör jämkas bara då den påräkneliga skatten över- eller understiger den antagna skatten med minst en femtedel, dock med minst 2 000 kronor. För skattskyldiga som inte har en debiterad preliminär skatt tillämpas beloppsgränsen minst 500 kronor.

Vid betalning av kvarstående skatt som uppkommit vid avyttring av bl.a. fastighet där avyttringen är beroende av myndighets tillstånd eller beslut eller om det i annat fall råder ovisshet om avyttringens bestånd gäller att anstånd får medges med betalning av den del av skatten som med 20 000 kronor överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång (48 § 5 mom. UBL).

En särskild beloppsgräns finns i dag i 84 § UBL, 50 § USAL och 15 kap. 3 § ML. Där sägs att skattemyndigheten får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

8.4.2 Överväganden och förslag

Förslag: Nuvarande beloppsgränser som innebär att mindre skatte- eller avgiftsbelopp inte skall betalas in eller återbetalas slopas. Belopp som understiger 100 kronor skall emellertid i regel inte föranleda skattemyndigheten att vidta några åtgärder. I stället skall beloppen stå kvar och ränteräknas på skattekontot.

Nya beloppsgränser skall gälla i fråga om dels ränteberäkning i skattekontosystemet, se avsnitt 9.1.4, dels överlämnande för indrivning, se avsnitt 10.2.

Grunden för skattekontosystemet är att skatter och avgifter skall behandlas på ett enhetligt sätt. I systematiskt hänseende leder detta bl.a. till att inbetalningar och utbetalningar görs via resp. skattekonto i princip oberoende av storleken på den betalning som är aktuell. I regel ökar varje avvikelse härifrån den administrativa hanteringen inom skatteförvaltningen liksom hos de skatt- och avgiftsskyldiga. Även i övrigt innebär beloppsgränser i olika hänseenden att det tillkommer administrativa rutiner. I vissa fall kan däremot beloppsgränser göra systemet effektivare genom att hanteringen förenklas och att resurserna därigenom kan användas på ett mera ändamålsenligt sätt.

Saldot på ett skattekonto kommer att vara antingen positivt eller negativt eller så kommer kontot att vara utjämnat. Ränteberäkning på kontoställningen är avsedd att ske löpande enligt de principer som presenterats i det tidigare. Det gör enligt vår mening att det saknas anledning att särskilja belopp på grund av dessas storlek. Differenser vid den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt registreras således på skattekontot som ett belopp att betala eller att återfå. Påpekas bör att det på ytterligare belopp som uppkommer vid den årliga avstämningen och som inte överstiger 10 000 kronor inte tas ut någon ränta för tiden fram t.o.m. den 3 maj under taxeringsåret. I övrigt räknas emellertid ränta löpande på varje under- eller överskott på kontot.

Alla belopp som skall betalas bör således bokföras på den skatte- eller avgiftsskyldiges skattekonto. Detsamma gäller skatte- eller avgiftsbelopp som skall återbetalas. Nuvarande reglering som innebär att mindre belopp inte skall betalas in resp. inte skall återbetalas slopas därmed.

En helt annan sak är att skattemyndigheterna liksom i dag inte bör lägga ned resurser på omprövningar avseende mindre belopp. I regel

bör inte heller andra åtgärder vidtas när småbelopp är aktuella. En sådan inriktning är nämligen till fördel såväl för de skatt- och avgiftsskyldiga som för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet. Mot bl.a. den bakgrunden bör exempelvis kunna godtas att det finns ett underskott på ett skattekonto under en viss tid utan att indrivningsåtgärder vidtas. För skatt- eller avgiftsskyldiga med transaktioner på skattekontot varje månad bör därför som vi tar upp i det följande, se avsnitt 10.2, överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i fråga om underskott om minst 10 000 kronor och för övriga kontohavare underskott om minst 1 000 kronor. Samtliga skattekonton bör emellertid utjämnas med regelbundna intervaller. Om det har funnits ett underskott på kontot en längre tid, i regel längst 12 månader, bör därför fordringen lämnas till indrivning om den uppgår till minst 100 kronor.

Såvitt avser skattskyldiga som inte har transaktioner på sina skattekonton varje månad leder ett mindre underskott som uppkommer vid den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt, dvs. ett underskott som understiger 1 000 kronor, till att det riktas ett betalningskrav mot den skattskyldige. Vidare räknas, som nyss nämnts, ränta på beloppet fr.o.m. den 4 maj under taxeringsåret. Några indrivningsåtgärder aktualiseras emellertid inte förrän ytterligare belopp tillkommer eller räntedebiteringen får till följd att beloppsgränsen nås. I annat fall kan mindre belopp som uppgår till minst 100 kronor men som inte uppnår beloppsgränsen 1 000 kronor ligga kvar på kontot till nästa årliga avstämning. Mycket små skatteskulder, dvs. belopp som inte ens uppgår till minst 100 kronor, kommer också att ligga kvar på kontot med ränteberäkning enligt det som nyss sagts. Men något betalningskrav bör i dessa fall inte riktas mot den skattskyldige. Däremot bör det i ett skattebesked eller ett kontoutdrag upplysas om det som gäller i fråga om ränteberäkning och överlämnande till indrivning. Det bör också framgå vilken betalning som skall göras om den skattskyldige vill bli kvitt skulden inkl. upplupen ränta. En senaste betalningsdag och vilket belopp som skall betalas kan då lämpligen anges i skattebeskedet eller kontoutdraget. Om skattebeloppet inte betalas krävs som huvudregel fordringen inte in förrän efter nästa årsavstämning förutsatt att ett ytterligare skuldbelopp tillkommit eller att räntedebiteringen gör att underskottet på kontot då är minst 100 kronor.

I linje med det som nu sagts om mindre underskott bör av administrativa skäl inte heller utbetalning av överskott från ett skattekonto ske om beloppet inte uppgår till minst 100 kronor. Mindre belopp bör kvarstå på skattekontot till dess att det kan kvittas mot en tillkommande skatteskuld eller att ett ytterligare belopp att återfå gör att belopps-

gränsen nås. Eftersom ränta utgår på saldot på skattekontot, kan även intäktsräntan leda till att gränsen för återbetalning passeras.

Ränteberäkningen i skattekontosystemet, som berörts nyss och som behandlas i det senare, se avsnitt 9.1, gör att nu gällande beloppsgränser avseende olika räntor fortsättningsvis inte behöver någon motsvarighet.

Någon motsvarighet till dagens uttalade beloppsgränser beträffande avgiftstillägg och skattetillägg föreslås inte heller ingå i den nya regleringen. Att den sanktion som föreslås — benämnd skattetillägg — inte bör tas ut i vissa mindre angelägna fall knyts i stället helt till de situationer då underlaget för beräkning av tillägget anses vara obetydligt.

I fråga om ändrad beräkning av preliminär skatt, se avsnitt 15.4, bör i lag inte föreskrivas några uttalade gränser för när en ändring av skatten får ske. Som utgångspunkt bör i stället anges att det för ändring bör vara fråga om ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller att det finns andra särskilda skäl. Inte heller vid anstånd på grund av avyttring bör någon beloppsgräns tas in i lag, se avsnitt 18.2.4. I båda här nämnda fall bör det komma an på RSV att verka för att enhetliga och ändamålsenliga principer utvecklas.

9 Räkta och avgift i skattekontosystemet

9.1 Räkta

9.1.1 Allmänt

I direktiven för vårt utredningsuppdrag anges att en av våra huvuduppgifter är att förutsättningslöst pröva och föreslå nya regler för beräkning av räntor och avgifter.

I samband med årsskiftet 1992/93 infördes ett nytt avgiftssystem som tillämpas när skatter och avgifter inte betalas i rätt tid. En dröjsmålsavgift ersatte restavgiften och förseningsavgiften. Bestämmelserna om anståndsrenta, respitränta och restitutionsrenta sågs samtidigt över och tillämpningsområdet utvidgades i syfte att få enhetliga bestämmelser för olika skatter och avgifter. Räntesatserna knöts till statslåneräntan i stället för till diskontot och beräkningsgrunderna för öskatteräntan och kvarskatteavgiften justerades. Härefter har sättet för att ta ut kvarskatteavgift ändrats på så sätt att den skattskyldige kan göra en frivillig betalning av kvarstående skatt senast den 18 september under taxeringsåret och därigenom få en lägre kvarskatteavgift.

Kvarskatteavgiften utgör dels en kreditavgift, dels ett påtryckningsmedel för att stimulera till jämkning av den preliminära skatten eller en fyllnadsbetalning. Kredittiden kan beräknas till åtminstone 14 månader, nämligen fr.o.m. den 11 februari under taxeringsåret t.o.m. den 10 april året efter taxeringsåret som är den senaste tidpunkten för betalning av kvarstående skatt. Ett belopp om 20 000 kronor undantas från kvarskatteavgift under tiden den 11 februari — den 3 maj under taxeringsåret, se vidare avsnitt 2.4 angående nuvarande ordning i fråga om räntor och avgifter.

9.1.2 Ränta eller avgift

Förslag: I skattekontosystemet skall beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsräntan skall ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Kostnadsräntan skall dels fungera som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader. Räntorna beräknas dagligen utifrån den skattskyldiges sammanlagda skuld eller tillgodohavande på skattekontot.

Som angetts i det tidigare (avsnitt 5) skall betalningar i skattekontosystemet knytas till två bestämda förfallodagar i månaden. En effektiv och väl fungerande ordning med specifikt angivna betalningstillfällen förutsätter medel som verkar för att betalningar fullgörs i rätt tid. Grunden härför är betydelsen för det allmänna av att betalningsskyldigheten avseende fordringar på skatter och avgifter som tillkommer staten fullgörs. Med hänsyn härtill finns det även i det nya systemet behov av någon form av betalningsfrämjande påtryckningsmedel. Först bör emellertid sägas att skatt- och avgiftsskyldiga i huvudsak betalar skatter och avgifter i föreskriven ordning. Det gäller i princip oavsett vilken slags sanktion som följer av att betalningstiderna inte efterlevs. Men att det behövs ett generellt incitament av något slag för att undvika för sena betalningar torde vara oomstritt. Självfallet berör de påtryckningsmedel som används för att få till stånd rättidiga betalningar i praktiken bara den del av skatte- och avgiftsbetalarkollektivet som bryter mot meddelade föreskrifter om när skatter och avgifter skall betalas. Den som sköter sina betalningar berörs inte.

I dag fungerar dröjsmålsavgiften som påtryckning på de skatt- och avgiftsskyldiga att betala i tid. Dröjsmålsavgiften ökar stegvis med dröjsmålets längd ända till dess att en fordran är betald, preskriberad eller har fallit bort på annan grund.

Som nämnts i det tidigare (se bl.a. avsnitt 7.1) är avsikten att krediteringar i ett skattekonto skall ske utan inbördes prioriteringsordning mellan debiteringarna. I ett skattekontosystem kan därför en avgift konstruerad som dröjsmålsavgiften svårligen hanteras, eftersom den kräver bl.a. att det kan fastställas vilken skatt eller avgift som är obetald en viss förfallodag. Ett administrativt enklare och mera förut-sägbart påtryckningsmedel bör därför väljas.

Det finns olika sätt att åstadkomma den påtryckning som behövs för att betalningar skall göras i rätt tid. Ett bland flera alternativ som vi

har övervägt är en slags försenings- eller dröjsmålsavgift på sena betalningar, dvs. på det underskott på ett skattekonto som kan konstateras när förfallodagen passerats. Ett annat alternativ är att ta ut en underskotts- eller kostnadsränta som får sättas till en eller flera nivåer så att den tillräckligt styr betalningarna till förfallodagen. Det är också möjligt att kombinera dessa alternativ.

Vid en jämförelse med dröjsmålsavgiftens konstruktion är det väsentligt enklare och tydligare att ha en enhetligt beräknad ränta eller en fast avgift som påförs den skatt- eller avgiftsskyldige om betalningsskyldigheten inte har fullgjorts i rätt tid.

En avgift på skatter och avgifter som inte betalas i rätt tid kan inom ramen för skattekontosystemet utformas enligt olika alternativ. Avgiften skulle exempelvis kunna tas ut med en viss procent på underskottet på förfallodagen. En fråga blir då om denna underskottsavgift skulle påföras endast på en ökning av underskottet på kontot mellan förfallodagarna eller utan hänsyn tagen till förändringar på skattekontot mellan vissa bestämda tidpunkter. Med förstnämnda metod skulle avgift tas ut bara på nya underskott, dvs. nya betalningsförsummelser. Det skulle innebära att avgift tas ut vid endast ett tillfälle. Ytterligare åtgärder i syfte att utverka betalning skulle då få anstå till efter överlämnandet till indrivning. Om väl den första förfallodagen passerat och avgift således påförts skulle det inte finnas något incitament att betala förrän överlämnandet till indrivning aktualiseras. Från den första förfallodagen fram till restföringen blir det i normalfallet fråga om en tidsutdräkt på ca en och en halv månad. Att på angivet sätt ta ut avgift vid endast ett tillfälle torde förutsätta en förhållandevis hög avgiftsnivå om avgiften skall ha en tillräckligt betalningsfrämjande verkan. Alternativt kan övervägas att kombinera en sådan avgift med ännu en avgift inför restföringstidpunkten som ytterligare påtryckning. Denna tidpunkt torde emellertid i sig ha en tillräckligt stark betalningsfrämjande verkan.

Den andra metoden inrymmer flera påtryckningar på den betalningsskyldige att göra rätt för sig fr.o.m. det att förfallodagen passerats fram till dess att den obetalda fordringen lämnas för indrivning. Det kan åstadkommas om en avgift påförs vid fler än ett tillfälle under nämnda tidsperiod. I princip tas då inte någon hänsyn till det som hänt på skattekontot mellan de tillfällen som avgift debiteras. En ytterligare påtryckning på den skatt- eller avgiftsskyldige att betala skulden, dvs. utöver den avgift som debiteras vid förfallodagen, skulle kunna hänföras till i stort sett varje annan tidpunkt i månaden. Men det rimligaste skulle sannolikt vara att knyta ett ytterligare avgiftsuttag till de förutbestämda förfallodagarna. I praktiken betyder det att en förfallodag i vissa fall endast skulle ha funktionen av att vara det

tillfälle inför vilket den skatt- eller avgiftsskyldige utsätts för en ytterligare påtryckning att fullgöra sin betalningsskyldighet. I andra fall däremot skulle underskottsavgiften vid varje tillfälle som den tas ut komma att direkt kunna relateras till underskottet på resp. förfallodag.

Till skillnad från endast en avgiftsdebitering innebär återkommande och förhållandevis täta påtryckningar att avgiftsnivån skulle kunna sättas lägre. Konsekvenserna för den skatt- eller avgiftsskyldige av endast en kortvarig betalningsförsening skulle då bli mindre betungande än i ett system med endast ett och i så fall högre avgiftsuttag. Men ju längre dröjsmålet består desto större sammantagen påtryckning att betala utsätts den enskilde för. Samtidigt finns samma brister i detta system, eftersom incitamentet att betala finns endast inför den tidpunkt som avgift påförs, men inte under mellantiden. Ett avgiftsuttag enligt någon av de båda angivna metoderna skulle med hänsyn till kreditaspekter få kombineras med en ränta som beräknas löpande på varje underskott. Noteras bör att avgift för att få en kontinuerlig påtryckning i förekommande fall skulle behöva påföras vid flera tillfällen under perioden från förfallodagen fram till dess att indrivning aktualiseras.

Systemet med en eller flera avgiftdebiteringar kan jämföras med en ordning där ränta beräknas per dag på belopp som inte betalats i rätt tid. Avgiftsdebiteringen med en eller flera avstämningstidpunkter då ställning tas till om avgift skall påföras är förhållandevis komplicerad och härmed svårtillgänglig.

En löpande ränteberäkning inbegriper ett kontinuerligt och konstant incitament för den skatt- och avgiftsskyldige att betala sina skatter och avgifter. Påtryckningen vid förfallodagen och varje tidpunkt härefter är lika stor. Tröskeleffekter i samband med olika avstämningstidpunkter undviks. Enligt vår mening är nämnda förhållanden en avgörande fördel jämfört med ett avgiftssystem i form av en dröjsmålsavgift eller liknande.

En ränta kan fylla flera syften. Dels kan den ersätta en kreditgivares kostnader, dels kan den beroende på räntenivå bestämmas så att betalningar styrs till en viss tidpunkt. Den kan också verka för att betalningsdröjsmål begränsas i tiden.

Enligt vår mening finns det förutsättningar att införa en ordning med intäkt- och kostnadsräntor där kostnadsräntan även är ett medel för att styra betalningar så att de flyter in i rätt tid mer enhetlig, enkel och lättillgänglig än ett avgiftssystem av det slag som beskrivits i det föregående. Vi har därför stannat för att det i skattekontosystemet bör användas en kostnadsränta som påtryckning på den skatt- och avgiftsskyldige att i rätt tid betala sina skatter och avgifter.

Såvitt avser intäktsräntan kan sägas att sådan ränta bör gottskrivas dels i de fall ett omprövningsbeslut leder till att en tidigare fastställd skatt eller avgift sänks, dels i de fall det finns ett överskott på ett skattekonto.

9.1.3 Räntesamband och ränteinstrument

Förslag: Intäkts- och kostnadsräntorna skall utgå från en basränta som i sin tur baseras på sexmånaders statsskuldväxlar. Basräntan ändras först om räntan på statsskuldväxlarna ändrats med minst två procentenheter.

Det som sagts i det föregående talar för att ränteberäkning skall ske dag för dag och löpande under året med inriktningen att både kostnads- och intäktsräntorna skall vara marknadsrelaterade. Jämfört med exempelvis en bankränta bör emellertid kostnadsräntan i skattekontosystemet vara högre. Det motiveras bl.a. av att den aktuella krediten kommer till stånd utan prövning och att kredit ges utan att någon säkerhet ställs.

Utgångspunkten vid valet av ränta är tidshorizonten. På ett skattekonto är den kortaste ränteberäkningsperioden en eller ett fåtal dagar, medan den längsta tidsperioden kan vara flera år. I de flesta fall torde kredittiden vara tämligen kort.

Följande två kriterier bör vara uppfyllda för det instrument som bör utgöra grunden för de räntenivåer som bör finnas i skattekontosystemet. För det första skall instrumentet omsättas dagligen. För det andra måste omsättningen även under dagar med begränsad omsättning vara tillräckligt stor för att räntesättningen skall bli marknadsmässig.

Mot bakgrund härav bör intäkts- och kostnadsräntorna i skattekontosystemet vara direkt kopplade till en ränta som i sin tur baseras på sexmånaders statsskuldväxlar. En allmän utgångspunkt i liknande sammanhang är att räntesatserna bör bestämmas veckovis och utgöras av genomsnittet av den gångna veckans slutvärden alternativt fixvärden med justering av räntenivån på måndagar. Statslåneräntan, som ligger till grund för beräkning av ränta på överskjutande skatt och kvarskatteavgift, bestäms veckovis som genomsnittet av säljräntorna fredag — torsdag med fredag som publiceringsdag.

Tabell I Jämförelse mellan 6-månaders statsskuldväxel och basränta

År	6 mån stats- skuldväxel			Basränta		
	Års- snitt	Max- värde	Min- värde	Års- snitt	Max- värde	Min- värde
1991	11,7%	14,1%	10,3%	12,1%	15,0%	11,0%
1992	12,6%	23,1%	9,6%	13,4%	23,0%	11,0%
1993	8,1%	9,7%	6,7%	8,8%	11,0%	7,0%
1994	7,7%	9,0%	6,7%	7,0%	7,0%	7,0%
1995	8,9%	9,6%	8,3%	8,7%	9,0%	7,0%
1996	6,6%	8,2%	6,3%	7,4%	9,0%	7,0%

En absolut följsamhet till marknadsräntan innebär att basräntan kommer att ändras varje vecka. Det gör det svårt för den skattskyldige att följa och beräkna räntan på sitt skattekonto under året. För att underlätta en sådan uppföljning bör därför basräntan ändras först när den avviker med minst en till två procentenheter från statsskuldsväxeln.

En analys av vilka konsekvenser som skulle ha uppkommit om en modell med basränta hade gällt under senare år visar bl.a. följande. Med en justering av basräntan när avvikelserna uppgår till en procentenhet skulle 28 ändringar ha behövts under perioden 1990 — 1996, varav 11 på grund av den s.k. kronkrisen hösten 1992. Om däremot justering sker när avvikelserna är minst två procentenheter skulle under samma period 17 ändringar ha behövts, varav 11 under kronkrisen.

För att underlätta hantering och uppföljning av räntan i skattekontosystemet kan det vara lämpligt att en ändring av basräntan görs först när avvikelserna uppgår till minst två procentenheter. Den närmare utformningen av intäkts- och kostnadsräntans koppling till basräntan bör RSV ha hand om, gärna efter samråd med RGK.

9.1.4 Räntenivåer och ränteberäkning

Förslag: Det skall finnas en nivå på intäktsräntan. Räntan räknas fr.o.m. dagen efter den då ett överskott uppkom på skattekontot.

Det skall finnas tre nivåer på kostnadsräntan. Den högsta räntan tas ut på underskott om minst 10 000 kronor. Den lägsta kostnadsräntan beräknas dels på sådana underskott som understiger 10 000 kronor, dels på belopp som påförs genom omprövningsbeslut eller grundas på anståndsbeslut. Ränta räknas fr.o.m. dagen efter den då ett underskott uppkom på skattekontot eller — om det är ett omprövningsbeslut eller anståndsbeslut som är grund för ränteberäkning — fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfalldagen för resp. skatt. Vid debiteringen av slutlig skatt undantas ett belopp om 10 000 kronor från ränteberäkning t.o.m. den 3 maj under taxeringsåret. Från och med den 4 maj räknas låg kostnadsränta på beloppet fram till den dag som betalning senast skall ske. På belopp häröver räknas kostnadsränta enligt en mellannivå under tiden den 13 februari — den 3 maj.

Räntenivåer i nuvarande system

I nuvarande system finns inte mindre än sex olika räntor och ränteliknande avgifter: dröjsmålsavgiften, anståndsräntan, respiträntan, kvarskatteavgiften, restitutionsräntan och ö-skatteväntan.

Räntorna och avgifterna är inte skattepliktiga eller avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Räntenivåerna i dagens ordning kan vad gäller kostnadsräntan hänföras till tre olika "typsituationer". Den första är den då den skatt- eller avgiftsskyldige inte betalar i rätt tid. I nuvarande system påförs i detta fall en dröjsmålsavgift som vid en dags försening — omräknad till effektiv ej avdragsgill ränta — uppgår till mer än 700 procent, se tabell II.

Tabell II Dröjsmålsavgift omräknad till ej avdragsgill effektiv ränta

Månad	FFdag 10:e		FFdag 20:e	
	Högsta ränta	Lägsta ränta	Högsta ränta	Lägsta ränta
1	730%	37%	730%	91%
2	73%	29%	183%	38%
3	44%	27%	58%	32%

En annan situation är den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Ett underuttag av preliminär skatt leder i dag under vissa förutsättningar till att kvarskatteavgift påförs. Kvarskatteavgiften — omräknad till effektiv ej avdragsgill ränta — uppgår för taxeringsåret 1996 till mellan 9 — 12 procent beroende på den kvarstående skattens storlek och tidpunkten för betalning.

Tabell III Kvarskatteavgift omräknad till effektiv ränta (ej avdragsgill)

Kvarskatte- belopp kr	Förfalldag: 10 april året efter taxeringsåret Kvarskatt avseende inkomståret					
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
20000	16,8%	13,3%	13,5%	10,1%	14,5%	11,8%
30000	15,5%	12,3%	12,5%	9,3%	13,4%	11,0%
40000	15,0%	11,9%	12,1%	9,0%	12,9%	10,6%
50000	14,6%	11,7%	11,8%	8,8%	12,7%	10,4%
100000	14,1%	11,2%	11,3%	8,5%	12,2%	9,9%
500000	13,6%	10,8%	11,0%	8,2%	11,8%	9,6%
1000000	13,6%	10,8%	10,9%	8,2%	11,7%	9,6%
10000000	13,5%	10,8%	10,9%	8,1%	11,7%	9,6%

Tabell IV

Kvarskatte- belopp kr	Förfalldag: 18 september taxeringsåret Kvarskatt avseende inkomståret					
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
20000	19,9%	15,9%	16,1%	12,0%	17,2%	14,1%
30000	16,6%	13,2%	13,4%	10,0%	14,4%	11,8%
40000	15,4%	12,2%	12,4%	9,2%	13,3%	10,9%
50000	14,7%	11,7%	11,8%	8,8%	12,7%	10,4%
100000	13,5%	10,7%	10,9%	8,1%	11,7%	9,6%
500000	12,7%	10,1%	10,2%	7,6%	11,0%	9,0%
1000000	12,6%	10,0%	10,1%	7,6%	10,9%	8,9%
10000000	12,5%	10,0%	10,1%	7,5%	10,8%	8,8%

Den tredje situationen rör omprövningsbeslut och anstånd med betalning av skatt eller avgift. I nuvarande system utgår i dessa fall en respit- resp. anståndsrenta som — omräknad till effektiv ränta — är knappt 7 procent.

Tabell V Nuvarande system för räntor (effektiv ej avdragsgill eller skattepliktig ränta)

Kalenderår	Statslåneränta	Respirränta/ Anståndsränta	Restitutionsränta
1991	12,6%	9,4%	9,4%
1992	10,0%	7,5%	7,5%
1993	10,1%	7,6%	7,6%
1994	7,6%	5,7%	5,7%
1995	10,9%	8,1%	8,1%
1996	8,9%	6,7%	6,7%

De nuvarande intäktsräntorna utgörs av ränta på överskjutande skatt samt restitutionsränta. Av tabellen (se tabell VI) i det följande framgår att räntan på den överskjutande skatten har varierat mellan 3,4 procent och 8,9 procent för inkomståren 1990—1995, medan respiräntan, som anges i den nyss redovisade tabellen, varierat mellan 5,7 procent och 9,4 procent under åren 1991 — 1996.

Räntan på överskjutande skatt har under vissa perioder legat på en betydligt högre nivå än den ränta som kreditinstituten har erbjudit för motsvarande inlåning.

Tabell VI Ränta på överskjutande skatt (ej skattepliktig)

Överskjutande skatt	Avseende inkomståret					
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Utbet 30 aug						
< 20000	7,9%	6,3%	6,4%	4,8%	6,9%	5,6%
> 20000	5,7%	4,5%	4,6%	3,4%	4,9%	4,0%
Utbet 15 dec						
< 20000	8,9%	7,1%	7,2%	5,4%	7,7%	6,3%
> 20000	6,7%	5,3%	5,4%	4,0%	5,8%	4,7%

Räntorna i skattekontosystemet

Räntorna i skattekontosystemet skall i allt väsentligt fylla samma funktioner som dröjningsavgiften, anståndsräntan, respiräntan, kvarskatteavgiften, restitutionsräntan och ö-skatteräntan.

Administrativa skäl och systemets överskådlighet för de skatt- och avgiftsskyldiga talar givetvis för att det bör finnas endast en nivå på kostnadsräntan och en nivå på intäktsräntan. Frågan är om ett sådant

system uppfyller kraven på — för kostnadsräntan — kreditkompensation och tillräckligt påtryckningsmedel och — för intäktsräntan — att ge en rimlig ersättning till den skatt- och avgiftsskyldige särskilt då en tidigare fastställd skatt eller avgift sänks, men också i de fall ett konto löpande uppvisar ett överskott. Sägås bör emellertid att avsikten inte är att räntenivån skall uppmuntra den skatt- eller avgiftsskyldige till att ha medel inestående på kontot.

Räntorna i det nya systemet bör — i likhet med nuvarande reglering — inte vara skattepliktiga resp. avdragsgilla.

Intäktsräntan i det nya systemet avses utgå på medel som är inestående på ett skattekonto, men också i de fall ett omprövningsbeslut innebär att en tidigare skatt eller avgift sänks samt i de fall ett överuttag av preliminär skatt har gjorts. Räntenivån bör självfallet vara lägre än den som banker och andra kreditinstitut erbjuder. Beaktas bör vidare att intäktsräntan i systemet inte skall vara skattepliktig. En tillräcklig kompensation bör kunna uppnås genom endast en räntenivå som enligt vår mening bör vara 45 procent av basräntan.

När det gäller kostnadsräntan däremot bör denna, som nämnts i det tidigare, fylla två uppgifter. Den skall dels täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter, dels fungera som ett påtryckningsmedel så att skatten betalas in i rätt tid. Denna dubbla funktion finns redan i dagsläget i exempelvis kvarskatteavgiften. I tabellerna i det tidigare, se tabell III och IV, redovisas den effektiva räntan för kvarskatteavgiften för taxeringsåren 1991 — 1996.¹ Genom att gällande regler för kvarskatteavgift, ränta på överskjutande skatt, anståndsrenta m.m. använts för samtliga år kan en bättre jämförelse göras mellan befintliga och föreslagna ränteregler. Av tabell I framgår även statslåneräntan, genomsnittet för sex månaders statskuldväxlar och basräntan.

Motiven för de nuvarande bestämmelserna om kostnadsränta och avgift är delvis olika beroende på vilken ränta eller avgift som är i fråga. Den dröjsmålsavgift som tas ut på en betalning som görs för sent skall exempelvis täcka kreditkostnaden för staten, men framför allt vara ett effektivt påtryckningsmedel för att betalningar skall göras. De olika motiv som finns för de nuvarande räntebestämmelserna har lett till att det finns tre olika nivåer på kostnadsränta/dröjsmålsavgift. Det saknas anledning att frånga grundprinciperna för en sådan ränte-

¹ Den lägre avgiften tas ut med 60 % av statslåneräntan om hela den kvarstående skatten betalas senast den 18 september taxeringsåret medan den högre avgiften används för kvarstående skatt som helt eller delvis betalas senare.

sättning. För att ersätta de olika typerna av nuvarande avgifter föreslår vi därför tre olika nivåer på kostnadsräntan.

Den lägsta kostnadsräntan skall ersätta den nuvarande anstånds-räntan och respiträntan. I ett system med löpande debiteringar och krediteringar samt ränteberäkning bör det finnas en viss marginal som gör att mindre underskott inte belastas med en hög kostnadsränta. Den låga kostnadsräntan bör därför också tillämpas för den del av den skattskyldiges skuld som understiger 10 000 kronor. Den låga räntenivån bör bestämmas till basräntan.

En mellannivå på kostnadsräntan bör användas för ränta på ett underutttag av preliminär skatt som skall betalas med anledning av avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Ett belopp om 10 000 kronor undantas emellertid härvid från ränteberäkning under tiden den 13 februari taxeringsåret — den 3 maj samma år. Härefter tas låg kostnadsränta ut.

Om mellannivån på kostnadsräntan sätts till 125 procent av bas-räntan stämmer denna ränta förhållandevis väl överens med den effek-tiva ränta som de nuvarande reglerna för beräkning av kvarskatteavgift medför. Genom att den föreslagna kostnadsräntan inte knyts till en bestämd tidpunkt utan tillåts variera med de förändringar av räntan som sker på marknaden innebär systemet att man inte som i dag i förväg kan använda det till in- eller utlåning av skattemedel.

Den högsta nivån på kostnadsräntan bör till betydligt större del ut-göra ett påtryckningsmedel som syftar till att betalning skall ske i rätt tid. Denna ränta är tänkt att ersätta den nuvarande dröjsmålsavgiften.

Den effektiva räntan i det nuvarande systemet med dröjsmålsavgift är — både i absoluta tal och jämfört med andra räntenivåer — förhål-landevis hög. Med beaktande härav bör den högsta kostnadsräntan kunna sättas till basräntan jämte 20 procentenheter. En sådan räntenivå ger en effektiv ränta om drygt 27 procent, dvs. betydligt lägre än den nuvarande dröjsmålsavgiften men likväl en relativt sett hög kostnads-ränta. Eftersom kostnaden inte ökar trappstegsvis utan är direkt knuten till antalet dagar som betalningen är för sen, finns ett incitament för den skattskyldige att göra sina inbetalningar så snart som möjligt. På-tryckningen på den skattskyldige att betala är således densamma över tiden.

Tabell VII Föreslaget system för räntor (ej avdragsgilla/ej skattepliktiga)

Kalenderår	Basränta	Kostnadsränta			Intäktsränta
		låg	mellan	hög	
1991	12,1%	12,1%	15,1%	32,1%	5,4%
1992	13,4%	13,4%	16,7%	33,4%	6,0%
1993	8,8%	8,8%	11,1%	28,8%	4,0%
1994	7,0%	7,0%	8,8%	27,0%	3,2%
1995	8,7%	8,7%	10,8%	28,7%	3,9%
1996	7,4%	7,4%	9,3%	27,4%	3,3%

Samtliga räntor är beräknade genomsnitt under året.

Räntetid

Intäktsränta bör beräknas på saldot fr.o.m. dagen efter den dag då ett konto uppvisar överskott fram till den dag överskottet betalas ut eller tas i anspråk för att täcka en skuld hos skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten. För ett belopp som fastställs i ett särskilt beslut och som avser en skatt eller avgift som redan förfallit till betalning räknas emellertid ränta redan fr.o.m. dagen efter den ordinarie, dvs. den ursprungliga förfallodagen.

När ett överskott uppkommer på grund av den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt räknas ränta på överskottet fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret.

Kostnadsräntan i skattekontosystemet fungerar vad gäller räntetid, med ett undantag, på samma sätt som intäktsräntan. Det innebär att kostnadsränta börjar räknas fr.o.m. dagen efter den då kontot visar underskott, dvs. i allmänhet dagen efter en förfallodag. För ett belopp som fastställts i ett särskilt beslut och som redan förfallit till betalning räknas ränta fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen. Som framgått i det tidigare föreslås emellertid en särskild ordning i fråga om ränteberäkning vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt.

Tidpunkt för debitering och kreditering på skattekontot

Kostnadsränta bör påföras varje månad och intäktsränta gottskrivas varje månad.

Kostnadsränta och intäktsränta bör tas ut på sätt som anges i följande uppställning.

	Hög kostn.ränta	Låg kostn.ränta	Intäkts- ränta	Räntetid
Tillgodohavanden			x	Fr.o.m. dagen efter det att tillgodohavandet uppstod
Överskjutande slutlig skatt			x	Fr.o.m. den 13 feb tax.året
Överskjutande ingående mervärdesskatt			x	Fr.o.m. dagen efter den då skattedeklaration skall lämnas
För skuldbelopp som inte överstiger 10 000 kr		x		Fr.o.m. dagen efter den då skulden uppstod
För skuldbelopp som överstiger 10 000 kr	x			Fr.o.m. dagen efter den då skulden uppstod
Vid beräkning av kostnadsränta skall hänsyn tas till följande undantag. Även om den skattskyldiges skuld till staten uppgår till minst 10 000 kr skall angivna ränteregler tillämpas för följande skulder.				
	Låg kostn.ränta	Mellannivå kostn.ränta	Ingen ränta	Räntetid
Anstånds- och omprövningsbeslut	x			Fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen till den dag som betalning skall ske*
För underuttag av slutlig skatt som inte överstiger 10 000 kr			x	Fr.o.m. den 13 feb tax.året t.o.m. den 3 maj tax.året
För underuttag av slutlig skatt som inte överstiger 10 000 kr	x			Fr.o.m. den 4 maj tax.året till den dag betalning senast skall ske*
För den del av slutlig skatt som överstiger 10 000 kr		x		Fr.o.m. den 13 feb tax.året till den dag betalning senast skall ske*
För skatt som lämnas för indrivning	x			Tid fr.o.m. registrering i utsökingsregistret

*Om betalning sker dessförinnan räknas ränta till den dag betalning sker.

9.1.5 Befrielse från ränta

Förslag: Om det finns synnerliga skäl skall den skatt- och avgiftsskyldige kunna befrias från skyldigheten att betala ränta.

Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet kan nämnas sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i förhållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt.

Som befrielsegrund kan vidare i sällsynta fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlåtats, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Dessa situationer som i regel rör ett större antal skattskyldiga. För befrielse talar i ett sådant fall att betalningsförmedlarna kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer kan lämpligen hanteras under medverkan av RSV.

Ränta bör självfallet inte tas ut om en betalning inte bokförts på skattemyndighetens konto i rätt tid på grund av något förhållande som skattemyndigheten har ansvar för.

I en befrielssituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om befrielse skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.

9.2 Avgift vid för sen redovisning

9.2.1 Bakgrund

Redovisningen och betalningen av A-skatt och arbetsgivaravgifter är samordnad. Uppgifter om A-skatt och arbetsgivaravgifter lämnas i en uppbörsdeklaration. Uppbörsdeklarationen finns på inbetalningskortets baksida. Inbetalning och redovisning sker således med samma handling. Om en arbetsgivare inte lämnar uppbörsdeklaration eller om deklarationen är ofullständig kan skattemyndigheten anmana arbetsgivaren att lämna eller komplettera den lämnade deklarationen. I samband därmed kan vite föreläggas.

Också när det gäller mervärdesskatt som skall redovisas i särskild deklaration sker redovisning och inbetalning med en och samma handling. Om den som är skyldig att lämna särskild deklaration inte gör det eller om en inlämnad deklaration är ofullständig får skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att lämna deklaration resp. att komplettera deklarationen. Föreläggandet får förenas med vite.

Tidigare kunde den som underlåtit att lämna uppbörsdeklaration utan anmaning påföras förseningsavgift. I förslaget till införande av ett nytt avgiftssystem vid försenade skattebetalningar m.m. konstaterade föredragande statsrådet att förseningsavgiften torde ha spelat ut sin roll. Den verkliga påtryckningen för att fullgöra deklarationsskyldigheten i rätt tid ansågs i stället vara dröjsmålsavgiften. Förseningsavgiften slopades därför fr.o.m. februari månad 1993. Också i ML fanns fram till den 1 januari 1993 i huvudsak motsvarande bestämmelser som i UBL om förseningsavgift för den som inte lämnade särskild deklaration.

Från och med den 1 juli 1994 finns en ny bestämmelse om förseningsavgift i ML. Denna tar emellertid sikte enbart på de periodiska sammanställningarna över handeln med EG som inom viss tid skall lämnas till RSV.

9.2.2 Förseningsavgift

Förslag: Förseningsavgift skall påföras om en skattedeklaration inte lämnas inom föreskriven tid. Avgiften skall vara 1 000 kronor.

Som nämnts i det föregående slopades bestämmelserna om förseningsavgift i bl.a. UBL, eftersom det verkliga påtryckningsmedlet för att fullgöra deklarationsskyldigheten ansågs vara dröjsmålsavgiften. Detta gällde även om dröjsmålsavgiften egentligen inte syftade till att påverka benägenheten att deklarerat utan bara betalningen av skatten. Förklaringen till att dröjsmålsavgiften ansågs vara det huvudsakliga påtryckningsmedlet var att en och samma handling användes för både deklaration och betalning. Dröjsmålsavgiften fick därför samma effekt som en förseningsavgift. Utvisade en för sent lämnad deklaration att skatt skulle betalas med ett högt belopp var dessutom förseningsavgiften i sig i det närmaste försumbar.

Till skillnad mot nuvarande ordning, där inbetalning och redovisning alltså sker i samma handling, skall deklarationen i det föreslagna skattekontosystemet utformas så att inbetalningskortet är skilt från redovisningshandlingen. Syftet med förslaget är bl.a. att skattemyndigheten snabbt skall få tillgång till redovisningsuppgifterna och kunna stämma av skattekontona.

En effektiv och därmed väl fungerande ordning med specifikt angivna betalnings- och redovisningstillfällen där inbetalning- och redovisning sker med olika handlingar förutsätter medel som verkar för att betalningarna fullgörs i rätt tid men också för att redovisningshandlingarna kommer in i tid.

Att redovisningshandlingarna kommer in i rätt tid är givetvis av stor betydelse för att skattemyndigheten skall kunna göra en snabb och korrekt avstämning av skattekontot. Som påtryckningsmedel för att deklarationerna skall komma in i rätt tid bör det därför nu åter införas regler om förseningsavgift.

Genom en ordning där förseningsavgiften trappas upp ju mer försenad deklarationen är får man ett påtryckningsmedel riktat mot de mest försumliga deklaranterna. Detta talar för en i detta avseende differentierad avgift. Som vi återkommer till i det senare föreslås emellertid en ny form av automatiska beslut om betalningsskyldighet, se avsnitt 19.1.3. Om redovisningsskyldigheten för en viss period inte fullgörs är avsikten att skatte- och avgiftsbeloppet för perioden skall fastställas till det högsta av de belopp som fastställts för motsvarande

skatt eller avgift under de tre närmast föregående redovisningsperioderna. På de på detta sätt schablonmässigt bestämda beloppen kommer skattetillägg att påföras. Skattetilleggets syfte är liksom i andra sammanhang att fungera som en påtryckning på den skatt- och avgiftsskyldige att på ett riktigt sätt redovisa underlag, skatter och avgifter m.m. De föreslagna reglerna minskar behovet av en förseningsavgift vars storlek beror på dröjsmålets längd.

När det gäller utformningen av reglerna om förseningsavgift bör avgörande vikt fästas vid det praktiska behovet av lättillämpade regler. Avgiften bör därför för alla kategorier av skattskyldiga påföras med ett fast belopp på 1 000 kronor.

Under varje redovisningsperiod, dvs. för varje månad under året, kommer den som inte fullgör sin redovisningsskyldighet att utsättas för de påtryckningar att göra rätt för sig som dels förseningsavgiften, dels det skattetillägg som kommer att påföras vid den schablon- eller skönsbeskattning som kommer att ske i avsaknad av deklaration utgör. Något behov av ytterligare påtryckningsmedel i exempelvis den form som gäller enligt taxeringslagen, dvs. en efter viss tid förhöjd förseningsavgift, kan inte anses finnas. De nyss angivna medlen får enligt vår mening anses tillräckliga för att få den skatt- och avgiftsskyldige att redovisa sina skatter och avgifter på föreskrivet sätt. Som en ytterligare åtgärd skall för övrigt finnas möjligheten att vid behov förelägga den skatt- och avgiftsskyldige att vid vite komma in med deklaration eller att komplettera en tidigare lämnad deklaration.

Befrielse från förseningsavgift bör även fortsättningsvis kunna medges om det finns skäl för det.

10 Överlämnande för indrivning, m.m.

10.1 Indrivningsuppdrag och återredovisning

Förslag: Skattemyndigheten skall fortlöpande lämna över obetalda fordringar till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Kronofogdemyndigheten skall fortlöpande redovisa betalningar avseende lämnade indrivningsuppdrag till skattemyndigheten.

Allmänt

En följd av att det i skattekontosystemet inte kommer att finnas någon avräkningsordning e.d. som kan anses motsvara den nuvarande särredovisningen av skatter och avgifter är att det, för den fordran som lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning, inte kommer att anges att en fordran avser en viss skatt eller avgift. Det som lämnas för indrivning är inte annat än en fordran avseende skatter och avgifter samt ränta.

Ett skattekonto skall stämmas av varje månad och betalningsuppmaning sändas ut i de fall det finns ett underskott på kontot. Avstämning och kontroll av kontoställning avseende en viss skattskyldig för en eventuell betalningspåminnelse bör vid behov kunna initieras av skattemyndigheten även vid annan tidpunkt under månaden. Om den fordran som ett underskott representerar inte betalas inom den i betalningspåminnelsen utsatta tiden skall skattemyndigheten — om fordringen överstiger ett visst belopp — lämna den till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Sambandet och avgränsningen mellan skattekontosystemet och kronofogdemyndighetens register

I det tidigare har i olika sammanhang strukits under att ett system med skattekonton i olika hänseenden förutsätter ett annat synsätt än dagens. I förgrunden finns den övergripande inriktningen mot effektivisering

genom samordning och förenkling. Häri ligger att systemet skall uppfylla krav på bl.a. säkerhet och överskådlighet.

Skattemyndighetens och kronofogdemyndighetens registeruppgifter hanteras i dag i separata ADB-system. Systemen är uppbyggda för att stödja verksamheter med skilda uppgifter. Uppbyggnaden har dessutom skett vid olika tidpunkter och i olika tekniska miljöer. Detta har medfört att det finns svagheter i ADB-stödet när det gäller t.ex. överföringen av uppgifter och informationsutbytet mellan myndigheterna. Rutinerna är tungrodda och förutsätter — förutom omfattande datakörningar — ett stort antal kontakter mellan berörda handläggare på myndigheterna.

Ansvar för handläggningen av en fordran övergår från skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten i och med att fordringen lämnas över för indrivning. Från den här gränsen mellan myndigheternas ansvar görs vissa avsteg. Skattemyndigheten beslutar exempelvis om befrielse från dröjsmålsavgift också efter det att en fordran har lämnats till kronofogdemyndigheten.

I dag går restföringen i korthet till på följande sätt. Skattemyndigheten lämnar en fordran på ett kapitalbelopp samt ränta och avgift till kronofogdemyndigheten för indrivning. Samtidigt krediteras skattemyndighetens register. Det betyder att fordringen inte längre finns kvar i detta register. En eventuell dröjsmålsavgift upphör också att räknas i skattesystemet. Innan målet registreras i utsökningsregistret förflyter i regel minst en vecka. Kronofogdemyndigheten debiterar fordringen i sina räkenskaper och tar över beräkningen av dröjsmålsavgift. En grundavgift om 500 kronor påförs för varje mål.

Den aktuella fordringen är emellertid inte avslutad för skattemyndighetens del i och med överlämnandet. I ett stort antal fall kan det även herefter komma att inträffa händelser som kan påverka fordringens storlek. Det kan vara fråga om olika beskattningsbeslut avseende den ifrågavarande skatten eller avgiften såsom omräkningsbeslut, jämningsbeslut, beslut om anstånd eller befrielse, beslut om arbetsgivaransvar, m.m. I samtliga dessa fall måste skattemyndigheten ta hänsyn till uppgifter i båda registren för att resultatet av den åtgärd som vidtas skall bli riktig. Det innebär i regel att skattemyndigheten måste räkna om räntan eller dröjsmålsavgiften och underrätta kronofogdemyndigheten om de rätta beloppen. Som nyss framgått fattar skattemyndigheten beslut om befrielse från dröjsmålsavgift även om avgiften har beräknats och påförts av kronofogdemyndigheten. Inför sådana beslut måste skattemyndigheten kontrollera de belopp som betalats till kronofogdemyndigheten och tidpunkterna för inbetalningarna.

I praktiken är det vidare så att betalningar av en fordran som lämnats för indrivning inte sällan görs till skattemyndigheten. Detta gäller

särskilt under den tid som förflyter från det att skattemyndigheten avfört fordringen ur sitt register till dess kronofogdemyndigheten sänt ut det första betalningskravet.

Kronofogdemyndigheten skall då underrättas om betalningen. Beroende på betalningens bokföringsdag kan detta leda till korrigeringar av restföringsuppgifter avseende skatte-, ränte- och avgiftsbelopp i såväl skattemyndighetens som kronofogdemyndighetens register. Vid återbetalning i samband med beskattningsbeslut gäller vidare att skattemyndighetens utbetalning och restitutionsränteberäkning i förekommande fall skall omfatta även belopp som betalats in till kronofogdemyndigheten.

Det finns alltså ett mycket nära samband mellan skattemyndigheternas och kronofogdemyndigheternas bokföring och redovisning av skatte- och avgiftsfordringar. Ett sådant samband finns också — trots myndigheternas skilda uppgifter — när det gäller andra viktiga delar av verksamheten. Det här sambandet ställer i första hand krav på ett effektivt informationsutbyte. I revisionsverksamheten har skattemyndigheten t.ex. intresse av de uppgifter om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden som kan finnas hos kronofogdemyndigheten. Och kronofogdemyndigheten behöver uppgifter om s.k. latent skatteskulder för sin prövning av frågor om bl.a. konkursansökan och betalningsuppskov.

I ett system med skattekonton där en fordran inte kan hänföras till viss skatt eller avgift blir behovet av tillgång till varandras uppgifter ännu starkare. Det senare gäller främst kronofogdemyndigheten som måste ha ADB-mässig tillgång till uppgifterna på själva kontot. I skattekontosystemet är det därför viktigt att rutiner utformas som tillgodoser högt ställda krav på rationellt stöd för kronofogdemyndighetens indrivningsverksamhet. Sådana rutiner bör bygga på bl.a. terminalåtkomst till skattekontosystemet där kompletta redovisningar och sammanställningar kan lämnas med avseende på de uppgifter som vid varje tidpunkt bokförts eller beräknats inom resp. skattskyldigs konto.

Det är väsentligt att det naturliga samband som finns mellan myndigheternas olika verksamheter beaktas vid uppbyggnaden av ADB-stödet hos såväl skattemyndigheterna som kronofogdemyndigheterna. Samtidigt måste man försöka undvika ett alltför komplicerat tekniskt beroende och andra låsningar mellan de berörda systemen. Myndigheternas arbete med att efter hand utveckla och förbättra sitt ADB-stöd utifrån de egna verksamheternas specifika förutsättningar och krav bör inte försvåras.

Ytterligare krav på systemuppbyggnaden är att lösningarna skall vara enkla och att det för den enskilde skall gå att begripa vilken funktion som resp. myndighet har. Det senare kravet innebär att gränsen

mellan myndigheternas ADB-system måste följa den gräns som finns mellan myndigheternas uppgifter när det gäller hanteringen av statens skatte- och avgiftsfordringar.

Av uppgiften som debiterande myndighet följer att det är skattemyndigheten som i olika sammanhang skall beräkna och fastställa storleken på fordringarna. Detta gäller även i situationen att fordringen är lämnad för indrivning och en ny beräkning skall göras efter exempelvis överklagande av ett taxeringsbeslut. I ett skattekontosystem blir emellertid dagens ordning med att restförda belopp inte längre finns kvar i skattemyndighetens räkenskaper mycket tungrodd och onödigt komplicerad. Den skulle medföra behov av betydligt fler kontakter mellan myndigheterna än i dag med hänsyn till att det inte är en viss skatt eller avgift som lämnas för indrivning utan ett underskott på kontot. Har den skattskyldige en gång restförts skulle skattemyndigheten härfter — för beräkning av nya räntor, avgifter och skuldbelopp — också behöva kontrollera och ta hänsyn till beräknade uppgifter i kronofogdemyndighetens register vid varje nytt beskattningsbeslut eller ny transaktion i övrigt som bokförs på ett skattekonto. En sådan ordning bidrar självfallet inte till en rationell hantering vare sig hos skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten och bör därför inte väljas.

Att i stället även restförda fordringar är uppdaterade i skattemyndighetens räkenskaper innebär att kronofogdemyndighetens redovisning av indrivna belopp på skattekontot kan behandlas som en kreditering på kontot när det gäller t.ex. de ränte- eller avgiftsberäkningar som skall göras i samband med nya skattebeslut.

10.2 Beloppsgränser för överlämnande för indrivning

Förslag: Fasta beloppsgränser skall avgöra när en fordran skall lämnas för indrivning.

För skatt- eller avgiftsskyldiga med transaktioner på skattekontot varje månad skall överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i fråga om underskott om minst 10 000 kronor och för övriga kontohavare underskott om minst 1 000 kronor. Om det har funnits ett underskott på kontot under en längre tid, i regel 12 månader, skall fordringen lämnas för indrivning om den uppgår till minst 100 kronor.

Om det finns särskilda skäl skall skattemyndigheten lämna en fordran för indrivning även om den inte uppgår till de beloppsgränser som skall tillämpas enligt huvudregeln. Vidare skall skattemyndigheten om det finns särskilda skäl ha möjlighet att underlåta att överlämna en fordran även om den uppgår till nämnda beloppsgränser.

Indrivningen av de skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet regleras i indrivningslagen (1993:891). Våra förslag utgår från de allmänna utgångspunkterna för den lagstiftningen. Samtidigt beaktar vi de nya förutsättningar som ges genom skattekontosystemet.

En utgångspunkt för indrivningslagen är att det skall gälla en näst intill obligatorisk skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt. Skattemyndigheten får underlåta att begära indrivning bara om den har rätt att meddela anstånd eller eftergift eller på annat sätt formellt förfoga över fordringen. Dessutom får indrivning underlåtas när det gäller mycket små fordringar. För närvarande är beloppsgränsen för indrivning 100 kronor. En annan utgångspunkt är att indrivning bör begäras omgående efter det att tiden för betalning enligt betalningspåminnelse har löpt ut. Bakgrunden till detta är erfarenheten att möjligheten att utverka betalning är störst om indrivningsåtgärder kan sättas in så snart som möjligt efter den ordinarie betalningsdagen (prop. 1992/93:198 s. 54 f).

I 4 § indrivningsförordningen (1993:1229) anges att indrivning, om inte särskilda skäl talar emot det, skall begäras senast två månader efter det att fordringen skulle ha betalats. För kvarstående skatt och felparkeringsavgifter är tiden emellertid fem månader. Paragrafen innehåller dessutom regler om s.k. snabbrestföring. Indrivning skall således begäras skyndsamt om det kan antas att fordringen kommer att

föranleda en konkursansökan, om gäldenären redan är försatt i konkurs eller om ett dröjsmål skulle äventyra indrivningen. I sistnämnda fall kan skattemyndigheten med stöd av 3 § indrivningsförordningen underlåta förfarandet med betalningspåminnelse.

Den första frågan som måste besvaras är vilken lägsta beloppsgräns som bör gälla för att ett underskott på skattekonto skall lämnas för indrivning. Här finns det enligt vår mening anledning att bestämma beloppet med hänsynstagande till de kostnader som följer av indrivningen. Sedan år 1993 utgår en grundavgift vid indrivning i allmänna mål. Avgiften är 500 kronor och har fastställts med utgångspunkt i att full täckning för indrivningskostnaderna skall nås. Med hänsyn härtill får det anses rimligt att underskottet på ett skattekonto bör uppgå till minst 500 kronor för att lämnas till indrivning. Ett högre belopp skall ses även mot bakgrund av det förhållandet att varje underskott på skattekonto genererar en kostnadsränta.

Nästa fråga är om ett underskott på kontot alltid skall lämnas till indrivning så snart det uppgår till 500 kronor eller om det skall accepteras att kontot under viss tid visar ett större underskott. Skattekontots karaktär av ett avräkningskonto gör att saldot naturligen kommer att fluktuera. Detta gäller särskilt de skattskyldiga som skall göra betalningar till kontot varje månad, dvs. i första hand arbetsgivare och andra företagare. Av intresse i sammanhanget är också det som nyss har sagts om skuldränta på kontot. Dessutom ger det vinster i administrativt hänseende att begränsa antalet fall som går vidare till indrivning. Det kan därför finnas anledning att acceptera ett större underskott än 500 kronor under viss tid. De närmare förutsättningarna måste fastställas utifrån indrivningsmässiga överväganden. Systemet får alltså inte utformas så att det äventyrar en effektiv indrivning av de obetalda beloppen.

De närmare förutsättningarna kan utformas på olika sätt. Ett alternativ är att ange en beloppsgräns som relateras till storleken av debiteringarna på den skattskyldiges konto. Ett annat är att låta en fast beloppsgräns avgöra när överlämnande för indrivning bör aktualiseras. Fördelen med den förstnämnda lösningen är att den medger större flexibilitet, exempelvis kan ett stort företag med omfattande skatte- och avgiftsbetalningar tillåtas ha ett större underskott än den vars skatte- och avgiftsbetalningar är mer blygsamma. Det finns emellertid flera nackdelar med denna ordning. Den kan exempelvis föra med sig svårigheter att ange rätt relationstal för beloppsgränsen för resp. konto eller kategorier av konton. Det är vidare lätt att se att det kan uppfattas som orättvist att en viss kontohavares skulder restförs om de uppgår till ett visst belopp, medan en annan kontohavare tillåts ha ett väsentligt högre underskott på sitt skattekonto innan restföring kom-

mer i fråga. Slutligen är det svårt att väga in de indrivningsmässiga aspekterna när relationstalen ska fastställas.

Vid en jämförelse mellan nämnda alternativ framstår på mer än ett sätt en ordning med fasta beloppsgränser som mindre resurskrävande. En sådan lösning blir vidare mer enhetlig. Vi föreslår därför att fasta beloppsgränser skall avgöra när en fordran på skatter och avgifter skall lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

När det gäller storleken av de underskott som skall tillåtas finns det anledning att göra skillnad mellan de konton där det förekommer månatliga transaktioner och de där det normalt inte förekommer annat än en avstämning mellan preliminär och slutlig skatt.

Som nyss har framgått avser de förstnämnda kontona i regel företagare. De har ofta en debiterad skatt, är i allmänhet arbetsgivare och betalar inte sällan dessutom mervärdesskatt. Skatte- och avgiftsbeloppen är normalt väsentligt högre än för övriga skattskyldiga. Om företagaren hamnar på obestånd växer skatte- och avgiftsskulden mycket snabbt och det är viktigt att indrivningsåtgärderna sätts in i ett tidigt skede. Enligt vår bedömning finns det emellertid inte anledning att tillgripa indrivning på underskott som understiger 10 000 kronor. Med en sådan gräns ges den här kategorin skattskyldiga en viss flexibilitet vid betalningen av skatter och avgifter. Samtidigt innebär gränsen — när man ser på de beloppsmässiga konsekvenserna — att den allra största andelen av underskotten ändå kommer att lämnas för indrivning.

För en kontohavare på vars konto det normalt inte förekommer annat än en avstämning mellan preliminär och slutlig skatt finns inte samma motiv för flexibilitet. Enligt vår mening bör i dessa fall indrivning aktualiseras om ett underskott på ett skattekonto uppgår till minst 1 000 kronor. Även om den beloppsmässiga betydelsen av dessa underskott är liten rör det sig om ett mycket stort antal gäldenärer. Många av gäldenärerna är löntagare eller har inkomster i form av pension, sjukpenning etc. Kronofogdemyndighetens krav samt de kontakter som tas i samband med tillgångsundersökningen leder många gånger till frivilliga betalningar. I andra fall finns det skäl att relativt snart pröva förutsättningarna för att ta ut skulden genom löneexekution, se vidare avsnitt 11.2.

Så snart en fordran överstiger de beloppsgränser som nu har föreslagits bör hela fordringen, dvs. underskottet i sin helhet föras över till kronofogdemyndigheten.

I ett system med skattekonton där avstämning sker kontinuerligt och ränta beräknas på underskotten är det, som framhållits, acceptabelt att den skattskyldige med viss beloppsmässig begränsning tillåts ha ett underskott under en längre tid än vad som är fallet enligt nuvarande

ordning. Det bör däremot inte godtas att krediten blir permanent. Samtliga skattekonton bör därför utjämnas med regelbundna intervaller. Om det har funnits ett underskott på kontot under en längre tid, i regel längst 12 månader, bör därför fordringen lämnas för indrivning om den uppgår till minst 100 kronor.

Frågan om i vilka situationer ett underskott på skattekontot skall överlämnas för indrivning bör författningsregleras. I författning bör också anges inom vilken tid indrivning skall begäras. Efter mönster av 4 § indrivningsförordningen bör föreskrivas att den angivna tiden skall gälla om inte särskilda skäl talar mot det. På det sättet ges skattemyndigheten utrymme att — i enlighet med dagens rutiner — avvakta med indrivning i det fallet att det har kommit in en anståndsansökan som inte hunnit behandlas. Slutligen bör det nuvarande systemet med snabbrestföring enligt 3 och 4 §§ indrivningsförordningen göras tillämpligt också när det gäller underskott i ett skattekonto. I dessa situationer bör överlämnande för indrivning kunna ske även om fordringen understiger de beloppsgränser som annars gäller.

10.3 Betalningar till kronofogdemyndigheten

Förslag: Betalningar av skulder som är föremål för indrivning skall som huvudregel hänföras till den äldsta skulden först och därefter till övriga skulder i åldersordning.

Varje ny fordran som lämnas till kronofogdemyndigheten bör betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag med avseende på bl.a. preskriptionstiden, vilken avses utgå från tidpunkten då en fordran lämnas för indrivning, se avsnitt 13.1.5. En fråga i detta sammanhang är hur återredovisningen till skattemyndigheten skall ske när flera samtidiga indrivningsuppdrag beträffande samma gäldenär är aktuella samtidigt. Här är det av betydelse hur gäldenärens betalningar behandlas. I civilrättsligt hänseende anses en gäldenär kunna destinera en betalning till att avse en viss skuld oavsett vilken av flera skulder som är äldst (se 9 kap. 5 § handelsbalken). Det naturliga synsättet är annars att en betalning anses avse den skuld som uppkommit först.

Någon offentligrättslig reglering av i vilken ordning kreditering av betalningar av skatteskulder skall ske finns inte. Inte heller finns några bestämmelser om en gäldenärs möjligheter att kunna ange att en betalning skall avse ett av flera indrivningsuppdrag. Med hänsyn till bl.a.

preskriptionstidsfrågan bör det inte i detta offentlighetsliga sammanhang tillämpas en ordning som innebär att en betalning kan destineras till att avse den ena eller andra obetalda skatte- och avgiftsskulden. Galdenären skulle nämligen i så fall kunna betala den senast restförda posten först och låta äldre skulder stå kvar obetalda till dess att preskription inträder. Det finns anledning att anta att varje galdenär med kunskap om preskriptionsreglerna skulle betala på angivet sätt. Detta förhållande är inte godtagbart. Den skatt- eller avgiftsskyldiges betalningar av skulder som är föremål för indrivning bör därför hänföras till den äldsta skulden först och herefter till övriga skulder i åldersordning. Från denna princip bör emellertid undantag göras om fråga är om solidarisk betalningsskyldighet. Betalningar i sådana fall bör om inte annat begärs av den betalande i första hand räknas av mot skatte- eller avgiftsbelopp för vilket även annan gjorts betalningsskyldig, dvs. belopp för vilka solidarisk betalningsskyldighet gäller. På motsvarande sätt bör undantag göras vid betalningar med anledning av en begäran om utlandshandräckning. Sådana betalningar bör i första hand hänföras till aktuellt handräckningsuppdrag.

I enlighet med det nyss sagda bör den redovisning som kronofogdemyndigheten löpande lämnar till skattemyndigheten avseende indrivna belopp också grunda sig på principen att beloppen i första hand tillgodoräknas som betalning för den äldsta skulden. Nämda undantag avseende fall av solidarisk betalningsskyldighet och utlandshandräckning gör sig gällande även här.

10.4 Beräkning av ränta

Förslag: Ett indrivningsuppdrag skall omfatta den ränta som belöper på indrivningssaldot.

Kronofogdemyndigheten skall räkna ränta på skulder som är föremål för indrivning. Ränta som betalas skall redovisas till skattemyndigheten.

Som nämnts i det tidigare debiterar skattemyndigheten upplupen ränta fram t.o.m. den dag då indrivningsuppdraget lämnas. Ränta räknas även fortsättningsvis i skattekotot. Om den upplupna räntan inte kan drivas in av kronofogdemyndigheten kan effektiviteten i systemet komma att minska. Det kan bli fråga om mer än ett indrivningsuppdrag trots att det inte har tillkommit någon debitering i kottot.

Detta förhållande blir tydligt för den kategori skattskyldiga på vars konto det normalt inträffar endast en transaktion varje år, nämligen avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. På kontot förväntas i normalfallet inga ytterligare transaktioner förrän nästa årliga avstämning.

Ett indrivningsuppdrag bör således omfatta också den ränta som belöper på indrivningssaldot. Beräkningen av denna ränta behöver emellertid inte nödvändigtvis göras inom ramen för kronofogdemyndighetens system. Tvärtom finns starka skäl som talar för att en fortsatt ränteberäkning bör utföras i skattekontosystemet även sedan fordringen har lämnats för indrivning. Ett viktigt skäl i detta sammanhang är — som tidigare har redovisats — behovet av att undvika onödiga tekniska beroenden och komplikationer i skattemyndighetens beslutshandling, vilka skulle bli följderna om ränteuppgifter m.m. vid skilda tidpunkter i den tidigare handeringen av fordran har beräknats och registrerats endast i kronofogdemyndighetens system.

Ett förfarande där ränteberäkningen sker inom skattekontosystemet, även för en fordran som lämnats för indrivning, ställer krav på att skattekontot också löpande håller information tillgänglig med avseende på den upplupna ränta som vid varje tidpunkt hänför sig till indrivningsuppdraget. Kronofogdemyndighetens system måste vara kopplat till ränteberäkningssystemet så att aktuella uppgifter om upplupen ränta på kontot avseende de fordringar som är föremål för indrivning är direkt åtkomliga i den mån motsvarande ränteberäkning inte utförs direkt av kronofogdemyndigheten. Att kronofogdemyndighetens indrivningsuppdrag omfattar även den i kontot beräknade räntan, innebär samtidigt att denna ränta inte senare eller löpande lämnas i form av separata indrivningsuppdrag. För att återredovisning skall kunna göras med korrekta belopp bör också kronofogdemyndigheten debitera upplupen kostnadsränta varje månad.

10.5 Vissa andra indrivningsfrågor

10.5.1 Exekutionstitel

Förslag: Skattemyndighetens beslut att lämna en viss till beloppet bestämd fordran för indrivning skall utgöra exekutionstitel i skattekontosystemet.

Vid handläggningen av allmänna mål hos kronofogdemyndigheten gäller lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar. Utsökningsbalken (UB) är tillämplig i fråga om bl.a. verkställighet av dom eller annan exekutionstitel som innefattar betalningsskyldighet eller annan förpliktelse.

För att verkställighet skall kunna ske krävs att det finns en dom eller exekutionstitel som underlag. Begreppet exekutionstitel definieras i UB. I 3 kap. 1 § 6 UB sägs bl.a. att en förvaltningsmyndighets beslut, som enligt särskild föreskrift får verkställas, utgör en exekutionstitel. Bestämmelser om att verkställighet får ske enligt UB finns i bl.a. 59 § UBL, 16 kap. 16 § ML samt 28 a § USAL.

Som framgått i det tidigare kommer de fordringar som skattemyndigheten lämnar för indrivning att se annorlunda ut än de gör i dag. En fordran som lämnas över från ett skattekonto är till sin karaktär ett belopp, ett saldo från kontot, som i sig består av det samlade underskottet på kontot. Det finns således inte någon dom eller något beslut av förvaltningsmyndighet att åberopa som exekutionstitel vid indrivningen. Det kan alltså inte anges vare sig vilket beskattningsbeslut som ligger till grund för kravet eller vilken myndighet som har fattat de beslut som ligger till grund för kravet.

För att verkställighet skall kunna ske enligt UB:s bestämmelser måste det framgå av en bestämmelse i speciallagstiftningen vad som utgör exekutionstitel i ett skattekontosystem. Det alternativ som ligger närmast till hands är att exekutionstiteln fastställs automatiskt i samband med att skattemyndigheten lämnar en fordran för indrivning. Skattemyndigheten har dessförinnan stämt av kontot och därigenom tagit ställning till bl.a. om ett belopp skall överlämnas. Det belopp som lämnas för indrivning utgörs av det saldo som alltjämt är obetalt efter det att skattemyndigheten har lämnat den skatt- eller avgiftsskyldige tillfälle att betala och sista betalningsdag i påminnelsen har passerats. Vi föreslår således att exekutionstiteln skall utgöras av

skattemyndighetens beslut att överlämna en viss till beloppet bestämd fordran för indrivning.

10.5.2 Obeståndskravet vid konkursansökan

Bedömning: Skattekontosystemet ger inte upphov till några särskilda problem.

Bakgrund

En grundläggande förutsättning för att någon skall kunna försättas i konkurs är enligt 1 kap. 2 § konkurslagen (KKL) att personen i fråga är på obestånd. Med obestånd avses att gäldenären inte kan betala sina skulder efter hand som de förfaller till betalning och att denna oförmåga inte är tillfällig.

När det gäller att avgöra om betalningsoförmågan är tillfällig eller inte lämnar lagtexten inte någon vägledning. Enligt rättspraxis måste denna bedömning i stället ske i varje enskilt fall utifrån gäldenärens totala ekonomiska situation. Härvid bedöms bl.a. förvärvsmöjligheter, lånemöjligheter, anståndsmöjligheter, konjunkurläget i aktuell bransch samt säsongsvariationer.

En ansökan om att någon skall försättas i konkurs skall, i fråga om skatteskulder, göras av kronofogdemyndigheten. Ansökningen skall prövas av tingsrätt.

En borgenär som ansöker om att någon skall försättas i konkurs skall styrka obeståndet. Borgenären skall, enligt 2 kap. 4 § KKL, vid ansökningen lämna uppgift om sin fordran och de omständigheter i övrigt på vilka han grundar sitt yrkande. Samtidigt innehåller KKL tre presumtionsregler avseende när en gäldenär skall anses vara på obestånd. För det första skall en gäldenär, enligt 2 kap. 8 § KKL, anses vara på obestånd om det vid verkställighet enligt 4 kap. UB, dvs. utmätning, framgått att gäldenären saknat tillgångar till full betalning av utmätningensfordringen. Verkställigheten måste emellertid ha skett inom de sex senaste månaderna före konkursansökningen.

För det andra anses obestånd också föreligga, enligt 2 kap. 8 § KKL, om en gäldenär förklarar sig ställa in sina betalningar.

Slutligen kan, enligt 2 kap. 9 § KKL, obeståndskravet anses uppfyllt om en gäldenär inte betalar en klar och förfallen skuld inom en vecka efter borgenärens anmaning härom. Denna presumtionsregel gäller

emellertid bara bokföringsskyldiga gäldenärer eller sådana som senare än ett år före konkursansökan har varit bokföringsskyldiga. Ytterligare förutsättningar är att konkursansökan lämnas in inom tre veckor efter anmaningsfristens utgång och att skulden då ännu inte är betald.

Vid indrivning av belopp över en viss storleksordning gör kronofogdemyndigheten i normalfallet alltid bl.a. en gäldenärsutredning och en tillgångsundersökning. Härigenom har kronofogdemyndigheten i dessa fall underlag för en konkursansökan enligt 2 kap. 8 § KKL. För mindre belopp torde fråga om konkursansökan ytterst sällan uppkomma.

I fall då 2 kap. 9 § KKL åberopas av kronofogdemyndigheten kan det förekomma att gäldenären gör gällande att det inte är en i KKL:s mening klar skuld, t.ex. med anledning av att skulden är skönsmässigt beräknad. Denna frågeställning har prövats i ett antal fall, se exempelvis NJA 1983 s. 688, 1988 s. 110 och 1991 not C 28.

Av rättsfallen framgår bl.a. att förutsättningar för konkursförsättande enligt 2 kap. 9 § KKL finns i de fall åtminstone någon delpost av de totala skulderna är klar. Av rättspraxis framgår vidare att även en skönsmässigt bestämd taxering kan betraktas som en klar och förfallen fordran vid tillämpningen av 2 kap. 9 § KKL. Avgörande torde vara i vilken mån den skattskyldige är verksam i konkursansökningsmålet för att söka klarlägga till vilket belopp skatten rätteligen bör uppgå.

Överväganden

Det kan sättas i fråga om ett system med skattekonton ger upphov till några särskilda svårigheter på konkursområdet. Detta gäller främst tillämpningen av presumptionsreglerna i 2 kap. 8 och 9 §§ KKL.

Förutsättningarna för att göra en utredning som kan läggas till grund för en konkursansökan med stöd av 2 kap. 8 § KKL torde inte komma att försämrats. Det finns snarare skäl att peka på att införandet av skattekonton öppnar möjligheter för kronofogdemyndigheterna att på ett smidigt sätt få en bättre bild av gäldenärens förhållanden genom att skattekontot kommer att innehålla mera aktuella uppgifter om skulder och betalningar än vad myndigheterna har tillgång till i dag.

När det gäller 2 kap. 9 § KKL, som ibland åberopas i en ansökan om konkurs, är följande av intresse.

I skattekontosystemet är avsikten att en arbetsgivares underskott på kontot som uppgår till minst 10 000 kronor skall resultera i att underskottet — eller med ett annat ord månadssaldot — överlämnas för indrivning. Saldot kan rymma debiteringar av flera olika skatter.

En arbetsgivare kommer exempelvis att under en månad i regel debiteras källskatt, arbetsgivaravgifter, F-skatt och mervärdesskatt.

Tillämpningsproblem av ett nytt slag skulle kunna göra sig gällande i bl.a. följande speciella situation. Gälldenären invänder mot en av debiteringarna samtidigt som han har gjort delbetalningar som fullt ut täcker de otvistiga debiteringarna/posterna. Vidare förutsätts att domstolen godtar gälldenärens invändning och således anser att det rör sig om en icke klar skuld i KKL:s mening. I sådana fall är det inte rimligt att tillämpa den likafördelningsmetod som beskrivits i det tidigare, se avsnitt 7.2. Annars skulle nämligen inte helt fullgjorda betalningar alltid i någon mån kunna hänföras till en post som är otvistig och därmed vara en tillräcklig förutsättning för försättning i konkurs. Ett sådant fall bör, liksom andra snarlika fall som gäller frågan om en viss skuldpost är betald eller inte, i stället hanteras på samma sätt som i dag när en betalningsuppsmaning som avses i 2 kap. 9 § KKL och som innehåller mer än en post inte leder till full betalning. Likafördelningsmetoden bör alltså inte användas. I den lagreglering av likafördelningsmetoden som föreslås bör därför anges att metoden inte skall tillämpas om något annat följer av en annan lag.

III DELFRÅGOR INOM SKATTEKONTOSYSTEMET

11 Obetald slutlig skatt

11.1 Arbetsgivarnas medverkan i fråga om slutlig skatt

Förslag: Den skattskyldige skall själv betala in obetald slutlig skatt. Skatten skall betalas enligt huvudregeln i skattekontosystemet, dvs. efter en betalningsfrist om minst 30 dagar. Arbetsgivarnas medverkan i betalningen av kvarstående skatt slopas därmed.

Den årliga avstämningen på skattekontot görs, som nämnts i det tidigare, i samband med debiteringen av den slutliga skatten. Om avstämningen leder till ett underskott på kontot bör den skattskyldige ges ett visst rådrum för att kunna täcka underskottet. Kontot skall således kunna uppvisa underskott under en viss tid utan att skulden lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning, se avsnitt 10.2.

Enligt nuvarande ordning gäller särskilda bestämmelser för betalning av kvarstående skatt om den skattskyldige har A-skatt och härigenom en arbetsgivare som kan medverka till att verkställa skatteavdrag på bl.a.lön för att senare redovisa och betala den kvarstående skatten till skattemyndigheten.

Även i dessa fall har arbetstagaren en viss kortare tid på sig att själv betala den kvarstående skatten innan arbetsgivaren börjar göra skatteavdrag. Avdrag för kvarstående skatt skall verkställas under månaderna januari — mars året efter taxeringsåret. Den kvarstående skatten skall betalas senast den 10 april samma år. Den skattskyldige kan själv betala in skatten före taxeringsårets utgång, dvs. över tre månader före det att förfallodagen för kvarstående skatt infaller. Enligt uppgift från RSV utnyttjas denna möjlighet i förhållandevis stor utsträckning.

Om den skattskyldige innan avdragsperioden infaller inte för sin arbetsgivare kan uppvisa ett kvitto på att han har betalat skatten, är arbetsgivaren skyldig att vid utbetalning av ersättning för arbete jämte

avdrag för betalning av preliminär skatt göra skatteavdrag även för betalning av den kvarstående skatten. Detta gäller under förutsättning att arbetstagaren har sin huvudsakliga inkomst av arbete från arbetsgivaren. Detsamma är fallet om skattemyndigheten har beslutat att avdrag skall göras eller om den skattskyldige själv begär det.

Ett system med skattekonton förutsätter ett delvis nytt synsätt på betalningar av skatter och avgifter, eftersom ett skattekonto utan avräkningsordning gör att en betalning inte kan destineras till att avse en viss debitering. Det är således inte möjligt att konstatera vilken skatt eller avgift som lämnats obetald eller med andra ord att härleda ett underskott till en viss skatt eller avgift. En följd av att skattekontosystemet saknar en avräkningsordning av angivet slag är att en differens på kontot endast utgör ett tillgodohavande eller en skuld avseende skatter och avgifter. Det är ett saldo som skattemyndigheten hanterar inte en skuld avseende en specifik skatt eller avgift. Att låta arbetsgivaren verkställa skatteavdrag på lön för att täcka ett underskott som funnits på kontot vid en viss tidpunkt framstår därför som mindre lämpligt. Saldot kan ju löpande förändras på grund av olika omständigheter och det kan t.o.m. finnas ett överskott på kontot när skatteavdrag skall göras.

I det här sammanhanget bör dessutom nämnas de ytterligare förenklingar av deklarationsförfarandet som gäller fr.o.m. 1995 års taxering. Förenklningarna medför bl.a. att i stort sett alla deklarationsskyldiga fysiska personer och dödsbon, ca 5,5 miljoner deklarationsskyldiga, kan lämna förenklade självdeklarationer. De får sina slutskattnedlar senast den 31 augusti under taxeringsåret. Någon ändring av den senaste inbetalningsdagen för kvarstående skatt har inte föreslagits i samband med nämnda förenklingar av deklarationsförfarandet. Tilläggas bör emellertid att den som lämnar en förenklad självdeklaration har möjlighet att göra en frivillig inbetalning av en eventuell kvarstående skatt senast den 18 september under taxeringsåret. I så fall blir kvarskatteavgiften lägre än annars. Reglerna om bl.a. arbetsgivares medverkan i betalningen av kvarstående skatt har i övrigt lämnats oförändrade. Den nya ordningen med tidigare debitering av slutlig skatt innebär för den grupp skattskyldiga som får sin slutskattnedel i augusti under taxeringsåret att tidpunkten vid vilken ett eventuellt underskott blir känt tidigareläggs med minst tre månader.

För övriga skatt- eller avgiftsskyldiga föreslås en delvis förändrad ordning såvitt avser tidpunkten för debitering av slutlig skatt. Flertalet skattskyldiga inom denna grupp saknar arbetsgivare och är därför i dag skyldiga att själva redovisa och betala en eventuell kvarstående skatt.

Från olika näringslivsorganisationer har under utredningsarbetes gång förts fram att arbetsgivarnas arbete med att agera för statens räkning vad gäller avdrag för kvarstående skatt är betungande och förenat med en inte oväsentlig administration som behövs enbart för detta ändamål. Företagens Uppgiftslämnardelegation (FUD) har sagt bl.a. följande.

Kvarskatten vållar enligt FUD särskilda problem för arbetsgivaren, eftersom den skall redovisas per individ. Myndigheter, företag och anställda måste hålla reda på vem som är huvudarbetsgivare vilket blir allt svårare när vi går mot en mer flexibel arbetsmarknad. Oftast är det dessutom inte hos "huvudarbetsgivaren" som orsaken till kvarskatten står att finna. Den beror ju ofta på att preliminärskatteavdraget har underlåtitits eller varit otillräckligt hos andra utbetalare av skattepliktig inkomst.

Även inom skatteförvaltningen anses det system som hanterar arbetsgivarnas redovisning av kvarstående skatt och den därpå följande avstämningen som leder till att arbetstagaren krediteras skatten svårt att administrera på ett effektivt sätt. I dag sker redovisning av innehållen kvarstående skatt från arbetsgivare antingen med band eller diskett i samband med att uppbördsdeklarationen för kvarstående skatt lämnas eller med en förteckning eller skatteinbetalningskort och uppbördsdeklaration. På deklarationens baksida finns utrymme att redovisa innehållen kvarstående skatt för ett antal anställda om skatteinbetalningskortet för kvarstående skatt inte kunnat användas på grund av att det innehållna beloppet avviker från det belopp som förtryckts eller att inbetalningskortet inte företetts. Sistnämnda redovisningsmetod, som kan användas endast av arbetsgivare med ett begränsat antal anställda, ersätter då skatteinbetalningskortet.

De manuella redovisningsmetoderna innebär att det finns risk för dubbelredovisning. Det är exempelvis inte ovanligt att avdrag som specificerats på uppbördsdeklarationen också har tagits upp i en förteckning eller redovisats med skatteinbetalningskort. Redovisningarna registreras regionalt för varje län och bildar ett regionalt register. Eftersom arbetsgivarens uppgift om totalt innehållen kvarstående skatt från uppbördsdeklarationens framsida inte registreras, finns inte någon möjlighet att stämma av arbetsgivarnas uppgifter om totalt avdragen skatt mot uppgifterna på arbetstagarnivå om vilka avdrag som gjorts. Därför kan det för närvarande inte heller markeras maskinellt att dubbelredovisning skett. De brister som finns i det nuvarande tekniska systemet leder till att såväl avstämningen av arbetsgivarredovisningen som avstämningen mellan redovisning och betalning är resurs- och tidskrävande. Ytterligare exempel på det är att påminnelser att betala

redovisad men inte betald innehållen kvarstående skatt inte kan framställas maskinellt. Skattemyndigheterna är i dag i stället hänvisade till att ge ett krav formen av ett beslut om betalningsansvar för innehållen kvarstående skatt. Inte minst de administrativa nackdelarna gör att arbetsgivarnas nuvarande roll vid betalning av kvarstående skatt kan sättas i fråga.

Som nämnts i det tidigare stämmer det — sett ur administrativ och pedagogisk synvinkel — inte heller överens i metodiken i ett skattekontosystem att hantera just det underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt på ett sätt som skiljer sig från hur varje annat underskott behandlas.

Vid bedömningen av arbetsgivarnas medverkan i betalningen av "kvarstående skatt" i samband med att ett system med skattekonton införs, måste självfallet vägas in risken av att andra former för dessa betalningar kan leda till ett ökat antal obetalda belopp som i sin tur kan leda till ett ökat antal indrivningsuppdrag och i slutändan ett försämrat indrivningsresultat.

Vid 1994 års taxering debiterades ca 2 960 000 skattskyldiga kvarstående skatt om sammanlagt knappt 12 miljarder kronor. Fysiska personer med A-skattsedel utan debitering svarade för ca sju miljarder kronor eller ca 58 procent av den kvarstående skatten, medan de antalsmässigt är 2 762 000 eller ca 93 procent av dem som debiteras en kvarstående skatt. Av denna kategori hade ca 1 486 000 skattskyldiga eller 53 procent en kvarstående skatt som understeg ca 350 kronor, dvs. debiterades inte någon kvarskatteavgift. Vidare hade i denna grupp ca 730 000 skattskyldiga kvarstående skatt som understeg 25 kronor. Den genomsnittliga kvarstående skatten inom denna kategori var ca 2 500 kronor. För övriga skattskyldiga, dvs. i huvudsak fysiska och juridiska personer med debiterad preliminär skatt, vilka motsvarade ca sju procent av antalet skattskyldiga gällde att dessa svarade för ca 42 procent av den sammanlagda kvarstående skatten.

Av den debiterade kvarstående skatten för kategorin A-skattebetalare utan debiterad preliminär skatt betalades uppskattningsvis endast ca 49 procent genom arbetsgivarmedverkan.

Vid 1995 års taxering var förhållandena i stort sett desamma i fråga om den kvarstående skattens storlek m.m. Så var fallet även beträffande skattens fördelning mellan fysiska personer med A-skattsedel utan debiterad preliminär skatt och övriga skattskyldiga. Totalt omkring 2 560 000 skattskyldiga debiterades detta taxeringsår en kvarstående skatt som uppgick till sammanlagt ca 11,6 miljarder kronor. Andelen fysiska personer med A-skattsedel utan debiterad preliminär skatt utgjorde omkring 2 360 000 eller ca 92 procent av dem som påfördes kvarstående skatt. Denna kategori svarade för ca

6,8 miljarder kronor eller ca 59 procent av den kvarstående skatten. Övriga skattskyldiga, dvs. omkring 8 procent, svarade för återstoden alltså ca 41 procent av den kvarstående skatten. Av kategorin A-skattebetalare utan debiterad preliminär skatt hade vidare ca 660 000 en kvarstående skatt som understeg 25 kronor.

Skattemyndigheten skickade sammanlagt för alla kategorier skattskyldiga ut betalningskrav till 250 000 personer eller åtta procent av dem som debiterats en kvarstående skatt. Beloppsmässigt omfattade påminnelserna totalt 3 262 miljoner kronor.

Enligt debiteringsstatistiken för 1995 års taxering har drygt 1160 miljoner kronor, eller närmare 40 procent av den kvarstående skatt som debiterades i augusti 1995, betalats senast den 18 september. Antalet skattskyldiga som själva betalat sin kvarstående skatt vid denna tidpunkt utgör ca 490 000 eller drygt 35 procent av dem som debiterades kvarstående skatt i augusti månad.

Som redovisats i det föregående omfattar det förenklade deklara-tionsförfarandet det stora flertalet deklarationsskyldiga. Förenklingarna och effektiviseringen av förfarandet innebär en väsentlig tidigareläggning av den tidpunkt då den slutliga skatten blir känd. Mot bakgrund härav får det anses följdriktigt att ta till vara denna effektivitetsvinst på så sätt att också inbetalningen av resterande slutlig skatt görs tidigare än i dag. Detta kan enklast åstadkommas om den skattskyldige själv betalar in det aktuella beloppet. Redan i dagens system görs ett stort antal s.k. egna inbetalningar av kvarstående skatt och i fråga om tillkommande skatt som påförts efter november taxeringsåret svarar den skattskyldige genomgående själv för inbetalningen. Som nyss nämnts har den genomsnittliga kvarstående skatten för fysiska personer minskat under 1990-talet. Vid 1992 års taxering uppgick den för fysiska personer med A-skatt vilka påförts kvarstående skatt genomsnittligt till ca 3 300 kronor. Året därpå hade den för denna kategori minskat till i genomsnitt ca 2 500 kronor per skattskyldig och vid 1995 års taxering ytterligare till ca 2 100 kronor.

Vid övervägandena rörande om betalningar av kvarstående skatt helt kan överlåtas på den skattskyldige har det förts fram att det finns risk för att skattebetalningarna kommer att eftersättas, dvs. att den skattskyldige prioriterar andra betalningar än en skattebetalning. Som vi ser det får dessa farhågor anses överdrivna. Enligt vår mening kan det i stället antas att det stora flertalet skattskyldiga är angelägna om att på ett korrekt sätt sköta sina betalningar oavsett om betalningarna gäller skatt eller någon annan skuld. I de fall den skattskyldige inte fullgör sin betalningsskyldighet kommer systemet med betalningsuppmaningar och överlämnande till indrivning att ha en betalningsfrämjande verkan. Av betydelse är även det förhållandet att frågan om in-

drivning jämfört med i dag kommer att aktualiseras förhållandevis kort tid efter det att en utebliven betalning konstaterats. Inom ramen för indrivningsförfarandet finns för övrigt möjlighet att tillgripa löneexekution i de former detta institut har i dag. I förhållande till medverkan av arbetsgivare vid inbetalningar av kvarstående skatt för anställda är emellertid arbetsgivarnas skyldigheter i samband med indrivningen begränsade. Framhållas bör att även dessa åtgärder med de förslag som vi för fram kommer att kunna sättas in långt tidigare än för närvarande.

Ett alternativ till den nuvarande formen av arbetsgivarmedverkan som har övervägts är det system som tillämpas i Danmark. Systemet innebär i korthet att "restskatt" som uppgår till ett visst belopp läggs till nästkommande års preliminära skatt. I skattekontosystemet är emellertid avsikten att den skatt- eller avgiftsskyldiges samtliga skatte- och avgiftsskulder skall behandlas i ett sammanhang. Betalningen av en viss skatt eller avgift kommer inte att kunna beaktas för sig varför den danska modellen är mindre lämplig att använda. Den innebär också att någon tidigareläggning av inbetalningen av de kvarstående skattebeloppen inte kommer till stånd utan tvärtom en senareläggning jämfört med dagens ordning.

I stället bör det som huvudregel komma an på den skattskyldige att själv betala ett underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Ett sådant förfarande har påtagliga fördelar för skattemyndigheterna som skall hantera och stämma av arbetsgivarnas inbetalningar och kreditera resp. arbetstagare. Det innebär också en lättnad för arbetsgivarna i deras medverkan i fråga om redovisning och betalning av skatter och avgifter. Förfarandet är vidare enkelt att administrera och hela inbetalningsomgången kan avslutas väsentligt tidigare än enligt nuvarande ordning. Inbetalningstidpunkten tidigareläggs med upp till sex månader.

11.2 Ett förenklat löneexekutivt förfarande

Förslag: Ett förenklat löneexekutivt förfarande införs för skulder avseende slutlig skatt om högst 10 000 kronor.

Arbetsgivarnas nuvarande medverkan i fråga om betalning av kvarstående skatt har utan tvekan åtskilliga fördelar som är särskilt tydliga när det som i dag gäller massärenden. Hanteringen av den kvarstående

skatten har karaktären av automatik. Någon prövning av hur skattekulden förhåller sig till den enskildes lön och förbehållsbelopp enligt utsökningsbalken eller någon annan särskild prövning i det enskilda fallet görs inte. Att helt överge dagens smidiga system skulle mot den här bakgrunden kunna leda till risk för slutliga indrivningsförluster.

För att minimera denna risk bör den nya ordning som föreslagits i det föregående i fråga om betalning av vad som i dag betecknas som kvarstående skatt kombineras med att kronofogdemyndigheten ges möjligheter att i vissa fall använda ett förenklat löneexekutivt förfarande. Förfarandet bör kännetecknas av enkelhet och snabbhet. Det bör med motsvarighet till avgränsningen i dagens system tillämpas endast beträffande skattskyldiga som är arbetstagare och som endast debiterats slutlig skatt på skattekontot. Om den skattskyldige redan är föremål för indrivningsåtgärder bör systemet emellertid inte användas. Särskilda bestämmelser bör införas som i angivna fall ger kronofogdemyndigheten förutsättningar att utan närmare prövning vidta löneexekutiva åtgärder.

Det kan finnas anledning att begränsa denna form av förenklad löneexekution till fordringar som överstiger ett visst belopp trots att det innebär en försvagning av statens ställning. För en beloppsgräns talar att en särskild prövning många gånger är motiverad när det rör sig om förhållandevis höga belopp. Vi föreslår därför att det förenklade förfarandet begränsas till fordringar som uppgår till högst 10 000 kronor. I fråga om fordringar på högre belopp bör följaktligen den ordning som nu gäller för löneexekution fortfarande tillämpas. I det förenklade förfarandet bör skattefordringen fördelas på längst tre månader. Om beloppet inte är särskilt högt bör det kunna vara tillräckligt med en eller två månader.

Om gäldenären gör invändningar och åberopar förbehållsbelopp får förfarandet övergå till den ordinarie formen av löneexekution. I samband med att en fordran lämnas för indrivning bör skattemyndigheten i dessa fall lämna uppgifter till kronofogdemyndigheten ur skatteregistret om vem som är arbetsgivare för den skattskyldige.

Med en sådan förenkling och till följd härav effektivisering av indrivningen bör riskerna för ett ökat skattebortfall kunna minimeras. Den nya ordningen med egna slutskattebetalningar av de skattskyldiga innebär att en resterande inbetalning av slutlig skatt, med eller utan kronofogdemyndighetens medverkan, kommer att ha gjorts väsentligt tidigare än i dag.

Den skattskyldige bör således enligt vår mening fullgöra sin betalningsskyldighet enligt huvudregeln i skattekontosystemet, dvs. senast den förfallodag som infaller närmast efter att det gått 30 dagar från beslutet om skatten. Som nämnts i det tidigare skall samma

betalningsfrist gälla alla betalningar som ingår i skattekontosystemet. Det torde för flertalet skattskyldiga i praktiken innebära att förfallodagen för ett underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt blir den 12 oktober under taxeringsåret. Om den skattskyldige inte betalar den slutliga skatten i tid kommer bristen på skattekontot att hanteras på samma sätt som andra underskott som kan uppkomma på den skattskyldiges konto, dvs. en betalningsupplmaning sänds ut och om beloppet inte betalas lämnas ärendet för indrivning.

12 Betalning av pensionsavgifter

12.1 Nuvarande ordning

De nuvarande bestämmelserna om betalning av egenavgifter till försäkringen för tilläggspension kom till genom lagstiftning år 1959. Nu aktuella regler finns dels i UBL, dels i lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL.

I 29 § UBL sägs följande:

För visst år erlagd preliminär eller kvarstående skatt skall anses i första hand utgöra betalning av tilläggspensionsavgift för året. I fråga om erlagd tillkommande skatt skall motsvarande gälla beträffande tilläggspensionsavgift som ingår i den tillkommande skatten.

Tilläggspensionsavgift som ingår i slutlig skatt skall vara betald före den 1 oktober året efter taxeringsåret. Avgift som inte ingår i slutlig skatt skall vara betald inom åtta månader efter utgången av den månad då underrättelse om debitering av avgiften meddelades den skattskyldige.

Har tilläggspensionsavgift, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt, inte till fullo betalats inom den tid, som anges i andra stycket, skall den slutliga eller tillkommande skatten omdebiteras med uteslutande av avgiften. Sådant beslut skall delges den skattskyldige.

Vidare gäller enligt 30 § första stycket UBL att om pensionspoäng enligt 11 kap. 6 § första stycket AFL för visst års inkomst av annat förvärvsarbete skall tillgodoräknas den skattskyldige trots att tilläggspensionsavgift för året inte till fullo betalas inom den tid som anges i 29 § andra stycket UBL, så får skattemyndigheten efter framställning från den skattskyldige och om det finns ömmande omständigheter medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala avgiften.

I 11 kap. 6 § första stycket AFL föreskrivs följande:

För varje år, för vilket pensionsgrundande inkomst fastställts för en försäkrad, skall *pensionspoäng* tillgodoräknas honom. I den mån den pensionsgrundande inkomsten härrör från inkomst av annat förvärvsarbete får dock pensionspoäng tillgodoräknas den försäkrade endast om tilläggs pensionsavgift för året till fullo erlagts inom föreskriven tid. Utan hinder av att sådan avgiftsbetalning inte skett skall pensionspoäng tillgodoräknas den försäkrade för de båda år som närmast föregått det då pension vid bifall till ansökningen skulle börja utgå. Pensionspoäng skall vidare alltid tillgodoräknas för pensionsgrundande inkomst som härrör från inkomst som avses i 3 § första stycket d).

Sådan inkomst som avses i 11 kap. 3 § första stycket d AFL är sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst av näringsverksamhet här i landet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning, tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet eller ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner.

I 20 kap. 4 § AFL finns föreskrifter om återbetalningsskyldighet för bl.a. det fall att någon genom oriktiga uppgifter eller på annat sätt har förorsakat att ersättning utgått obehörigen eller med för högt belopp. Om återbetalningsskyldighet har ålagts någon anges i bestämmelsen att det vid senare utbetalning till honom i avräkning på vad som för mycket utgått får innehållas ett skäligt belopp. Vidare sägs att avdrag på tilläggspension får göras även för obetald egenavgift för tilläggspension, om enligt 11 kap. 6 § första stycket AFL pensionspoäng som svarar mot avgiften räknats den försäkrade till godo för det år som avgiften avser oavsett att avgiften inte betalats.

Av de bestämmelser som reglerar tilläggspensionsavgifterna bör nämnas även 4 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter (prop. 1980/81:178, bet. 1980/81:SfU28, rskr. 1980/81:406. Paragrafen lyder:

Av influtna tilläggspensionsavgifter förs 7 procent till staten och 11 procent placeras på konto hos Riksgäldskontoret. Återstoden förs till en fond benämnd *Allmänna pensionsfonden* med vars tillgångar kostnaderna för försäkringen för tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring skall täckas. Fonden förvaltas enligt grunder som riksdagen fastställer särskilt.

Föreskrifterna i 29 § UBL kan sägas ha sin grund i bl.a. den koppling mellan förmån och betald avgift som ligger i tilläggspensionssystemets försäkringsmässiga uppbyggnad. Regleringen av betaling av tilläggspensionsavgift kan sammanfattas på följande sätt. Som framgått av de nyss redovisade bestämmelserna i AFL får den som har haft inkomst av annat förvärvsarbete än anställning räkna sig till godo pensionspoäng endast om hela tilläggspensionsavgiften betalats i rätt tid. Mot rätten till pension svarar alltså en skyldighet att betala en avgift. Bestämmelserna syftar också till att hindra att de som själva betalar tilläggspensionsavgiften, dvs. då pensionsrätten grundas på inkomst av annat förvärvsarbete, skall kunna få pensionsförmåner utan att betala någon avgift.

Med hänsyn till tilläggspensionssystemets syfte och eftersom tilläggspensionsavgiften ingår vid betalningen av skatter och avgifter, finns därför föreskrifter om i vilken ordning som tilläggspensionsavgiften anses betald i förhållande till skatter och andra avgifter. Om inte hela beloppet har betalats anses således tilläggspensionsavgiften ha betalats före skatter och andra avgifter. Ett belopp som minst svarar mot hela avgiften skall ha betalats före den 1 oktober året efter taxeringsåret. I annat fall tillgodoräknas inte tilläggspensionsavgiften den skattskyldige. Om tilläggspensionsavgiften ingår i en tillkommande skatt som påförs den skattskyldige, skall den vara betald inom åtta månader efter utgången av den månad då underrättelse om avgiftsdebiteringen meddelades den skattskyldige. Om inte så mycket preliminär, kvarstående eller tillkommande skatt betalats att den minst svarar mot tilläggspensionsavgiften, omdebiteras den slutliga resp. tillkommande skatten på så sätt att tilläggspensionsavgiften tas bort. Konsekvensen härav i fråga om pensionsförmåner är att den skattskyldige förlorar pensionspoäng för det aktuella året.

12.2 Det reformerade pensionssystemet

Beslut har fattats om reformering av det allmänna pensionssystemet (prop. 1993/94:250, bet. 1993/94:SfU24, rskr. 1993/94:439). Ställningstagandet bygger på Pensionsarbetsgruppens förslag till ett reformerat pensionssystem, se Ett reformerat pensionssystem — Bakgrund, principer och skiss (Ds 1992:89) samt Reformerat pensionssystem (SOU 1994:20 — 22).

Pensionssystemet skall även fortsättningsvis svara för både grundskydd och standardskydd i form av en inkomstrelaterad pension. En grundläggande utgångspunkt i det nya systemet är emellertid att åstadkomma en ökad direkt koppling mellan avgifter och förmåner. Sam-

bandet mellan de pensioner som betalas ut från det allmänna pensions-systemet och de avgifter som betalas till systemet, liksom de inkomster som ligger till grund för avgiftsuttaget, skall stärkas väsentligt.

Med syfte att stärka sambandet mellan förvärvsinkomst och pension skall grundskyddet utformas som en garanterad pensionsnivå upp till vilken det utgår ett tillskott till den som inte har tillräcklig inkomstbaserad pension (prop. s. 58).

Pensionsavgiften skall — även om den är obligatorisk — utformas som en försäkringspremie snarare än en skatt (prop. s. 48).

Den pensionsrätt som för ett visst år tillgodoräknas den enskilde inom ålderspensionssystemet skall baseras på dennes pensionsgrundande inkomster under samma år. Ett syfte med reformeringen av pensionssystemet är att skapa ett starkare samband mellan å ena sidan inkomster under förvärvslivet och de avgifter som betalas till systemet och å andra sidan de pensionsförmåner som erhålls efter pensionering. Ålderspensionsavgiften skall vara försäkringsmässigt fastställd. De avgifter som betalas in under förvärvstiden skall svara mot de pensionsförmåner som den försäkrade statistiskt sett kan förväntas få ut som ålderspensionär. Den intjänade pensionsrätten skall därför stämma överens med de avgifter som betalas in. I likhet med i dag skall det emellertid vara inkomsten och inte avgiften som läggs till grund för beräkning av själva pensionsrätten. I det fall avgifter inte betalats, bortfaller normalt inte pensionsrätten med undantag för egenföretagare. Den pensionsrätt som tillgodoräknas den försäkrade skall uppgå till samma andel av den pensionsgrundande inkomsten som avgifter skulle ha inbetalats för. Det kommer emellertid att finnas en begränsning för hur hög pension som kan tjänas in. De pensionsgrundande inkomsterna på vilka avgifter tas ut, skall under ett år kunna högst utgöra en summa som för år 1995 uppgår till 7,5 basbelopp (prop. s. 60 ff).

Avgifter till pensionssystemet på anställningsinkomster skall även fortsättningsvis erläggas av arbetsgivaren (uppdragsgivaren) och på inkomst av annat förvärvsarbete av den försäkrade själv. En del av ålderspensionsavgiften kan emellertid komma att betalas i form av egenavgifter också på anställningsinkomster. Också i det reformerade pensionssystemet skall som utgångspunkt gälla att beräkningen av pensionsgrundande inkomst görs på grundval av taxeringen till statlig inkomstskatt (prop. s. 66).

Ålderspensionen i det reformerade pensionssystemet skall, förutom vissa fördelningspolitiska inslag, i sin helhet finansieras med en ålderspensionsavgift som tas ut på samtliga inkomster som ger pensionsrätt. Ålderspensionsavgiften skall vara 18,5 % av avgiftsunderlaget. Till en procentenhet införs avgiften genom att det samlade avgiftsuttaget höjs. Resterande del införs genom att nuvarande folkpensions- och ATP-av-

gifter avvecklas. Avgiftsunderlaget vad gäller ålderspensionsavgiften skall utgöras av samtliga pensionsgrundande inkomster. Ålderspensionsavgift skall inte betalas på den del av inkomsterna som överstiger förmånstaket. En särskild arbetsgivaravgift på 9,25 % tas emellertid ut på inkomstdelar över förmånstaket. Denna motsvaras inte av några förmåner och utgör därför en skatt och skall redovisas som en sådan. Intäkter från ålderspensionsavgiften skall användas enbart till att finansiera den inkomstrelaterade ålderspensionen. Därav förs motsvarande 16,5 procentenheter till fördelningssystemet för att finansiera utgående pensioner under samma period. Eventuella överskott fonderas i AP-fonden. Ett belopp motsvarande 2 % av avgiftsunderlaget förs till det föreslagna premiereservsystemet och fonderas i en individuell premiereserv.

Avgiftsuttaget vid inkomster av aktiv näringsverksamhet skall vara analogt med det som skall gälla vid inkomst av anställning. Det innebär att det av en egenföretagare skall tas ut två egenavgifter till ålderspensionssystemet. En avgift på 9,25 % tas ut på inkomster upp till förmånstaket. En lika stor avgift tas ut på hela inkomsten utan takbegränsning. I det senare fallet skall avgiftsintäkterna för inkomstdelar över taket inte föras till ålderspensionssystemet utan till statsbudgeten. För den som uppbär inkomster från både anställning och aktiv näringsverksamhet är det på den sammanlagda inkomsten som dessa takregler skall tillämpas. Denna tudelning av ålderspensionsavgiften för inkomster av aktiv näringsverksamhet skall gälla oberoende av om det genomförs någon växling mellan arbetsgivaravgift och egenavgift för anställda (prop. s. 206 ff).

I övergångshänseende är avsikten att personer födda åren 1935 — 1953 i vissa delar skall få sin pension beräknad enligt det nuvarande systemet och resterande delar beräknade enligt det reformerade systemet. Personer födda år 1954 eller senare kommer fullt ut att omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet.

Vid riksdagsbehandlingen av förslaget till reformering av det allmänna pensionssystemet anfördes i fråga om kopplingen mellan avgifter och förmåner bl.a. följande (bet. 1993/94:SfU24 s. 14 f).

Utskottet vill i detta sammanhang ta upp frågan om betydelsen för pensionsrätten av om ålderspensionsavgift faktiskt erläggs. I propositionen anges att ålderspensionsavgiften i det reformerade systemet skall vara försäkringsmässigt fastställd, på så sätt att de avgifter som betalas in under förvärvstiden motsvarar de pensionsförmåner som den försäkrade statistiskt sett kan förväntas få ut som ålderspensionär. Den intjänade pensionsrätten skall därför överensstämma med de avgifter som betalas in. Vidare anges att i likhet med i dag skall det dock vara inkomsten och inte avgiften som läggs till grund för beräkning av själva

pensionsrätten. I det fall avgifter inte erlagts bortfaller normalt inte pensionsrätten med undantag för egenföretagare.

Utskottet förutsätter att man vid den fortsatta beredningen ytterligare överväger om och i vilken mån krav skall ställas på att egenavgift faktiskt inbetalats, i vart fall vad gäller premiereservsystemet.

Beredningen av pensionsreformen har fortsatt. I juni 1995 presenterades förslag angående vissa frågor om allmänna egenavgifter, se Ds 1995:29. I promemorian redovisas förslag om att allmänna egenavgifter skall räknas av vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst, att pensionspoäng skall räknas tillgodo för inkomst av annat förvärvsarbete endast om allmän egenavgift i form av pensionsavgift avseende inkomsten har betalats till fullo inom föreskriven tid samt att sådan avgift inte skall betalas för inkomster intjänade det år inkomsttagaren avlider. Den allmänna egenavgiften i form av pensionsavgift på inkomst av annat förvärvsarbete skall anses betald före tilläggs-pensionsavgift. Om pensionsavgiften men inte tilläggs-pensionsavgiften betalas inom föreskriven tid skall pensionspoäng, vad avser inkomst av annat förvärvsarbete, beräknas endast på den del av den pensionsgrundande inkomsten som härrör från inkomst av sjukpenning m.m. som träder i stället för inkomst av annat förvärvsarbete.

I departementspromemorian Reformerat pensionssystem — lag om inkomstgrundad ålderspension, m.m. (Ds 1995:41) har härefter redovisats förslag om intjänande och beräkning av inkomstgrundad ålderspension. Liksom i dag avses pensionsrätt som grundar sig på inkomst av anställning inte vara beroende av att avgifter belöpande på inkomsten betalas. I fråga om inkomst av annat förvärvsarbete tas tilläggs-pensionsavgift ut dels som egenavgift i form av tilläggs-pensionsavgift, dels som allmän egenavgift i form av pensionsavgift. Avgifterna ingår normalt i den slutliga skatten. Vid omdebitering på grund av att avgift inte betalats inom föreskriven tid måste pensionsrätten räknas om, dvs. tas bort helt. Den bestämda pensionsgrundande inkomsten ändras emellertid inte i samband med omdebitering och omräkning. Enligt nuvarande bestämmelser finns ett undantag från principen att pensionspoäng skall räknas om i det fall egenavgift i form av tilläggs-pensionsavgift inte betalats inom föreskriven tid. Även om sådan egenavgift inte betalats till fullo i rätt tid för de två år som närmast föregått det år då pensionen börjar utges tillgodoräknas pensionspoäng för dessa år. Detta innebär emellertid inte att obetalade avgifter efterskänks. I stället skall avdrag göras på den utgående pensionen motsvarande den obetalda avgiften. I princip skall hela tilläggs-pensionen tas i anspråk till dess att avgiften är betald. Enligt förslagen i departementspromemorian är avsikten att nu gällande principer skall överföras till det

reformerade pensionssystemet. Emellertid föreslås inte någon motsvarighet till nuvarande särregel att pensionspoäng utan hinder av bristande avgiftsbetaling skall tillgodoräknas den försäkrade för de båda år som närmast föregått det år då pensionen börjar utges. Skälen härför är bl.a. de principiella invändningar som skulle kunna riktas mot att, i ett system där kopplingen mellan inbetalda avgifter och utgående pension skall vara stark, betala ut pension trots att avgift inte betalats. Tilläggas kan att vad gäller den pensionsrätt som enligt de reformerade reglerna skall tillgodoräknas i premiereservsystemet sägs i promemorian att nyssnämnda principer skall tillämpas också beträffande obetalda pensionsavgifter avseende inkomst av annat förvärsarbete.

Ytterligare ett led i reformeringen av pensionssystemet är de förslag som presenterades i september 1995 i departementspromemorian Utvidgad avgiftsskyldighet vad avser ålderspension, m.m. (Ds 1995:55). I denna föreslås avgiftsskyldighet i form av en statlig ålderspensionsavgift avseende de pensionsgrundande sociala förmåner för vilka det hittills inte betalats någon tilläggspensionsavgift och ålderspensionsavgift för de pensionsgrundande belopp som i det reformerade systemet skall beräknas utifrån en fiktiv inkomst. Enligt förslaget skall avgift på pensionsgrundande sociala förmåner m.m. till sin storlek motsvara den avgift som arbetsgivare för närvarande betalar i form av tilläggspensionsavgift.

12.3 Överväganden och förslag

12.3.1 En ny form för att bestämma pensionspoäng vid betalning av egenavgifter till försäkringen för tilläggspension

Förslag: Tilläggspensionsavgiften sidoordnas och jämställs med övriga skatte- och avgiftsbetalningar. Om endast en viss andel av samtliga skatter och avgifter har betalats anses tilläggspensionsavgift ha betalats i proportion till avgiftens andel av de sammanlagda skatte- och avgiftsdebiteringarna.

Den som är skyldig att betala tilläggspensionsavgift i form av egenavgift räknas tillgodo pensionspoäng i förhållande till hur stor andel av tilläggspensionsavgiften som har betalats.

Utgångspunkter

Det som i det följande sägs om tilläggspensionsavgift gäller i tillämpliga delar motsvarande pensionsavgiftsbetalningar i ett reformerat pensionssystem.

En given utgångspunkt i varje skatte- och avgiftssystem är att de skatter och avgifter som har debiterats skall betalas. I dag särbehandlas emellertid egenföretagares betalning av tilläggspensionsavgift på ett sätt som kan sägas avvika från detta synsätt. Betalningen av tilläggspensionsavgift bedöms nämligen för sig trots att avgiftsbetalningen är samordnad med skatte- och avgiftsbetalningarna i övrigt. Redan när så mycket av alla skatte- och avgiftsdebiteringar för ett visst år har betalats att betalningarna täcker tilläggspensionsavgiften får den skattskyldige de pensionsförmåner som svarar mot det årets pensionsgrundande inkomst. Den skattskyldige kan alltså genom att betala bara en del av sin skatte- och avgiftsskuld skydda sina pensionsförmåner. Som sagts i det föregående beror detta på att tilläggspensionsavgiften anses först betald. Någon annan koppling mellan avgiftsbetalning och förmån finns inte.

Pensionspoäng beräknas i dag således på grundval av den pensionsgrundande inkomsten inte utifrån hur mycket tilläggspensionsavgift som den försäkrade har betalat. Eftersom för höga inkomster skulle kunna uppges i syfte att få motsvarande pensionsförmåner, har i dagens system krav ställts på att tilläggspensionsavgiften till fullo skall

ha betalats senast vid en viss tidpunkt. I annat fall mister den försäkrade samtliga pensionspoäng för det aktuella året. Genom denna reglering avsågs att hindra den som saknade utmätningsbara tillgångar och som uppgav högre inkomster än de faktiska från att obehörigen få pensionsförmåner (prop. 1959:100 s. 99 f). Även praktiska kontrollsvårigheter fördes fram som skäl för den lösning som valdes och som tillämpats sedan år 1960.

Inte minst den tekniska utvecklingen med datorstöd i bl.a. kontrollverksamheten skapar nu förutsättningar för ett nytt synsätt. Detta gör att det inte längre kan anses rimligt att bl.a. kontrollsvårigheter skall göra det möjligt för en skattskyldig att genom att betala endast en begränsad del av sina skatter och avgifter få oinskränkta pensionsförmåner som relateras till en inkomst för vilken skatter och avgifter i övrigt inte har betalats.

Såväl det statliga tilläggspensionssystemet som pensionsförsäkringar som administreras av enskilda rättssubjekt bygger på avgiftsfinansiering. Formerna för denna skiljer sig emellertid åt. Olikheter finns även i fråga om det sätt som beräkningen av de pensionsförmåner som den försäkrade har rätt till är uppbyggt på. Förenklat uttryckt sker beräkningen av pensionsförmåner i det statliga systemet med utgångspunkt i den försäkrades inkomster. Ett samband med betalda avgifter finns visserligen. Men för den som är anställd kan detta knappast sägas vara märkbart, eftersom arbetsgivaren är ansvarig för avgiftsbetalningen. För näringsidkare m.fl. som själva betalar sina avgifter finns däremot kopplingen mellan avgifter och förmåner. Sambandet kan emellertid närmast sägas vara försumbart med hänsyn till att tilläggspensionsavgiften anses först betald av de skatter och avgifter som den skattskyldige har att betala.

I andra pensionsförsäkringssammanhang är den avgift eller premie som har betalats i princip helt avgörande för vilka pensionsförmåner som den försäkrade kan påräkna. Om endast en del av den avtalade premien betalas återverkar det direkt på det försäkringsbelopp som är avsett att betalas ut. Försäkringsbeloppet reduceras enligt vissa beräkningsgrunder. Det finns i regel också möjlighet att genom extra premiebetalningar höja ett försäkringsbelopp. I fråga om livsfallsförsäkringar kan sådana premiebetalningar i princip göras även efter det att försäkringsbeloppet börjat betalas ut.

Som vi ser det är det rimligt att ta fasta på det försäkringsmässiga inslaget i pensionssystemet när ändringar i systematiken för hanteringen av betalningar av tilläggspensionsavgiften övervägs. Detta synsätt ligger i linje med inriktningen för ett reformerat pensionssystem där bl.a. sambandet mellan de pensioner som betalas ut från det allmänna pensionssystemet och de avgifter som betalas till systemet

skall stärkas. Att knyta an härtill och till vad som är vanligt förekommande i andra liknande sammanhang underlättar vidare hanteringen av tilläggspensionsavgiften i ett förenklat system för redovisning och betaltning av skatter och avgifter. De administrativa frågorna är enligt vår mening centrala om man vill undvika de kostnader som det för med sig att bygga upp ytterligare debiterings- och redovisnings-system för särskilda skatte- eller avgiftsbetalningar.

Nämnas kan att det i dagens system görs endast ett begränsat antal omdebiteringar som innebär att tilläggspensionsavgiften utesluts. Omdebiteringar såvitt avser inkomstären 1990 och 1991 gjordes i drygt 10 000 fall per år. Det begränsade antalet justeringar torde till stor del bero på det faktum att de skattskyldiga i regel fullgör sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. Till en del hänger det också samman med att den preliminära eller kvarstående skatt som betalts för ett visst år i första hand anses som betaltning av tilläggspensionsavgiften för året.

Ett ökat samband mellan avgift och pensionsförmån genom användning av likafördelningsmetoden

Enligt vår mening finns det förutsättningar att sambanden mellan inkomst, avgift och pensionsförmån utvecklas om likafördelningsmetoden tillämpas på betaltningar av tilläggspensionsavgift och andra jämförbara avgifter, se avsnitt 7.2. Den bygger på att varje betaltning av en skatt eller avgift behandlas lika. Om endast en viss andel av det sammanlagt debiterade skatte- och avgiftsbeloppet för en viss period har betalts, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som de utgör av det sammanlagda skatte- och avgiftsbeloppet. I fråga om tilläggspensionsavgiften betyder det att om en viss andel av samtliga skatter och avgifter betalts anses en motsvarande andel av tilläggspensionsavgiften ha betalts.

Även om det, som nyss sagts, är en självklarhet att kräva att alla skatter och avgifter skall betalas skulle en likafördelningsmetod innebära en påtaglig förändring jämfört med dagens system. Utan någon annan ändring i regleringen av tilläggspensionssystemet innebär tillämpningen av en likafördelningsmetod nämligen att alla skatter och avgifter måste ha betalts i sin helhet om den försäkrade skall få tillgodoräkna sig några pensionspoäng för det aktuella året. Ett större antal än de ca 10 000 skattskyldiga för vilka omdebitering sker skulle sålunda sannolikt komma att beröras. Eftersom de skattskyldiga i regel sköter sina betaltningar, torde någon större förändring av antalet berörda skattskyldiga inte bli aktuell. Trots det finns det enligt vår

mening fog för att tillämpningen av likafördelningsmetoden kombineras med ändringar i fråga om hur pensionspoäng skall tillgodoräknas den skattskyldige. Skäl härför är inte minst inriktningen mot ett ökat samband mellan avgifter och förmåner.

Med utgångspunkt i likafördelningsmetoden bör därför den skattskyldige tillgodoräknas pensionspoäng i förhållande till den tilläggspensionsavgift som har betalats. Det bör gälla oavsett om alla skatter och avgifter och alltså hela avgiften betalats eller betalning skett av endast en viss del av skatterna och avgifterna och härmed endast av en motsvarande andel av tilläggspensionsavgiften. Styrande för antalet pensionspoäng bör alltså vara inte enbart den pensionsgrundande inkomsten. I stället för den jämförelse som i dag görs i fråga om vilken tilläggspensionsavgift som svarar mot den pensionsgrundande inkomsten får relationen mellan den tilläggspensionsavgift som svarar mot inkomsten och den avgift som betalats studeras. Det finns givetvis härefter olika sätt att komma fram till det antal pensionspoäng som svarar mot tilläggspensionsavgiften.

Genom den starkare kopplingen mellan avgifter och förmåner får den enskildes inflytande över de egna pensionsförhållandena anses öka. Konsekvenserna av den enskildes eget agerande blir mer märkbara för honom eller henne. Detta kan jämföras med den nu gällande konstruktionen där tilläggspensionsavgiften anses först betald, vilket betyder att en viss brist i betalningen av skatter och avgifter i regel inte återverkar på pensionsförmånerna. Vidare kan sägas att tillämpningen av en likafördelningsmetod innebär mycket begränsade möjligheter för den enskilde att skaffa sig pensionsförmåner genom att uppge högre inkomster än de faktiska. Skatte- och avgiftsbetalningarna tas ju till lika delar i anspråk som betalning av samtliga debiterade skatter och avgifter. En ytterligare konsekvens är att nyssnämnda förhållanden kan utgöra ett incitament för den enskilde att sköta samtliga sina skatte- och avgiftsbetalningar bättre än annars.

I sammanhanget bör följande tilläggas. Som nyss redovisats innebär nuvarande bestämmelser om betalning av tilläggspensionsavgiften att hela den avgift som har debiterats måste betalas senast vid en viss tidpunkt. I annat fall tas all tilläggspensionsavgift bort från debiteringen. Den försäkrade får då inte några pensionspoäng för det år som avgiften avser. Som motivering till nämnda ordning har åberopats det försäkringsmässiga inslaget i tilläggspensionssystemet. Den innebär att det måste gå att se att det är just tilläggspensionsavgiften bland förekommande skatter och avgifter som har betalats.

Ett sätt att åstadkomma detta är att införa en prioriteringsordning som anger att det som betalats av skatter och avgifter skall i första hand utgöra tilläggspensionsavgift, dvs. på ungefär samma sätt som i

dag. Som nämnts i andra sammanhang är det av administrativa skäl en strävan att undvika förfaranden som innebär att skatter och avgifter särredovisas genom prioriterings- eller avräkningsordningar. Sådana förfaranden sätter nämligen enhetligheten, enkelheten och systematiken i skattekontosystemet ur spel. Som redan påpekats kräver de också en omfattande och dyrbar administration. Bland annat skulle särskilda regler krävas i fråga om hur och när en kontohavare skall underrättas om obetalda avgifter, vad som skall gälla vid en begäran om betalningsanstånd och vid överlämnande för indrivning. Det är således inte bara i samband med beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten som behov skulle finnas av att kunna ange hur stort belopp av skatter och avgifter som avser tilläggsavgift. Att särbehandla betalningen av tilläggsavgift i enlighet med det som nyss angetts skulle i någon mån kunna ses som en återgång till ett system liknande det som tillämpades vid tiden före samordningen av redovisningen och betalningen av källskatter och arbetsgivaravgifter. Om sedan ytterligare egenavgifter införs med krav på motsvarande prioriteringar skulle sannolikt komplikationerna av en avräkningsordning i flera led, eventuellt i kombination med en kronologisk turordning, betyda att det fick införas ett redovisnings- och betalningssystem för egenavgifter som administrerades helt skilt från det föreslagna nya systemet för redovisning och betalning av andra skatter och avgifter. Detta skall jämföras med de fördelar i form av bl.a. samordning och enkelhet som kan vinnas i ett enhetligt system med skattekonton utan avräkningsordning. Från dessa utgångspunkter är det en given strävan att finna en lösning som gör att betalningar av det slag som tilläggsavgiften representerar helt och på ett administrativt enkelt sätt skall kunna inordnas i skattekontosystemet. Detta möjliggörs om likafördelningsmetoden tillämpas på dessa betalningar.

Tillämpningen av denna metod förutsätter att ett delvis nytt synsätt får anläggas på betalningar av skatter och avgifter och i synnerhet på avgiftsbetalningar i syfte att få en viss förmån. I dag gäller detta främst tilläggsavgiften. I förhållande till andra betalningar, dvs. betalningar av skatter och avgifter som inte är avsedda för ett visst ändamål, kommer tilläggsavgiften inte längre att särbehandlas. I princip blir den ur den enskildes perspektiv lika viktig att betala som varje annan förekommande skatt eller avgift. Även från det allmännas sida får den principiella utgångspunkten bli att alla skatte- och avgiftsbetalningar anses lika viktiga.

Det angivna sättet att fördela betalningar av skatter och avgifter leder till väsentliga förenklingar av det förfarande som i dag tillämpas beträffande betalningar av tilläggsavgiften. Förenklingarna

åstadkoms framför allt genom att det skapas förutsättningar att inordna betalningarna i skattekontosystemet. Metoden kommer också att — inom ramen för skattekontosystemet — kunna tillämpas beträffande andra avgiftsrelaterade förmåner. Likafördelningsmetoden bör således tillämpas på betalningar av tilläggsavgiftspensionsavgift.

12.3.2 Avstämning för beräkning av pensionspoäng, m.m.

Förslag: Beräkningen av hur stor andel av pensionsavgifterna som har betalats i syfte att bestämma den skattskyldiges pensionspoäng skall ske med utgångspunkt i samtliga debiteringar och krediteringar på den avgiftsskyldiges skattekonto under en avstämningsperiod. Perioden skall sträcka sig fr.o.m. det grundläggande beslutet om slutlig skatt fram till utgången av det tredje kalenderåret efter inkomståret.

Om det finns särskilda skäl skall beräkningen kunna justeras med debiteringar och krediteringar som bokförs på skattekontot i anslutning till avstämningsperiodens utgång.

Likafördelningsmetoden får, som redan påpekats, till följd att den som vill ha pensionspoäng som helt svarar mot inkomsten måste betala samtliga skatter och avgifter. Beroende på inkomstläge m.m. kan alltså den skatt- och avgiftsskyldige behöva betala mer för att få full pensionspoäng än enligt nuvarande ordning. I dag görs avstämningen för att avgöra hur stor andel av tilläggsavgiftspensionsavgiften som har betalats vid en senare tidpunkt än vad som gäller för betalningar av de skatter och avgifter som avser ett visst år.

En ytterligare senarelagd tidpunkt för avstämning tjänar delvis ett annat syfte än att vara en frist inom vilken betalning skall ske. Genom att beräkna andelen betald pensionsavgift utifrån samtliga debiteringar och krediteringar på skattekontot fram till en viss tidpunkt efter att pensionsavgiften har debiterats får denna frist funktionen av en mätperiod. Under perioden har den skatt- och avgiftsskyldige att sköta sina betalningar. Förmånerna i pensionshänseende kan härefter kopplas till den andel av betalningarna som motsvaras av de skatter och avgifter som har debiterats på skattekontot. Att senarelägga avstämningstidpunkten för vidare med sig att hänsyn i normalfallet inte behöver tas till omprövningar av den slutliga skatten på samma sätt som i dag. En omprövning, oavsett om den innebär en höjning eller

en sänkning av den slutliga skatten, sker i flertalet fall inom mätperioden och påverkar härigenom beräkningen.

I vissa fall kan det finnas anledning att justera en beräkning på grund av debiteringar eller krediteringar som inträffar i anslutning till avstämningsperiodens utgång. Så kan exempelvis vara fallet om det är fråga om avsevärda beloppsmässiga förändringar av den annars bestämda pensionsavgiften. Väsentliga krediteringsposter kan vidare ha tillgodoräknats i efterhand.

Av praktiska skäl föreslår vi således att beräkningen av hur stor andel av pensionsavgifterna som har betalats bör ske med utgångspunkt i samtliga debiteringar och krediteringar på den avgiftsskyldiges skattekonto. Avstämningsperioden bör utsträckas fram till utgången av det tredje kalenderåret efter inkomståret. Som nyss sagts bör vidare beräkningen kunna justeras om det finns skäl för det.

12.4 Konsekvenser

Allmänt

Den föreslagna ordningen kan sägas innebära att en del av skillnaderna mellan den som är anställd och därmed får pensionsavgifterna betalda genom arbetsgivaren och den som själv betalar sina avgifter kommer att utjämnas. Det har sin grund i bl.a. att det inte längre blir aktuellt att räkna om den slutliga skatten på så sätt att tilläggspensionsavgiften utesluts. En på annat sätt ökad likställighet uppnås genom att samma krav på fullgjord betalning kommer att gälla för både den som enbart är anställd och den som själv betalar skatter och avgifter. Det nuvarande förfarandet för betalning av pensionsavgifter kan sägas utgå från att det är att kräva för mycket att den skattskyldige skall betala alla sina skatter och avgifter. Enligt vår mening är det tvärtom inte bara rimligt utan att se som en självklar utgångspunkt att betalningsskyldigheten skall fullgöras i sin helhet. Givetvis gäller detta i princip lika för den som själv svarar för sina skatte- och avgiftsbetalningar och för den för vilken arbetsgivaren sköter detta åliggande.

Den som enbart är anställd disponerar inte själv över skatte- och avgiftsbetalningarna och fullgör därför i regel hela sin betalningsskyldighet genom arbetsgivaren. Den som själv betalar sina skatter och avgifter har, som påpekats nyss, däremot kunnat bibehålla sina pensionsförmåner trots att endast just ett belopp motsvarande tilläggspensionsavgiften av det totala skatte- och avgiftsbeloppet betalats. Sett ur detta perspektiv framstår det som följdriktigt att kräva att en betalningsskyldighet för skatter och avgifter fullgörs i sin helhet också av

den som själv betalar bl.a. sina pensionsavgifter. Även på detta sätt utjämnas således skillnaderna mellan nämnda kategorier skatt- och avgiftsskyldiga. Samtidigt kan förslagen i någon mån sägas leda till ökade skillnader mellan den som är anställd och därmed får pensionsavgifterna betalda av arbetsgivaren och den som själv betalar sina avgifter. I grunden finns det emellertid fog för att dessa kategorier kan behandlas på skilda sätt. Även om arbetsgivaravgifterna skulle likställas med egenavgifter disponerar nämligen inte den anställde över betalningen av avgifterna så länge den reglering som styr hur betalningen skall gå till bygger på någon form av arbetsgivarmedverkan.

En annan konsekvens som kan nämnas är att utrymme inte kommer att finnas för den skattskyldige att prioritera betalning av den ena eller den andra avgiften. Den som skall betala kommer inte att kunna ägna sig åt att välja att betala en av flera olika avgifter beroende på vilken förmån som han för tillfället prioriterar eller att betala upp till en viss nivå som täcker en eller flera avgifter för att därigenom få de förmåner som är förbundna med avgiftsbetalningarna. Det sagda gäller med undantag för det fall att maximal pensionspoäng uppnåtts. I dessa fall finns en teoretisk möjlighet för den skattskyldige att välja bort ytterligare skatte- och avgiftsbetalningar. Den situationen berör emellertid endast ett begränsat antal skattskyldiga och torde inte motivera några särskilda åtgärder.

Pensionsutfallet

En del av de allmänna konsekvenser som följer av ändrat förfarande i fråga om betalning av tilläggsavgiften har berörts i det föregående. Mest framträdande för den enskilde blir principen att alla skatter och avgifter måste betalas för att pensionspoängen inte skall reduceras. Detta gäller emellertid inte utan undantag. Dels är det så i det nuvarande pensionssystemet att endast förhållandena under de 15 år som de högsta pensionsgrundande inkomsterna och pensionspoängen beräknats har betydelse, dels påverkas inte pensionsförmånerna sedan betalning som svarar mot maximal pensionspoäng har fullgjorts. Detta tak för pensionsförmånerna är avsett att gälla även i det reformerade pensionssystemet.

När det gäller effekterna av bristande betalningar kan konstateras att det i olika inkomstlägen i regel finns ett naturligt samband mellan storleken på den avgift som betalas och utfallande förmån. Ju större bristen i betalning av skatter och avgifter är eller ju fler år som full betalning inte skett, desto mer påverkas pensionsutfallet. I lägre

inkomstskikt kompenseras bortfallet av tilläggspension helt eller delvis av pensionstillskott eller bostadstillägg. Vid högre inkomstnivåer saknas dessa kompensationsfaktorer.

Med den här föreslagna ordningen kommer under i övrigt oförändrade förhållanden allmän tilläggspension att utgå till skattskyldiga för vilka i dag omdebitering av tilläggspensionsavgiften sker. Vidare kommer i övriga fall pensionsutbetalningarna att reduceras med hänsyn till att pensionsförmånerna relateras till hur stor andel av samtliga skatter och avgifter som betalats. Detta ökade samband mellan avgifter och förmåner kan, som nämnts i det föregående, inte uteslutas utgöra ett incitament för den skattskyldige att sköta sina skatte- och avgiftsbetalningar bättre än annars, vilket skulle betyda att skillnaderna mellan det nuvarande och det föreslagna systemet i vart fall delvis utjämnas.

Påpekas bör att särskilda fortsatta överväganden i fråga om hanteringen av betalningar av pensionsavgifter i skattekontosystemet kan vara motiverade av det pågående arbetet med att forma ett nytt pensionssystem. Konsekvenserna inom ramen för ett reformerat pensionssystem av ändrade former för hur pensionsavgifterna bör administreras bör lämpligen övervägas under den vidare beredningen av de förslag som presenterats här.

13 Preskription av fordringar på skatter och avgifter

13.1 Indrivningspreskription i skattekontosystemet

13.1.1 Allmänt

I fråga om preskription av fordringar i allmänhet gäller preskriptionslagen (1981:130) om inte annat är särskilt föreskrivet. Huvudregeln enligt den lagen är att en fordran preskriberas tio år efter tillkomsten, om inte preskriptionen avbryts dessförinnan. För fordringar mot en konsument gäller i vissa fall en kortare preskriptionstid om tre år.

För skattefordringar finns särskilda föreskrifter i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Preskriptionslagen gäller alltså inte för sådana fordringar.

Preskription enligt lagen om preskription av skattefordringar m.m. innebär att åtgärder för att få betalt för en fordran inte får vidtas (10 §). Exempel på sådana åtgärder är betalningsanmaning, kvittning, utmätning och ansökan om förlängning av preskriptionstiden. Om en fordran innan preskription inträtt säkerställts helt eller delvis genom en sådan åtgärd, får åtgärden emellertid fullföljas även efter det att preskriptionstiden gått ut.

Lagen om preskription av skattefordringar m.m. gäller i fråga om preskription av skatt och andra fordringar som det allmänna har rätt till och som drivs in enligt bestämmelserna i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. I lagens tillämpningsområde inefattas således sådana skatter och avgifter som är avsedda att ingå i skattekontosystemet.

Den ordinarie preskriptionstiden för skattefordringar är fem år och enligt huvudregeln är utgångspunkten för beräkning av preskriptionstiden i princip utgången av det kalenderår då fordringen förföll till betalning. På förfalldagen är vanligtvis en skattefordran fastställd till sitt belopp och alltså känd för skattemyndigheten. Men i vissa fall förfaller skatten till betalning utan att så är fallet (se exempelvis 16 kap. 1 § ML). Preskriptionstiden räknas då från utgången av det kalenderår under vilket beslut om fastställandet av fordringen meddelades. Om inte tidpunkten för detta fastställelsebeslut togs som utgångspunkt

skulle en fordran i sämsta fall hinna bli preskriberad innan indrivningsåtgärder hann vidtas.

Ibland meddelas flera beslut beträffande samma fordran. Det kan betyda att ett tidigare fastställt skattebelopp höjs. I så fall beräknas särskild preskriptionstid endast på det ytterligare belopp som skall betalas. Detta gäller oavsett om det är fråga om ett preliminärt eller slutligt beslut av skattemyndighet eller om det aktuella beslutet meddelats av domstol. Alltså beräknas preskriptionstiden med hänsyn till ett fastställelsebeslut bara i fråga om den del av fordringen som inte redan tidigare har varit indrivningsbar.

13.1.2 Närmare om preskriptionen av olika skatter och avgifter

Om en arbetsgivare underlåter att hålla inne preliminär skatt skall ett fastställelsebeslut meddelas (75 § UBL) innan exekutiva åtgärder kan vidtas mot arbetsgivaren. Om fastställelsen sker innan den slutliga skatten har debiterats, fastställs betalningsskyldighet för såväl arbetsgivare som arbetstagare. Sker fastställelsen sedan kvarstående skatt har påförts den skattskyldige, riktas beslutet i regel endast mot arbetsgivaren. En fordran på grund av att arbetsgivaren underlåtit att göra skatteavdrag anses förfallen till betalning först i och med att ett fastställelsebeslut meddelats. I dessa fall sammanfaller alltså förfallodagen med dagen för fastställelsebeslutet. Preskriptionen sker här enligt huvudregeln, dvs. fem år efter utgången av det kalenderår då fordringen förföll till betalning.

I fråga om innehållen preliminär och kvarstående skatt anges i UBL vissa inbetalningsdagar (52 § resp. 28 §). Om skatten inte betalas in förutsätts emellertid ett beslut om arbetsgivarens ansvar för skatten. Arbetstagaren gottskrivs vad som hållits inne och arbetsgivaren blir ensam ansvarig för skattebeloppet. Beträffande en arbetsgivare som är juridisk person kan företrädaren för arbetsgivaren också göras ansvarig för betalning av skatten. Utgången av det kalenderår då beslutet om betalningsskyldighet meddelades blir här utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden. Ett yrkande om att den som är företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person skall göras betalningsskyldig skall framställas innan preskription inträder för arbetsgivaren (77 a § UBL).

Det kan här tilläggas att det bara är fordringar som tillkommer det allmänna som kan anses som skattefordringar. I de fall en arbetsgivare har en regressfordran mot en arbetstagare i vars ställe arbetsgivaren betalat skatt (75 § UBL) gäller därför den allmänna tioåriga preskrip-

tionstiden enligt preskriptionslagen. Motsvarande gäller för utbetalare som enligt 75 c § UBL jämförd med 75 e § samma lag har fullgjort betalningsskyldighet för annan och för ställföreträdare som efter beslut om betalningsskyldighet enligt 77 a § UBL fullgjort sin skyldighet (jfr prop. 1967:130 s. 128 f och prop. 1981/82:96 s. 142 f). Ett regressanspråk som har uppkommit genom att någon har betalat en skuld, för vilken flera är ansvariga, preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordringen (se 4 § preskriptionslagen och 76 § UBL).

Såvitt gäller de skattskyldiga och preskriptionstiden för kvarstående skatt bildar den i 28 § andra stycket UBL angivna senaste inbetalningsdagen utgångspunkt för bestämningen av det kalenderår från vars utgång preskriptionstiden skall beräknas. Även för F-skatt utgår denna tid från de författningsreglerade inbetalningsdagarna (26 § andra stycket UBL). Beträffande tillkommande skatt räknas tiden från den 10 i den månad som skattemyndigheten bestämmer, dock tidigast den 10 maj året efter taxeringsåret (31 § tredje stycket UBL, jfr 32 b § UBL).

Beträffande arbetsgivaravgifter gäller i princip vad som angetts i fråga om innehållen preliminär skatt enligt UBL.

Mervärdesskatt förfaller till betalning den dag då deklaration senast skall lämnas, dvs. den 20 i månaden efter redovisningsperioden för skattskyldiga med beskattningsunderlag som överstiger tio miljoner kronor och för övriga den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Skatten anses fastställd i enlighet med deklarationen utan att särskilt beslut meddelas. Om det finns skäl för det får skattemyndigheten ompröva skatt som fastställts på detta sätt. I enlighet härmed gäller att skatten för en viss redovisningsperiod, t.ex. september — oktober 1993, förfaller till betalning den 5 december samma år. Om den skattskyldige lämnar deklaration i rätt tid räknas preskriptionstiden för där angivet belopp med utgångspunkt i förfallodagen. Preskriptionstiden beräknas således i det nyss nämnda exemplet från utgången av år 1993. Lämnas inte någon deklaration förfaller skatten enligt ML ändå till betalning den dag då deklaration skulle ha lämnats. I ett sådant fall räknas emellertid preskriptionstiden från utgången av det kalenderår då fordringen fastställs genom beslut. Den dag som skatten fastställs är avgörande också då skatten i andra fall fastställs genom särskilt beslut, exempelvis ett beslut enligt 16 kap. 7 § ML om betalningsskyldighet för företrädare.

13.1.3 Preskription i samband med anstånd, förlängning av preskriptionstiden, m.m.

Om anstånd helt eller delvis medges med betalning av en skatt eller avgift, preskriberas fordringen till den del den omfattas av anståndet tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde att gälla (4 §). I praktiken innebär detta en längre tid för preskription endast om anståndet upphör senare än två år före den ordinarie preskriptionstidens utgång. Den förfallodag som gäller för skatten eller avgiften påverkas däremot inte av om anstånd medgetts. Förfallodag är alltså den dag som ett belopp senast skulle ha betalats om anstånd inte meddelats.

En motsvarande reglering gäller om god man enligt ackordslagen (1970:847) förordnas innan fordringen har preskriberats. En fordran preskriberas då tidigast två år efter utgången av det kalenderår då förordnandet meddelades eller, om ackord kommer till stånd, efter utgången av det kalenderår då ackordet skall vara fullgjort (5 §).

Om den som svarar för betalning av en fordran får uppskov med betalningen av kronofogdemyndigheten, preskriberas fordringen tidigast vid utgången av det kalenderår då betalningen skall vara fullgjord enligt medgivandet. Fordringen preskriberas emellertid härigenom inte senare än tio år efter utgången av det kalenderår då ordinarie preskription skulle ha inträtt (6 §).

På ansökan av kronofogdemyndigheten får länsrätten förlänga preskriptionstiden bl.a. om den som svarar för betalning av en fordran har överlåtit eller undanskött egendom och det kan antas att han har gjort det för att försvåra det allmännas möjligheter att få betalt för fordringen (7 §). Preskriptionstiden skall då förlängas till utgången av femte året efter det år då preskription annars skulle ha inträtt. Vid en förnyad ansökan får tiden förlängas med ytterligare fem år om det är påkallat från allmän synpunkt (8 §).

Preskription av en huvudfordran omfattar även fordran på ränta och annan tilläggsförpliktelse samt fordran på grund av borgen (11 §).

Genom en hänvisning i 11 § lagen om preskription av skattefordringar m.m. till 9 § preskriptionslagen gäller vad som i denna lag föreskrivs för det fall att flera har gått i borgen för en fordran och denna preskriberas i förhållande till någon av dem. I princip svarar då de övriga var och en endast för sin andel. Om flera svarar solidariskt för betalningen av en fordran i andra fall, inverkar det förhållandet att preskription har inträtt mot någon av dem inte på de övrigas betalningsskyldighet.

13.1.4 Vissa andra preskriptionsbestämmelser

I fråga om återbetalning av skatt (68 § UBL) gäller preskriptionslagens allmänna regler om preskription (jfr prop. 1953:100 s. 322). En sådan fordran preskriberas alltså tio år efter dess tillkomst. Preskriptionstiden anses börja löpa vid den tidpunkt då skattsedel på slutlig skatt senast skall ha översänts till den skattskyldige trots att fordringen torde komma till då den skattskyldige får del av en avi om utbetalning. Men med hänsyn till det sätt som skattsedlar och utbetalningsavier skickas ut på har av praktiska skäl den dag då skattsedeln senast skall ha skickats ut till den skattskyldige valts som utgångspunkt. Enligt 35 § UBL skall så ha skett den 31 augusti under taxeringsåret om grundläggande beslut om årlig taxering fattats senast den 15 augusti på grundval av förenklad självdeklaration och i övriga fall senast den 15 december under taxeringsåret.

I 56 § UBL finns en specialregel om preskription av inbetalade skattebelopp som på grund av bristfälliga identifieringsuppgifter inte kan tillgodoföras någon skattskyldig. Om så inte har kunnat ske inom sju år efter utgången av det uppbördsår under vilket inbetalningen skedde tillfaller skattebeloppet staten (prop. 1953:100 s. 322 f).

13.1.5 Överväganden och förslag

Förslag: En skatte- eller avgiftsfordran som lett till ett underskott på ett skattekonto skall preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då ett belopp motsvarande underskottet lämnades för indrivning.

Vissa betalningar av skatter och avgifter i skattekontosystemet kommer att grunda sig på redovisade uppgifter i en skattedeclaration. Andra betalningar kommer att grundas på särskilda beslut om betalningsskyldighet eller på omräkningar av den slutliga skatten för ett eller flera inkomstår. I dessa fall är det belopp som skall bokföras på kontot bestämt. En senaste förfallodag kommer att anges för det belopp som skall betalas. Inbetalningar skall styras till två förfallodagar varje månad.

I vissa fall, t.ex. beträffande debiterad preliminär skatt, är som nyss nämnts den inbetalning som skall ske bestämd till sitt belopp. Det belopp som skall betalas kan emellertid påverkas av exempelvis ett

omräkningsbeslut eller en återbetalning av mervärdesskatt. Såväl belopp enligt en skattedeklaration som belopp enligt ett beslut om betalningsskyldighet eller ett omräkningsbeslut kan nämligen ha samma förfallodag.

En utgångspunkt i skattekontosystemet är att skatter och avgifter skall behandlas på ett enhetligt sätt. Det åstadkoms bl.a. genom att inbetalda belopp inte hänförs till den ena eller andra debiteringen på ett skattekonto och att inte heller ett obetalt belopp, dvs. en bristande betalning, anses specifikt hänförligt till någon eller några av de skatter eller avgifter som skulle ha betalats. Avstämningen av skattekontot kommer endast att ge besked om hur mycket av de skatter och avgifter som har bokförts på kontot som har betalats. Det är alltså i förekommande fall en samlad ospecificerad skatte- och avgiftsskuld som kontohavaren får en påminnelse om att betala.

Vidare är avsikten att ett negativt saldo upp till ett visst belopp skall kunna finnas kvar på kontot en viss tid. Beroende på hur betalningarna görs kommer detta underskott att fluktuera. Om underskottet överstiger högsta tillåtna nivå kommer det — efter en betalningsuppsmaning i vilken en senaste förfallodag anges — att lämnas över för indrivning.

Som redovisats nyss räknas preskriptionstiden för en skatte- eller avgiftsfordran enligt nuvarande reglering från utgången av det kalenderår under vilket en fordran förfaller till betalning. Denna ordning möjliggörs av bl.a. den särredovisning och uppföljning av betalningar av olika skatter och avgifter som görs i dag. I skattekontosystemet blir det emellertid fråga om en annan hantering. Exempelvis leder det förhållandet att ett negativt saldo kan finnas på kontot bl.a. till att den ursprungliga förfallodagen för den ospecificerade skatte- eller avgiftsskuld som ett underskott på ett skattekonto representerar inte kan anges.

Inriktningen i fråga om skattekontosystemet är att systemet skall vara enhetligt uppbyggt och enkelt att använda. Det betyder bl.a. att särlösningar för olika delar av hanteringen av skatte- och avgiftsbetalningar bör undvikas. Det sagda gäller även reglerna om preskription och innebär att förfallodagen för en skatte- eller avgiftsfordran inte bör användas som utgångspunkt för beräkningen av preskriptionstid.

Av naturliga skäl aktualiseras frågan om preskription av skatte- eller avgiftsfordringar i första hand beträffande en fordran eller del av en fordran som inte betalas. I skattekontosystemet är avsikten att ställningen på ett skattekonto skall följas löpande. En skatte- eller avgiftsfordran skall i normalfallet registreras på kontot på förfallodagen. Betalas inte fordringen kan det uppstå ett underskott på kontot. En betalningsuppsmaning kommer då att skickas till den betalningsskyldige i nära anslutning till att förfallodagen passerats. Om bristen överstiger

ett visst belopp sägs i påminnelsen att hela bristen skall vara täckt senast vid en viss tidpunkt och att ett belopp motsvarande underskottet i annat fall lämnas för indrivning. En obetald fordran kommer med den redovisade ordningen i regel att lämnas för indrivning omkring en och en halv månad efter förfallodagen.

Om tidpunkten för när en fordran lämnas för indrivning tas som utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden bör nuvarande regler om indrivningspreskription kunna göras enklare. Med ett sammanhållet och löpande avstämningsförfarande och en bestämd tidpunkt för överlämnandet för indrivning förenklas hanteringen av preskriptionsfrågorna utan att systematiken i skattekontosystemet rubbas. Det behövs inte heller särlösningar för att bemästra dessa frågor inom ramen för skattekontosystemet. Vi anser därför att det som huvudregel bör föreskrivas att en skatte- eller avgiftsfordran som lett till ett underskott på ett skattekonto skall preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då ett belopp motsvarande underskottet lämnades för indrivning. Detta betyder bl. a. att kronofogdemyndigheten får bokföra varje överlämnat indrivningsuppdrag som ett separat mål.

Beträffande preskriptionstiden vid betalningsanstånd som meddelas av skattemyndigheten bör noteras att ett anståndsbeslut i vissa fall inte kommer att avse en specifik skatt eller avgift. Det kan gälla ett belopp av en viss storlek i princip motsvarande ett underskott eller del av ett underskott på ett skattekonto. Vid betalningstidpunkten krediteras kontot. Anståndsbeloppet påverkar saldot på kontot som ett belopp att betala först när anståndstiden löpt ut och bokföring sker på skattekontot. I samband med registreringen på kontot ges det aktuella beloppet en förfallodag. Om betalning uteblir kan ett underskott komma att lämnas för indrivning. Vilket belopp som i det enskilda fallet lämnas för indrivning beror bl. a. på saldot på skattekontot när anståndsbeloppet bokförs och vilka andra transaktioner som föregår avstämnings-tidpunkten. När en anståndstid löpt ut och det aktuella beloppet bokförts på skattekontot bör det därför i preskriptionshänseende behandlas som övriga skatte- och avgiftsfordringar som förfallit till betalning. Tidpunkten för överlämnande för indrivning bör alltså vara utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden.

14 Behovet av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar

14.1 Redovisnings- och statistikuppgifter i dag

Behovet och användningen av redovisningsuppgifter och statistik inom skatte- och avgiftsområdet har under senare år varit föremål för översyn. Nämnas kan bl.a. de genomgångar som Riksdagens revisorer har gjort under slutet av 1980-talet av statistiken över inkomst- och förmögenhetsskatterna (förs. 1987/88:11, bet. 1988/89:FiU3, rskr. 1988/89:2), socialavgifterna (förs. 1988/89:16, bet. 1988/89:FiU23, rskr. 1988/89:169) och mervärdesskatten (förs. 1988/89:25, bet. 1989/90:FiU4, rskr. 1989/90:10).

Fortsatta överväganden har skett inom ramen för bl.a. statistikutredningsprojektet, SUR-projektet, som redovisas i rapporten Skatte- och inkomststatistik (Ds 1991:15). Inför ett närmande till EU har vidare behovet av uppgifter om de indirekta skatterna analyserats.¹

Frågan om behovet och användningen av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar har tagits upp också av Budgetprognosutredningen som har haft till uppgift att se över och föreslå förbättringar beträffande beräkningar och analyser av statens inkomster, uppföljning av statens utgifter samt budgetprognoser. Resultatet av utredningsarbetet har presenterats i betänkandet Prognoser över statens inkomster och utgifter (SOU 1995:49). Dessutom berörs frågan i regeringens tilläggsdirektiv till vissa kommittéer och särskilda utredare angående företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73). Inriktningen enligt dessa direktiv är att begränsa och förenkla myndigheternas krav på uppgiftslämnandet från företagen.

Förutom som ett nödvändigt inslag i myndigheternas bokföring används uppgifter om betalningar av skatter och avgifter i första hand av Riksgäldskontoret (RGK) och Riksrevisionsverket (RRV). RGK² följer betalningarna mot bakgrund av bl.a. kontorets uppgift att göra prognoser över betalningar till och från staten och att verka för att

¹Se Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:8), Punkt-skatte i ett EG-perspektiv (RSV Rapport 1993:9), Punktskatterna och EG (SOU 1994:74), Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88) samt prop. 1994/95:57.

²Förordningen (1989:248) med instruktion för Riksgäldskontoret, omtryckt 1991:715.

dessa betalningar sammantagna sker på ett finansiellt effektivt sätt. Målet för den verksamheten är att bidra till en god kassahållning i staten och därmed minskade räntekostnader för staten. För RRV:³ del handlar det bl.a. om revisionsuppgiften avseende myndigheternas årsredovisning och underliggande redovisning, ansvaret för riksredovisningen och uppgiften att göra prognoser över statsbudgetens inkomster och utgifter. Båda myndigheterna lämnar fortlöpande information till regeringen.

Även andra myndigheter såsom Konjunkturinstitutet (KI), Riksbanken, Riksförsäkringsverket (RFV) och Statistiska centralbyrån (SCB) får uppgifter om bl.a. betalningarna av skatter och avgifter. Givetvis utnyttjas sådana uppgifter också av RSV och skattemyndigheterna.

I fråga om betalningar av direkta skatter kan RRV hämta uppgifter genom den tillgång verket har till dessa via bokföringen i skatteförvaltningens redovisningssystem. Uppgifter hämtas löpande ur redovisningen. Bokföringssystemet, som i princip följer riksredovisningens indelning, har utvecklats med beaktande av de önskemål som RRV angett i fråga om bl.a. specificering av olika skatteposter.

Skatteförvaltningens kontosystem för redovisning av skatter och avgifter är uppdelat på inkomstitlar och underindelningar av dessa. För flertalet inkomstitlar redovisas inkomster och utgifter var för sig på olika konton. Redovisningen är i princip kassamässig, dvs. det är faktiska in- och utbetalningar som bokförs.

I dagsläget betalas skatter och avgifter till olika postgirokonton hos skattemyndigheten. Exempelvis finns skilda konton för inbetalningar av källskatter och arbetsgivaravgifter, debiterad preliminär skatt, fyllnadsinbetalningar, innehållen kvarstående skatt för anställda, preliminär skatt på ränta och utdelning samt mervärdesskatt, m.m. RGK, RRV och skattemyndigheterna kan då i regel relativt enkelt konstatera vilken typ av skatt som betalats vid resp. tillfälle. RGK och RRV följer kontinuerligt betalningsströmmarna avseende inbetalningar på olika postgirokonton.

För utbetalningar finns speciella utpostgirokonton. RGK och RRV får vidare direkt information avseende betalningsströmmarna via postgirosystemet.

Från uppbördssystemet i det centrala skatteregistret (CSR)⁴ sammanställs månadsrapporter dels för varje skattemyndighet (länsvis), dels i form av en rikssammanställning avseende inbetalningar av

³Förordningen (1988:80) med instruktion för Riksrevisionsverket, omtryckt 1991:1028.

⁴Se skatteregisterlagen (1980:343), omtryckt 1983:143, och skatteregisterförordningen (1980:556), omtryckt 1983:145.

direkta skatter och arbetsgivaravgifter. Betalningarna är fördelade på olika inkomstitlar avseende skatter och avgifter (t.ex. preliminär A-skatt, F-skatt, särskild A-skatt, fyllnadsinbetalningar, kvarstående skatt, tillkommande skatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt). Vidare är en uppdelning gjord på fysiska och juridiska personer. I fråga om arbetsgivaravgifter lämnar RSV också en specifikation för olika avgifter. RSV:s månadsrapporter lämnas till bl.a. RFV, RGK och RRV.

Med hjälp av de uppgifter om redovisningar och betalningar av arbetsgivaravgifter som lämnas administrerar RFV fördelningen av arbetsgivaravgifter mellan olika avgiftsändamål enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. De tilläggspensionsavgifter och delpensionsavgifter som uppbärs förs till en för varje avgift särskild fond. RFV bistås i det här hänseendet av KI med prognoser över de avgiftsmedel som kan väntas bli tillgängliga.

Utöver månadsrapporterna lämnas uppgifter till SCB om uppbördsdeklarationer. SCB och RGK får vidare månatlig information om de källskatter och arbetsgivaravgifter som redovisats av kommuner och landsting.

Statistik över taxeringsutfall och debiteringsstatistik avseende slutlig skatt lämnas till ett antal intressenter dels som preliminära uppgifter, dels som rapporter om det slutliga utfallet.

Rapporter om mervärdesskatt lämnas ur mervärdesskattesystemet i CSR till RGK, RRV och SCB. I fråga om utbetalningar lämnas uppgifter dagligen per telefax till RGK, samtidigt som databand med uppgifterna sänds för utbetalning via postgirot. Vidare rapporteras månadsstatistik avseende in- och utbetalningar till RRV och motsvarande uppgifter på årsbasis till SCB.

Utöver den användning av uppgifter om skatter och avgifter hos andra myndigheter som nu nämnts används såväl bokföringsdata som uppgifterna i CSR inom RSV och av skattemyndigheterna för uppföljning och kontroll av hur skatter och avgifter redovisas och betalas.

14.2 Redovisnings- och statistikuppgifter i framtiden

Bedömning: Möjligheterna att i ett skattekontosystem få tillfredsställande uppgifter för analyser och prognoser kommer att bli minst lika goda som i dagens system. Förändringar på ett antal punkter av det sätt som uppföljningen av skatte- och avgiftsbetalningar nu sker på kommer emellertid att bli nödvändiga.

14.2.1 Redovisning i ett skattekontosystem

Allmänt

I det föreslagna skattekontosystemet samlas alla inbetalningar från en skattskyldig eller arbetsgivare på ett konto. Någon fördelning av inbetalningarna på olika skatter och avgifter som sker i dag kommer inte att göras, eftersom inbetalningarna sker i "klump" till ett och samma konto utan någon specifikation. Den nuvarande uppdelningen av inbetalningar på olika postgirokonton för skilda typer av skatte- och avgiftsinbetalningar kommer således inte att finnas kvar. Denna förändring medför ett visst informationsbortfall. Det gäller framför allt för RGK som gör prognoser på dagsbasis och därmed dagligen följer betalningsströmmarna på resp. postgirokonto.

På skattekontot kommer också att ställas samman debiteringsuppgifter med ledning av den redovisning som den skatt- eller avgiftsskyldige lämnat. Vidare kommer kontot att debiteras skatter och avgifter som beslutas av skattemyndigheten såsom exempelvis F-skatt, omräknade arbetsgivaravgifter, m.m. En arbetsgivares konto kan exempelvis bestå av innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, F-skatt, ränta som debiterats kontot samt eventuella ändringsbeslut som fattats av skattemyndigheten.

Om betalning sker helt i enlighet med debiteringarna kommer inbetalningarna att kunna hänföras till resp. debiteringspost. De kommer således att kunna fördelas på de skatter och avgifter som ingår i debiteringen. Detsamma gäller i princip om de belopp som betalas in överstiger de belopp som debiterats kontot, dvs. om ett överskott uppkommer. Ett överskott torde i regel — med undantag för betalningar som görs för att täcka beräknad slutlig skatt — endast uppkomma i begränsad omfattning på grund av tillfälliga förskottsbetalningar.

Vid bristande betalning däremot, dvs. då underskott uppkommer, kan emellertid i ett system utan avräkningsordning mellan olika debite-

ringsposter inte sägas om bristen hänför sig till den ena eller den andra posten. Det belopp som inte betalats utgör i stället en ospecificerad skuld avseende skatter och avgifter för den betalningsskyldige.

Det finns olika metoder som är tänkbara när det gäller att specificera ett underskott som uppkommer när betalda belopp inte svarar mot gjorda debiteringar.

Ett alternativ är att tillämpa en likafördelningsmetod. Den innebär att en beräkning görs av andelen betalda skatter och avgifter i förhållande till gjorda debiteringar och att varje debiterat delbelopp anses betalt till lika stor del. Det sammanlagda underskottet vid en viss tidpunkt proportioneras enligt denna metod på debiteringsposterna. Olika proportioneringsprinciper eller metoder får tillämpas beroende på i vilket syfte uppgifterna behövs. Exempel på hur likafördelningsmetoden kan tillämpas beträffande beräkningen av betald mervärdesskatt med avseende på det svenska EU-bidraget har diskuterats i det tidigare, se avsnitt 7.2. Framhållas bör emellertid att för de flesta skattskyldiga kommer självfallet summan av gjorda betalningar att stämma överens med sammanlagda debiteringar.

Månadsrapporter

Av RSV:s nuvarande relativt omfattande månadsrapporter framgår storleken av betalda belopp under den gångna månaden fördelade på olika skatter/avgifter och inkomstitlar. Däremot kan inte konstateras hur mycket som rimligen borde ha betalats under månaden, eftersom uppgifter om debiterade belopp saknas. Vidare saknas uppgifter om utbetalningar från uppördssystemet i rapporterna.

I ett nytt system för skatte- och avgiftsbetalningar är avsikten att den periodiska rapporteringen skall innehålla såväl uppgifter om debiteringar som betalningsströmmar. Månadsrapporterna bör ge en bättre bild av förhållandena än dagens månadsredovisning avseende enbart betalda belopp och härmed även ge ett bättre underlag för analyser och prognoser. I vissa situationer kan det emellertid bli nödvändigt att söka ytterligare information i de olika delsystem som innehåller mer detaljerade uppgifter om beräkningen av skatter och avgifter än vad som framgår av debiteringsuppgifterna i skattekontosystemet.

Övergången till ett nytt system

Som framgått av det som nyss sagts kommer en övergång till ett nytt samordnat och förenklat förfarande för redovisning och betalning av

skatter och avgifter att innebära förändringar av det sätt som i dag används för att få tillgång till specificerade uppgifter om in- och utbetalningar av skatter och avgifter. Det gäller inte minst till följd av att systemet inte kommer att inbegripa någon avräkningsordning. Ett sådant system kan vid första anblicken se ut att leda till försämringar av möjligheterna att göra bl.a. detaljerade prognoser och uppföljningar av redovisningar och betalningar av skatter och avgifter. Som nämnts i det föregående är det emellertid vår bedömning att möjligheterna att i ett skattekontosystem få tillfredsställande uppgifter för analyser och prognoser kommer att bli minst lika goda som i dagens system.

De uppgifter om specificerade redovisningar och betalningar som lämnas i dag måste vidare vägas mot värdet av de förenklingar m.m. som sammantaget följer av ett skattekontosystem utan en avräkningsordning eller särredovisning av varje i systemet ingående skatt och avgift. I princip kan hävdas att fördelarna med detta system är så stora att bl.a. informationsbehovet bör anpassas till vad som är möjligt med en sådan ordning. Förändringarna på den här punkten kan således ses som en naturlig följd av strävandena att få till stånd ett samordnat, enklare och effektivare system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. På ett antal punkter kommer emellertid det nya systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter att i grunden göra det nödvändigt att förändra det sätt som uppföljningen av skatte- och avgiftsbetalningar nu sker på. Ett stort ansvar för att få till stånd ändamålsenliga lösningar när det gäller att kunna följa skatte- och avgiftsbetalningarna vilar på bl.a. RSV.

14.2.2 Redovisning av skatte- och avgiftsinkomster i statsbudgeten

De inkomsttitlar som berörs av våra förslag är fysiska resp. juridiska personers inkomstskatt, de olika inkomsttitlarna för socialavgifter och allmänna egenavgifter samt inkomstiteln för mervärdesskatt. För i stort sett samtliga av dessa inkomsttitlar finns underindelningar som kommit till för att det skall vara möjligt att närmare följa såväl olika slags inbetalningar som förekommande utbetalningar. Den nuvarande redovisningsordningen innebär att avräkning mot dessa titlar normalt sker minst en gång i månaden och att denna avräkning skall vara kassamässig. Vi har förutsatt att någon ändring i nämnda hänseenden inte sker.

Rent bokföringsmässigt torde redovisningen för ett framtida skattekonto kunna ske enligt följande. Inbetalda belopp bokförs löpande på ett avräkningskonto, eftersom inbetalningar inte kan härledas till någon

specifik skatt eller avgift. Utbetalningar från ett skattekonto kommer i flertalet fall inte heller att kunna hänföras till någon specifik inkomsttitel utan får behandlas på motsvarande sätt som inbetalningarna. Månadsvis sker avläsning av skattekontosystemets samlade debiterade och redovisade belopp uppdelade per skatt och avgift för bokföring mot inkomsttitel. Avstämning sker mellan debiterade och redovisade belopp och inbetalningar. Vid denna avstämning — som sker på myndighetsnivå — kan det som nämnts i det tidigare komma att uppstå differenser mellan summan av redovisade/debiterade belopp och betalda belopp.

Olika möjligheter finns att hantera dessa differenser. Exempelvis kan en fördelning göras av summan av inbetalda belopp i de proportioner som de enskilda debiterade eller redovisade beloppen har i förhållande till summan av debiterade och redovisade belopp. Det är också möjligt att selektivt utnyttja information som finns avseende det första betalningstillfället per månad.

En annan möjlighet är att berörda inkomstitlar påförs den månatliga debetinformation som finns och att betalningsdifferenserna bokförs på en särskild inkomsttitel för sådana differenser. Härigenom skulle statsbudgeten avspegla vad som inbetalats kassamässigt månadsvis för summan av berörda inkomstitlar, medan resp. inkomsttitel skulle spegla vad som borde ha betalats in.

Vi har inte haft anledning att ta ställning till hur redovisningsproblemen bör lösas. Men vi är medvetna om svårigheterna att i skattekontosystemet tolka utfallet. Hit hör inte minst hur betalningsdifferenser och återbetalningar skall behandlas. Det är emellertid enligt vår uppfattning klart att det statsfinansiella läget och den stramare statliga budgetprocessen har medfört ett ökat behov av analyser och beskrivningar av det löpande utfallet av skatte- och avgiftsbetalningar. Mot den bakgrunden är det viktigt att de lösningar som väljs har tillräcklig flexibilitet för att kunna tillgodose såväl reguljära som tillfälliga analysbehov. En preliminär rapport kan behöva tas fram några dagar efter redovisningstidpunkten varje månad. En sådan rapport med god tillförlitlighet ger snabbt en indikation om utfallet. Det kan även finnas behov av att tillfälligt få information vid andra tidpunkter i månaden.

För avstämning av statsbudgeten månadsvis är det sannolikt tillräckligt med redovisning i linje med nyss nämnda möjlighet att redovisa betalningsdifferenser på en särskild inkomsttitel. Det är också denna modell som RSV:s interna skattekontoprojekt arbetar efter. En sådan statsbudgetredovisning är emellertid inte tillräcklig som underlag i den prognosverksamhet som utförs för berörda inkomstitlar. För denna verksamhet krävs mer detaljerade uppgifter om betalningsdifferenserna liksom information om t.ex. vilka inkomstår som inbetalda belopp

avser. Vidare är det viktigt att skatteförvaltningen löpande utreder och söker förklara dessa differenser. Dessutom hänger frågor om underlag för prognoser samman med utvecklingen av den statistik som behövs även för andra ändamål. Detta berörs närmare i det följande.

Från och med uppbörderna i februari 1996 kommer bestämmelser vad gäller inbetalningstillfällen för här berörda skatter och avgifter att likna det som vi har diskuterat skulle följa av ett skattekontosystem år 1998. Enligt vår uppfattning ger detta RSV möjligheter att under år 1997 i olika hänseenden simulera den verksamhet som blir verklighet med ett skattekontosystem. Härigenom skulle värdefulla erfarenheter för utformningen av redovisning och statistik från ett skattekontosystem kunna vinnas om exempelvis betalningsdifferensers storlek vid olika redovisningstillfällen.

14.2.3 Periodisk information

Allmänt om behovet av förbättrad information

Det finns ett allmänt behov av att förbättra den periodiska statistiken över debiterade och uppburna skatter. I Budgetprognosutredningens betänkande (SOU 1995:49) pekas på brister av olika slag i det statistikunderlag som för närvarande lämnas som underlag för prognosverksamheten. I betänkandet förs också fram önskemål om att RSV skall bli bättre när det gäller analys och uppföljning av uppördsutfallet. I RSV:s yttrande över betänkandet sägs att verket delar uppfattningen att ett sådant behov finns (dnr Fi95/3232). Verket konstaterar härvid att behovet av att förbättra uppördsanalysen inte ensidigt är betingat av kravet att förse prognosmyndigheterna med underlag. RSV har i januari 1995 till regeringen redovisat en resultatuppföljningsmodell för skatteförvaltningens verksamhet. Av denna modell följer ett behov av att förbättra uppföljningen och analysen av skatte- och avgiftsbetalningarna utifrån interna krav. Det finns således redan i dag — alldeles oberoende av förslaget om ett skattekontosystem — behov av att förbättra analysen av och uppgifterna om skatteuppörden. Genom att skattekontosystemet på ett genomgripande sätt förändrar förutsättningarna för statistikuttaget ställs emellertid frågan om behovet på sin spets. I avvaktan på att ställning tas till om ett skattekontosystem skall införas har RSV valt att inte nu satsa resurser på att temporärt förbättra och ändra det uttag av statistik som görs i dagens system. Arbetet är i stället inriktat på att förbättra utfallsstatistiken i anslutning till att ett skattekontosystem tas i bruk.

Flera olika delsystem berörs

En förbättrad information om skatte- och avgiftsbetalningarna förutsätter att uppgifter i tekniskt hänseende hämtas inte bara från skattekontosystemet utan även från andra system som "försörjer" skattekontosystemet med debiteringsuppgifter och som innehåller mer detaljerade uppgifter om underlaget för debiteringen och om skattebetalarna (företagsstorlek, bransch, m.m.). Vissa av de uppgifter som är avsedda att finnas på den nya redovisningshandlingen — skattedeklarationen — tas t.ex. inte in för registrering på skattekontot, eftersom de inte behövs för att hålla reda på kontoställningen. Uppgifterna registreras i stället i andra system som underlag för vissa kontroller m.m. Exempel på sådana uppgifter är lönesumma, exportomsättning, utgående mervärdesskatt fördelad på olika procentuttag osv. Denna typ av information är av intresse också för bl.a. externa intressenter såsom KI, RGK, RRV och SCB. Inför att skattekontosystemet sätts i kraft och den nya redovisningshandlingen tas i bruk bör därför rapporteringsrutinerna gås igenom även för denna typ av uppgifter. Eventuellt behöver det skapas nya rutiner för periodiska statistikuttag även för sådana uppgifter men i så fall inte med utgångspunkt i skattekontosystemet utan i andra berörda system. En mer samlad syn på informationsförsörjningen och en ökad flexibilitet bör vara en riktlinje för det fortsatta utvecklingsarbetet i denna del. Berörda förvaltningsmyndigheter bör överväga denna fråga närmare.

Rapporteringens innehåll och struktur

I det följande berörs principerna för innehållet i och strukturen på den rapportering som skall kunna komplettera de månadsrapporter med debiterade och inbetalda belopp som avses lämnas och härmed även kunna avhjälpa vissa andra brister i det underlag som lämnas till prognosmyndigheterna. Vid kontakter med RSV har vi erfarit att uppgifterna i allt väsentligt sammanfaller med det behov av korttidsrapportering som finns för skatteförvaltningens "controller-roll". Bedömningen är att förslaget på ett tillfredsställande sätt bör kunna tillgodose det behov av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningarna som finns hos KI, RGK, RRV och SCB. Förslaget i det följande är att se som en skiss. Den slutliga utformningen liksom tekniken för rapportering och statistikuttag bör utformas närmare i samarbete mellan RRV, RSV och andra berörda intressenter. Det är vår bedömning att det kommer att behövas dokumentation av olika slag som bör innehålla bl.a. följande. Uppgifterna får, som nämnts nyss, hämtas från flera olika delsystem.

- Debiterade och redovisade belopp *under aktuell månad* uppdelade på debiterings- och redovisningsposter.
- Debiterade och redovisade belopp *periodiserade på rätt månad* uppdelade på debiterings- och redovisningsposter.
- *Fysiska betalningsströmmar* och uppgifter om *kontoställning*.

Gemensamt för dokumentationen är att det bör finnas möjligheter att redovisa uppgifterna uppdelade efter kontohavarens "karaktäristika". En sådan uppdelning på grupper av kontohavare skulle kunna vara exempelvis löntagare, enskilda näringsidkare, mindre bolag, mellanstora bolag och stora bolag. Exakt hur indelningen skall göras och på vilket underlag klassificeringen skall bygga är en fråga som måste diskuteras vidare med utgångspunkt i önskemål från olika intressenter och behovet för olika användningsområden. Gruppindelningen efter kontohavarens karaktäristika bör emellertid kunna göras lika med avseende på debiterade, redovisade och betalda belopp samt kontoställning. Härigenom kan debiterade och redovisade belopp samt uteblivna betalningar studeras för skilda slag av kontohavare. På så sätt kan man ta fram mått på "betalningsgrad" för olika grupper av skattskyldiga.

I denna skisserade rapportering av skatte- och avgiftsbetalningarna kan inte längre *betalda belopp* användas som utfall för olika delposter i prognosverksamheten. I stället torde man som underlag för prognoserna för olika delposter få arbeta med i första hand debiterade eller redovisade belopp. Som komplement härtill kan behövas en ny särskild prognosmodul för hur obetalda belopp (dvs. skillnaden mellan debiteringar eller redovisningar och faktiska betalningar) utvecklas. Denna prognosmodul bör kunna utgå från en sådan gruppindelning som nyss angetts och det betalningsbeteende man med ledning härav finner hos de olika grupperna.

Riksskatteverkets ansvar för information om skatte- och avgiftsbetalningar

Som framgått i det tidigare finns det flera skäl till att RSV framöver kommer att förstärka sin kompetens för analys och uppföljning av skatte- och avgiftsbetalningarna. Exempelvis har Budgetprognosutredningen pekat på att det finns ett sådant behov. Vidare har RSV redan påbörjat arbetet med att förverkliga den resultatuppföljningsmodell som redovisades till regeringen i början av år 1995. Även denna ställer krav på förbättrade uppgifter om betalningarna av skatter och avgifter. I RSV:s riktlinjer för skatteförvaltningens verksamhet för perioden 1995 — 1996 utpekas i linje härmed uppföljning och analys

av skatte- och avgiftsbetalningarna som ett prioriterat område. Enligt RSV kommer det att krävas en kompetensuppbyggnad inom detta område och avsikten är att en sådan skall komma till stånd. Vi utgår från att lämpliga lösningar utarbetas vad gäller olika användares behov av information om betalningarna av skatter och avgifter med anledning av de förändringar som följer av att ett skattekontosystem införs.

IV PRELIMINÄR OCH SLUTLIG SKATT

15 Överensställmelsen mellan preliminär och slutlig skatt

15.1 Inledning

Den totala kvarstående skatten uppgår varje år till betydande belopp. Vid 1993, 1994 och 1995 års taxeringar var den kvarstående skatten för fysiska personer 7,5, 8,0 resp. 7,9 miljarder kronor och för juridiska personer 4,4, 3,9 resp. 3,6 miljarder kronor. Även den överskjutande skatten var stor. Den uppgick vid 1993, 1994 och 1995 års taxeringar för de fysiska personerna till 17,5, 16 resp. 18 miljarder kronor och för de juridiska personerna till 4,7, 6,6 resp. 7,3 miljarder kronor.

Riksdagen har vid flera tillfällen antagit lagförslag som inneburit att bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt kunnat uppnås. Som exempel kan nämnas införandet av kvarskatteavgift på fyllnadsinbetalningar (prop. 1988/89:46, bet. 1988/89:SkU4, rskr. 1988/89:64, SFS 1988:1525), avdrag för preliminär skatt med 30 procent på ränte- och utdelningsinkomster (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, rskr. 1990/91:57, SFS 1990:1137) samt avdrag för preliminär skatt med 30 procent på sidoinkomster (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680).

Vårt uppdrag är att undersöka vilka möjligheter det finns att ytterligare förbättra överensställmelsen mellan den preliminära och den slutliga skatten.

15.2 Beräkning av preliminär skatt enligt nuvarande ordning

Före F-skattereformen, som trädde i kraft den 1 april 1993 (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680), fanns bara två former av skatt, preliminär A-skatt som betalades för inkomst av tjänst och preliminär B-skatt som betalades

för inkomst av annan förvärvsverksamhet än tjänst. Numera betalas preliminär skatt på tre olika sätt beroende på vilken slags skattsedel den skattskyldige har, nämligen A-skatt, F-skatt och särskild A-skatt. Enligt 3 § 1 mom. andra stycket UBL får den skattskyldige även betala in preliminär skatt i annan ordning, dvs. genom s.k. fyllnadsinbetalning. Den skall i normalfallet göras senast den 3 maj under taxeringsåret för att avräknas mot den slutliga skatten enligt samma principer som gäller för övrig preliminär skatt.

15.2.1 Preliminär A-skatt

Preliminär A-skatt skall enligt 3 § 2 mom. första stycket UBL betalas av den som har tilldelats en A-skattsedel eller som saknar skattsedel på preliminär skatt. Skatt skall i princip betalas för all ersättning för arbete.

Med ersättning för arbete likställs enligt 3 § 2 mom. andra stycket UBL bl.a. pension, livränta och vinstandel. Med inkomst av arbete jämställs även inkomster som avses i punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL, dvs. bl.a. sjukpenning, rehabiliteringspenning, föräldrapenning och vårdbidrag.

Även på exempelvis ersättningar för ökade levnadskostnader skall i vissa fall avdrag göras för preliminär A-skatt. Detta framgår av 10 § första — fjärde styckena UBL.

I 3 § 2 mom. UBL görs vissa undantag från regeln att skattsedeln styr om A-skatt skall betalas eller inte. Skatteavdrag skall således alltid göras för ränta och utdelningar för vilka kontolluppgifter skall lämnas enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK). Vidare skall avdrag alltid göras i fråga om dagpenning från arbetslöshetskassa, kontant arbetsmarknadsstöd, korttidsstudiestöd eller särskilt vuxenstudiestöd.

Skyldighet att göra skatteavdrag finns inte om ersättningen från en och samma utbetalare under ett kalenderår understiger 1 000 kronor eller om ersättningen betalas ut av ett handelsbolag och mottagaren är delägare i bolaget (39 § 1 mom. andra stycket 1 och 2 UBL). Inte heller finns en sådan skyldighet för ersättning som understiger 10 000 kronor under inkomståret, i de fall utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo och betalningen inte är en utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (3 § 2 mom. UBL).

Avdrag för preliminär A-skatt görs antingen enligt en skattetabell eller genom ett procentavdrag.

Skatteavdrag enligt skattetabell

Är den skattskyldige en fysisk person och inkomsten till väsentlig del utgörs av inkomst av tjänst, skall den preliminära A-skatten betalas genom skatteavdrag som beräknas enligt tabeller. Dessa tabeller är avvägda med hänsyn till storleken av den inkomst på vilken avdrag skall göras och de avdrag som medges vid taxeringen. Skattetabellerna delas in i allmänna och särskilda tabeller.

Grunderna för upprättande av de allmänna skattetabellerna finns i 4 § 1 mom. UBL. RSV fastställer med stöd av nämnda paragraf varje år de skattetabeller som skall ligga till grund för beräkningen av avdrag för preliminär A-skatt.

Skattetabellerna är indelade i två kolumner. I kolumn 1 beaktas statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter samt avdrag för egenavgifter och grundavdrag. Kolumn 2 skiljer sig från kolumn 1 genom att egenavgifter och avdrag för egenavgifter inte beaktas.

RSV kan besluta om inkomstintervallernas storlek och på vilket belopp inom intervallet skatteuträkningen skall göras. Tabeller upprättas nu för månadslön, tvåveckorslön, veckolön och daglön.

I månadstabellen anges skatteavdraget i kronor för inkomster upp till 46 000 kronor. För inkomster som överstiger 46 000 kronor anges skatteavdraget i procent. Inkomstintervallerna är på 100 kronor för inkomster upp till 20 000 kronor. Från 20 001 kronor till 46 000 kronor är inkomstintervallerna på 200 kronor. Från 46 001 kronor och uppåt bryts intervallerna först när procentsatserna ändras i någon av kolumnerna. Intervallerna varierar beroende på vilken kommunal skattesats som tabellen avser.

När det gäller andra tabeller kan nämnas att i tvåveckorstabellen anges skatteavdraget i kronor för inkomster upp till 23 000 kronor, och i procent för inkomster som överstiger 23 000 kronor.

RSV fastställer med stöd av 7 § andra stycket UBL också en tabell för beräkning av avdrag för preliminär A-skatt på inkomst av arbete som inte avser bestämd tidsperiod eller inte uppbärs regelbundet (engångsbelopp) och som uppbärs tillsammans med annan inkomst som utgör den skattskyldiges huvudsakliga inkomst av arbete, se RSV:s författningssamling (RSFS) 1994:24. Tabellen avser årslön i kronor och preliminär skatt beräknas i procent av engångsbeloppet. För inkomståret 1995 ser tabellen ut enligt följande.

Årslön i kronor		Prel. skatt i % av engångsbelopp
lägst	högst	
	1 - 10 000	0
	10 001 - 70 000	34
	70 001 - 110 000	26
	110 001 - 200 000	37
	200 001 - 225 000	34
	225 001 - 265 000	58
	265 001 -	56

Avgörande för tabellens utformning är bl.a. brytpunkten för statlig inkomstskatt och förändringar av grundavdraget. Detta gör att tabellen har sju olika skikt.

Procentavdrag

För inkomst av arbete som uppbärs av en fysisk person och som inte avser bestämd tidsperiod eller inte uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen skall enligt 7 § första stycket UBL skatteavdrag göras med 30 procent av inkomsten. Denna regel gäller också för inkomst som inte är den skattskyldiges huvudinkomst, dvs. sidoinkomst. Likaså skall enligt 7 § tredje stycket UBL avdrag göras med 30 procent av sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och för vilken kontolluppgift skall lämnas enligt 3 kap. 22, 23 eller 27 § LSK. När det gäller ränta eller utdelning på utländska värdepapper skall preliminär skatt beräknas till så stort belopp att det tillsammans med skatten i utlandet uppgår till 30 procent.

Av 7 a § UBL framgår att för inkomst av arbete som uppbärs av en juridisk person preliminär A-skatt skall betalas med 30 procent av inkomsten. Skatt som understiger 100 kronor tas emellertid inte ut.

Särskild beräkningsgrund

Enligt 3 § 2 mom. fjärde och femte styckena UBL får skattemyndigheten i syfte att uppnå bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten besluta om särskild beräkningsgrund i det enskilda fallet. Ett sådant beslut får avse inkomster som är den skattskyldiges huvudsakliga inkomst eller om det finns särskilda skäl även sidoinkomster. Särskild beräkningsgrund innebär att skatteuttaget blir högre eller lägre än det uttag som skulle följa av skattetabellen.

Förhöjt skatteavdrag

I 41 § UBL finns bestämmelser om förhöjt skatteavdrag, dvs. skyldighet för en huvudarbetsgivare att på arbetstagarens begäran göra skatteavdrag med större belopp än som följer av de vanliga bestämmelserna.

Särskilda skattetabeller

Bestämmelser om särskilda skattetabeller finns i 4 § 2 mom. UBL. Enligt dessa skall avdrag för preliminär A-skatt göras från sjukpenning och andra ersättningar, där storleken är beroende av den sjukpenninggrundande inkomsten, med ledning av särskilda skattetabeller. Detta gäller också i fråga om skatteavdrag från dagpenning från arbetslöshetskassa och kontant arbetsmarknadsstöd.

Tabellerna fastställs av RSV i form av föreskrifter. För inkomståret 1995 gällde RSFS 1994:30 om särskilda skattetabeller för beräkning av skatteavdrag på sjukpenning m.m. och RSFS 1994:29 om särskild skattetablell för beräkning av skatteavdrag på dagpenning från arbetslöshetskassa.

Sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning

Tabeller för skatteavdrag från sjukpenning m.m. tas — i likhet med vad som gäller för de vanliga löntagartabellerna — fram för olika kommunala skattesatser, för närvarande 26 — 35 kronor. Skatteavdragets storlek anges inte i belopp utan i procent. Procentsatsen är beroende av den sjukpenninggrundande inkomstens storlek och anges i hela procenttal. Tabeller upprättas för de olika ersättningsnivåer på den sjukpenninggrundande inkomsten som gäller för inkomståret (4 § 2 mom. andra och tredje styckena UBL). För inkomståret 1995 var ersättningsnivåerna 100, 95, 90, 80 resp. 70 procent av den sjukpenninggrundande inkomsten. Intervallen i tabellerna motsvarar sjukpenninggrundande inkomster i hela tusental kronor.

När det gäller avdrag för preliminär skatt på föräldrapenning görs sådant avdrag endast om den sjukpenninggrundande inkomsten uppgår till lägst 6 000 kronor (4 § 2 mom. femte stycket UBL).

Avdrag för preliminär A-skatt på dagpenning från arbetslöshetskassa och kontant arbetsmarknadsstöd görs enligt 4 § 2 mom. sjätte stycket UBL med ledning av en särskild tabell som grundas på en för landet

genomsnittlig skattesats till kommunal inkomstskatt under beskattningensåret, för inkomståret 1995 användes tabellen 31 kronor.

15.2.2 Preliminär F-skatt och särskild A-skatt

Preliminär F-skatt och särskild A-skatt betalas av den skattskyldige själv efter särskild debitering. Särskild A-skatt debiteras i de fall den skattskyldige har en A-skattsedel och den skattskyldiges totala skatt för året inte kan väntas bli täckt genom skatteavdrag. F-skatt debiteras sådana skattskyldiga som har fått en F-skattsedel.

Schablondebitering

Debiteringen av F-skatt och särskild A-skatt fastställs med utgångspunkt från den slutliga skatt som debiterades året före inkomståret, s.k. schablondebitering, (13 § 1 och 3 mom. samt 14 § UBL). Huvudregeln i 13 § 1 mom. UBL innebär att preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall tas ut med ett belopp motsvarande 110 procent av den slutliga skatt som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Understiger den slutliga skatten den ursprungligen debiterade F-skatten eller särskilda A-skatten skall preliminär skatt i stället tas ut med 105 procent. Vid beräkningen av den preliminära skatten skall vissa skatter och avgifter räknas bort från den slutliga skatten. Detta gäller för sådan överskjutande ingående mervärdesskatt som den skattskyldige skall redovisa i sin särskilda självdeklaration, skattetillägg och förseningsavgift.

Debitering med ledning av preliminär taxering

Schablonmetoden för debitering av preliminär F-skatt och särskild A-skatt kan bara användas i de fall den skattskyldige har påförts slutlig skatt året före inkomståret. Av 13 § 2 mom. UBL framgår att om detta inte har skett, skall skatten i stället beräknas med ledning av särskild taxering, s.k. preliminär taxering. Vidare skall preliminär F-skatt och särskild A-skatt beräknas med ledning av preliminär taxering om det är sannolikt att den beräknade slutliga skatten kommer att överstiga den senast debiterade skatten. Skatteändringen skall då uppgå till minst en femtedel, dock minst 2 000 kronor. Skatten får beräknas med ledning av preliminär taxering även i det fall det är fråga om en mer betydande skillnad mellan den preliminära skatt som annars skulle

ha påförts och beräknad slutlig skatt eller om det finns andra särskilda skäl.

Preliminär taxering bestäms med ledning av en preliminär självdeklaration men får bestämmas även med stöd av annan uppgift eller upplysning (16 § UBL).

I 17 § 1 mom. UBL anges i vilka fall en skattskyldig utan anmaning skall lämna preliminär självdeklaration. Detta skall göras av den som ansöker om en skattsedel på preliminär F-skatt och av den som bedömer att den slutliga skatten kommer att öka med minst en femtedel, dock minst 2 000 kronor.

Preliminär självdeklaration skall enligt 18 § UBL lämnas senast den 1 december året före inkomståret. Om den skattskyldige då inte kände till att han för inkomståret kommer att påföras slutlig skatt enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret skall deklaration avges senast 14 dagar efter det att han fått sådan kännedom.

15.2.3 Kontrollformer

Bestämmelser om kontroll av den som är eller kan antas vara arbetsgivare finns i 78 § UBL.

En arbetsgivare, som enligt lag är bokföringsskyldig, skall enligt 78 § 1 mom. första stycket UBL ha sin bokföring så ordnad att det av den framgår arbetstagarens namn, lönebelopp och skatteavdragets storlek. Är arbetsgivaren inte bokföringsskyldig skall denne föra anteckningar över motsvarande uppgifter (78 § 1 mom. andra stycket UBL). För att kontrollera att skatteavdraget blivit rätt har skattemyndigheten enligt 78 § 2 mom. UBL möjlighet att förelägga den som är eller kan antas vara arbetsgivare att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för en sådan kontroll. Därvid gäller bestämmelserna i 3 kap. 13 — 14 c §§ taxeringslagen (1990:324) i fråga om handling eller uppgift som skall undantas från föreläggande. Förfogar en myndighet över uppgifter som behövs för kontroll, är myndigheten skyldig att på skattemyndighetens begäran tillhandahålla dessa.

Vidare finns det enligt 78 § 2 a mom. UBL möjlighet att för kontroll av en uppberdsdeklaration, en preliminär självdeklaration eller en ansökan om F-skattsedel göra besök hos eller annat personligt sammanträffande med arbetsgivaren eller den skattskyldige.

För att kontrollera att bestämmelserna om skatteavdrag följts eller att den som ansökt om en F-skattsedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter får RSV eller skattemyndigheten besluta om revision (78 § 2 b mom. UBL). Revisionsmöjligheten vid ansökan om F-skattsedel

tar sikte på kontroll av skatteformen och omfattar inte kontroll av att lämnade uppgifter om inkomstens storlek är riktiga. Syftet med revisionen skall vara att kontrollera att de uppgifter som lämnats till skattemyndigheten om bedriven näringsverksamhet är riktiga (prop. 1991/92:112 s. 184).

15.2.4 Ändrad beräkning av preliminär skatt

Som nämnts i det tidigare är en grundläggande princip i skattebetalningssystemet att preliminär skatt skall betalas med ett belopp som så nära som möjligt stämmer överens med den slutliga skatten. Reglerna om avdrag på lön för betalning av preliminär skatt är i viss mån schablonmässiga och kräver därför att den skattskyldige själv medverkar till att skatten blir så rätt som möjligt. Detta är extra viktigt när det gäller skattskyldiga som betalar F-skatt och särskild A-skatt, eftersom sådan skatt inte är direkt kopplad till de aktuella inkomsterna utan grundas på den senast debiterade slutliga skatten. De skattskyldiga har stora möjligheter att påverka den preliminära skattens storlek genom reglerna om jämkning i 45 § UBL. Detta gäller också skattskyldiga som utöver vanliga tjänsteinkomster har andra inkomster, t.ex. realisationsvinster, eller skall betala fastighetsskatt eller förmögenhetsskatt.

Om den debiterade preliminära skatten är för låg eller om arbetsgivaren har gjort ett för lågt skatteavdrag i förhållande till den beräknade slutliga skatten, kan den skattskyldige, förutom att begära jämkning av den preliminära skatten, begära att arbetsgivaren gör ett förhöjt skatteavdrag eller göra en kompletteringsbetalning av preliminär skatt, s.k. fyllnadsinbetalning.

Om den debiterade preliminära skatten däremot skulle vara för hög eller om arbetsgivaren skulle göra ett för högt skatteavdrag i förhållande till den beräknade slutliga skatten, har den skattskyldige möjlighet att begära skatteavdrag enligt särskilda grunder, dvs. jämkning.

15.3 Överväganden och förslag

15.3.1 Allmänt

En grundläggande princip i skattebetalningssystemet är att preliminär skatt skall betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas mot-

svara den slutliga skatten. Detta slås fast i 3 § 1 mom. UBL. En annan princip är att den preliminära skatten skall betalas i nära anslutning till att inkomsten uppbärs. Dessa grundtankar innebär att en preliminär skatt som nära stämmer överens med den slutliga skatten skall betalas redan under inkomståret.

Systemet med debiterad preliminär skatt kan leda till ett underuttag av skatt. Det får till följd att återstående skattebelopp betalas genom fyllnadsinbetalningar eller i form av kvarstående skatt.

I bilaga 2 återges några statistiska uppgifter om skattebetalningar för taxeringsåren 1993 — 1995. Här kan nämnas följande.

Fyllnadsinbetalningarna för juridiska personer med F-skatt uppgick för taxeringsåret 1993 till 4,8, för år 1994 till 4,4 och för år 1995 till 4,3 miljarder kronor.

Även fyllnadsinbetalningarna för fysiska personer är stora. De uppgick taxeringsåret 1993 till 7,8, år 1994 till 7,9 och år 1995 till 9,8 miljarder kronor. Räknat per skattskyldig är emellertid fyllnadsinbetalningarna för fysiska personer avsevärt lägre än för de juridiska personerna. Medelvärdet låg under de aktuella åren för juridiska personer på 83 000, 86 000 resp. 67 000 kronor och för fysiska personer på 7 400, 7 700 resp. 7 300 kronor.

När det gäller kvarstående skatt är förhållandena desamma. Medelvärdet för de juridiska personerna var 35 000, 33 000 resp. 30 000 kronor. För de fysiska personerna låg medelvärdet åren 1993 och 1994 på 2 800 kronor och för år 1995 på 3 300 kronor.

I procent uttryckt innebär siffrorna att de juridiska personerna utgör 3 procent av de skattskyldiga och svarade taxeringsåret 1995 för 31 procent av fyllnadsinbetalningarna och 31 procent av den kvarstående skatten.

För taxeringsåret 1995 gjorde de juridiska personerna egna frivilliga inbetalningar strax före den 11 februari 1995 med 21 miljarder kronor och strax före den 3 maj 1995 med 3,7 miljarder kronor. De juridiska personernas fyllnadsinbetalningar, inbetalningar av kvarstående skatt och egna inbetalningar utgjorde 55 procent av den egna slutliga skatten. Detta innebär att endast 45 procent tagits ut i form av debiterad skatt.

	Fysiska personer			Juridiska personer		
	1993	1994	1995	1993	1994	1995
Antal personer	97%	97%	97%	3%	3%	3%
K-skatt	63%	67%	69%	37%	33%	31%
Fyllnadsinb	62%	64%	69%	38%	36%	31%
Underuttag 1 (K-skatt + fylln)	62%	66%	69%	38%	34%	31%
Ö-skatt	79%	71%	71%	21%	29%	29%
Underuttag 2 (Underuttag 1 + egna inbet)			52%			48%

Den kvarstående skatten och fyllnadsinbetalningarna är således uttryckta i procent av den slutliga skatten avsevärt högre för juridiska personer än för fysiska personer. Mot bakgrund härav är det angeläget att i första hand försöka förbättra betalningarna av F-skatt. I detta sammanhang får man skilja på sådana förbättringar som är möjliga att åstadkomma redan med dagens regler och sådana som kräver författningsändringar. Bättre rutiner för skattemyndigheterna kan utvecklas inom det befintliga systemet och större resurser kan satsas på en effektivare skatteadministration. Vidare kan nya regler om uppgiftslämnande och kontroll införas. En avvägning måste emellertid alltid göras mellan det önskvärda i att den preliminära skatten överensstämmer med den slutliga och administrationskostnaderna för att nå en ökad precision. Framhållas bör att en god överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt i princip också förutsätter att de skattskyldiga själva medverkar och tar initiativ till att den preliminära skatten blir riktigt beräknad.

15.3.2 Beräkning av A-skatt

Förslag: RSV ges ökade möjligheter att bestämma skattetablellernas utformning.

Möjligheten för Stockholms, Göteborgs och Malmö kommuner att få 50-örestabell avskaffas.

De särskilda tabellerna för preliminär skatt som används vid korttidsersättning och ersättning från arbetslöshetskassa tas bort. I stället skall skatteavdrag göras med 30 procent vid korttidsersättning. På ersättning från arbetslöshetskassa skall avdrag göras enligt krontalstabeller efter olika kommunala skattesatser.

Undantaget för arbetslöshetskassorna från skyldigheten att göra förhöjt skatteavdrag slopas.

Skatteavdrag skall göras på sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet i de fall mottagaren inte har debiterats preliminär skatt för inkomståret.

Beloppsgränsen om 6 000 kronor vid skatteavdrag på föräldrapenning tas bort.

Allmänna skattetableller

Enligt nuvarande bestämmelser görs skatteavdrag i flertalet fall enligt skattetableller. Dessa upprättas i hela krontal efter olika kommunala skattesatser, för närvarande 26 — 35 kronor och för olika tidsperioder. Tabellerna är indelade i inkomstskikt och intervaller. I månadstabellen är skiktet upp till 20 000 kronor indelat i intervaller på 100 kronor och i skiktet 20 000 kronor och däröver i intervaller på 200 kronor. Skatteavdraget är beräknat på den övre gränsen i skiktet. För månadslöner som ligger exempelvis inom inkomstskiktet 20 201 — 20 400 kronor beräknas alltså avdraget efter 20 400 kronor. Den som tjänar 20 201 kronor resp. 20 400 kronor får alltså avdrag med samma belopp. Detta kan medföra ett överuttag av skatt med upp till 122 kronor i månaden eller 1 464 kronor om året. En annan felaktighet som har sin grund i skattetablellen är att vid en kommunal utdebitering som inte ligger exakt på helt krontal kommer uttaget att bli antingen för högt eller för lågt. Den största skillnaden uppkommer då utdebiteringen i öretal ligger på 50, t.ex. 32:50 kronor. För en person som har en inkomst på 20 000 kronor i månaden betyder detta att skatt dras med ett 93 kronor för lågt belopp om tabell 32 används resp. för högt belopp vid användandet av tabell 33.

Ett sätt att lösa nämnda problem skulle kunna vara att ersätta skattetabellerna med procentavdrag. Ett system med procentavdrag innebär att en procentsats efter vilken skatteavdrag skall göras anges på skattsedeln för preliminär skatt. Med ett sådant system kommer arbetstagarens samtliga arbetsgivare, dvs. både huvudarbetsgivare och sidoarbetsgivare, att dra skatt efter samma procentsats. Detta förutsätter att arbetsgivarna har tillgång till arbetstagarens skattsedel på preliminär skatt och till nödvändiga dataprogram.

Om procentavdrag används måste föregående års debitering av slutlig skatt ligga till grund för beräkningen av procentsatsen. Inkomster som ligger två år tillbaka i tiden blir då underlag för procentavdraget. Vid jämna inkomster över åren leder denna metod till en bra överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Förhållandena kan emellertid ändras under åren. Dels kan inkomstens storlek förändras, dels kan de avdrag som får göras i deklarationen variera. Procentsatsen blir då antingen för hög eller för låg. Vidare är det många arbetsgivare som — i vart fall för närvarande — inte har tillgång till de dataprogram som krävs för denna metod.

Ett system med procentavdrag innebär en ökad administration för många arbetsgivare och ger heller inte några garantier för att skatteutfallet blir bättre än med nuvarande system. Med hänsyn härtill och till att de felaktiga skatteuttag som skattetabellerna ger avser endast små belopp framstår det som mindre lämpligt att överge nuvarande regler för ett system med procentavdrag.

Med hänsyn till vad som sagts nu anser vi att de allmänna skattetabellerna bör behållas. Liksom nu bör grunderna för tabellerna anges i lag.

I UBL anges tämligen detaljerat hur tabellerna skall se ut. Enligt vår mening bör det komma an på RSV att i större utsträckning än i dag svara för den närmare utformningen av tabellerna. Sägas kan att tabeller där intervallerna förslagsvis är 100 kronor ger ett mer korrekt skatteuttag än tabeller med större intervall. RSV bör givetvis eftersträva att med ändamålsenliga intervaller få till stånd bästa möjliga överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.

Nuvarande särreglering av möjligheten att begära 50-örestabell

Som nyss nämnts upprättas skattetabellerna i regel i hela krontal. Stockholms, Göteborgs och Malmö kommuner kan emellertid enligt 4 § 3 mom. andra stycket UBL få tabeller på preliminär skatt upprättade i 50-tal ören. Möjligheten för Göteborg och Malmö att få 50-örestabell infördes år 1954 (bet. 1953:BevU33 s. 60 — 62).

Stockholm hade redan den möjligheten. Motivet för de särskilda skattetabellerna var att ge ett stort antal skattskyldiga möjlighet att få ett mer korrekt skatteuttag.

Enligt RSV är det svårt att hinna med att utfärda 50-örestabeller. En framställan om tabell på preliminär skatt i 50-tal ören har ofta kommit först under december året före inkomståret. Detta får till följd att tiden för att framställa bl.a. ADB-program och kontroller kan bli väl kort. Förutom framtagningen av tabellverket skall ADB-registren fördes med uppgift om att för vissa skattskyldiga med viss kommunkod och som är medlemmar i Svenska kyrkan skall 50-örestabell användas. Den nya tabellen skall anges på skattsedeln och införas i det centrala skatteregistret (CSR) dit arbetsgivaren kan vända sig för att få uppgift om skatteavdragets storlek. En ändring av utdebiteringen påverkar också beräkningen av jämkning, stående jämkning eller särskild beräkningsgrund. Om tabellerna trycks sent har arbetsgivarna redan hunnit dra skatt efter fel tabell vilket sedan måste rättas till.

Ett sätt att komma till rätta med det här problemet är att införa en tidsgräns för när en begäran om 50-örestabell senast skall ha kommit in till RSV, t.ex. den 15 november. Det kan emellertid vara svårt att sätta ett datum som tillgodoser såväl RSV:s behov att i tid få vetskap om kommunernas önskemål som kommunernas möjlighet att till denna tid hinna fatta beslut om skattesats. Tilläggas bör att enligt RSV innebär 50-örestabell i förhållande till ordinarie tabellval endast ett obetydligt bättre uttag av preliminär skatt.

Möjligheten att få en särskild skattetabell har mestadels använts av Stockholms kommun, senast inkomståret 1991. För inkomståret 1995 gjorde Göteborgs kommun en framställan om 50-örestabell. Detta år var Göteborgs faktiska skattesats 32:28 kronor, varför det normala tabellvalet hade blivit 32 kronor. Med tabellen 32:50 kronor blir skatteavdraget något mer exakt. Vid en månadsinkomst på 9 000 kronor blir skatteavdraget 52 kronor närmare det faktiska slutresultatet per år räknat. Vid en månadsinkomst på 12 000 kronor blir skatteavdraget 74 kronor mer exakt per år räknat och vid en månadsinkomst på 18 000 kronor 119 kronor.

Stockholms, Göteborgs och Malmö kommuner rymmer tillsammans drygt 15 procent av landets befolkning. Rätt till 50-örestabell kommer emellertid inte övriga kommuner med ca 85 procent av de skattskyldiga till del. För den enskilde kan det tyckas egendomligt att olika regler gäller beroende på bosättningsort.

Några starka skäl för att vissa kommuner skall särbehandlas finns enligt vår mening inte. Två möjligheter finns då, nämligen att ta bort rätten för de tre kommunerna att begära 50-örestabell eller att ge samtliga kommuner möjlighet att få 50-örestabell.

För kommunernas del har det inte någon betydelse hur skattetabellen för uttag av preliminär skatt ser ut. Kommunerna får sin del av den preliminära skatten oberoende av tabellernas utformning. Avgörande är i stället storleken på den senast debiterade slutliga skatten. Frågan om beräkning av den preliminära skatten är en statlig angelägenhet. Det administrativa arbetet med att framställa 50-örestabeller är dessutom omfattande och sker som regel i tidsnöd. Mot bakgrund härav och med beaktande av att tillämpning av 50-örestabell medför endast ett obetydligt riktigare uttag av preliminär skatt föreslår vi att kommunernas rätt att bestämma över skattetabellernas utformning slopas. Som föreslagits i det föregående bör det i stället ankomma på RSV att genom bl.a. ändamålsenliga skattetabeller svara för att överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt blir god.

Särskilda skattetabeller

Enligt dagens bestämmelser (4 § 4 mom. UBL) görs skatteavdrag på inkomst för en dag av sådant arbete som avser kortare tid än en vecka enligt en särskild tabell som grundas på en för landet genomsnittlig skattesats till kommunal inkomstkatt under beskattningsåret, dvs. en genomsnittstabell. För skattskyldiga med en skattesats som avviker från den genomsnittliga, som för inkomståret 1995 var 31 kronor, kan överskjutande skatt eller kvarstående skatt uppkomma. Genomsnittstabellen bör därför ersättas antingen av särskilda skattetabeller med en tabell för varje skattesats om hel krona eller med ett procentavdrag.

Att ersätta genomsnittstabellen med 10 olika skattetabeller avseende 26 — 35 kronor skulle inte medföra några större problem för RSV. Däremot skulle arbetsgivarnas hantering försvåras om det fanns så många olika tabeller.

Ett annat alternativ är att göra skatteavdrag med 30 procent på utbetalt belopp på samma sätt som gäller för sidoinkomster. Ett sådant system skulle bli enkelt att tillämpa för arbetsgivarna och innebära större enhetlighet när det gäller skatteavdrag. Vi föreslår därför att den nuvarande genomsnittstabellen avskaffas och ersätts med ett avdrag med 30 procent.

Ersättning från arbetslöshetskassa

Nuvarande ordning för skatteavdrag på ersättning som betalas ut från arbetslöshetskassa gäller sedan den 1 april 1993 (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92SkU:29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680). Reglerna er-

satte de bestämmelser om skatteavdrag som fanns i lagen (1990:327) om skatteavdrag från sjukpenning m.m. Dessa bestämmelser var i sin tur överförda från kungörelsen (1973:1125) om skatteavdrag från sjukpenning m.m.

Bestämmelser om skatteavdrag på arbetslöshetsersättning infördes år 1974. Dessförinnan var sådan ersättning undantagen från skatteplikt. Utbetalningen från arbetslöshetskassorna skedde i regel manuellt. Endast ett fåtal kassor hade tillgång till ADB-stöd. Ett administrativt hanterligt system förutsatte därför att de avdrag för preliminär skatt som kassorna skulle göra fastställdes efter vissa schabloner (prop. 1973:56 s. 172).

På dagpenning från arbetslöshetskassa dras skatt enligt en särskild tabell som grundas på en för landet genomsnittlig skattesats till kommunal inkomstskatt för beskattningsåret. För inkomståret 1995 används 31-kronorstabellen. På samma sätt som vid användandet av genomsnittstabellen för endagsersättningar kan ifrågavarande tabell medföra att skattskyldiga med en skattesats som avviker från den genomsnittliga får överskjutande skatt eller kvarstående skatt. Även denna genomsnittstabell bör därför ersättas antingen av särskilda skattetabeller med en tabell för varje skattesats om hel krona eller med ett procentavdrag.

Under senare år har antalet arbetslösa ökat och perioderna av arbetslöshet blivit allt längre. Under år 1994 var 848 000 personer ersättningstagare hos arbetslöshetskassorna och 145 000 personer fick kontant arbetsmarknadsersättning. Detta innebär att närmare en miljon personer fick någon form av arbetslöshetsersättning under år 1994. Man kan inte räkna med någon större minskning i detta hänseende för de närmast kommande åren.

Den nuvarande genomsnittstabellen medför att många får ett för högt skatteuttag medan andra får ett för lågt uttag. I en situation av arbetslöshet är det av stor betydelse för den enskilde att inte för mycket skatt dras under det löpande året och som sedan betalas ut året efter inkomståret i form av överskjutande skatt. Likaså kan det innebära stora problem för den som får kvarstående skatt på grund av att för lite preliminär skatt har dragits att få fram medel att betala den kvarstående skatten. Sett från den enskildes synpunkt måste det därför vara en fördel om arbetslöshetskassorna kunde dra skatt efter den kommunala skattesats som gäller i den kommun där den arbetslöse är bosatt.

Dagens regelverk baseras på de förhållanden som gällde för mer än tio år sedan. En ändring av regleringen förutsätter att arbetslöshetskassornas ADB-system byggs ut. Detta har redan skett. I landet finns 40 arbetslöshetskassor. Samtliga utom en eller två är anslutna till något

av tre olika datasystem som finns för kassorna. Ett nytt enhetligt ADB-system (OAS) har tagits fram. Det kommer att tas i bruk successivt med början under januari 1996 och beräknas vara fullt utbyggt vid utgången av år 1998.

Mot bakgrund av att kassorna redan i dag har ett datoriserat system och till det nya system som håller på att installeras bör det inte vara något hinder att slopa den generella tabellen och i stället använda krontalstabeller på samma sätt som i fråga om utbetalningar av lön.

För att skatteavdrag skall kunna göras med tabeller som är utformade efter olika kommunala skattesatser krävs att kassan får uppgift om vilken tabell som skall användas. Sådana uppgifter kan inhämtas från skattemyndigheten.

Under en övergångsperiod kan avdrag enligt tabell för preliminär skatt medföra problem. Men längre fram bör det nya systemet inte innebära några svårigheter. För RSV bör det inte vara något problem att upprätta tio olika krontalstabeller för dagpenning.

Eftersom vi bedömer att arbetslöshetskassorna har bättre möjligheter än andra arbetsgivare att dra skatt efter tabell, förordar vi tabellavdrag före procentavdrag. Vi föreslår således att genomsnittstabellen tas bort och ersätts med krontalstabeller efter olika kommunala skattesatser.

Förhöjt skatteavdrag av arbetslöshetskassa

I 41 § 1 mom. UBL finns bestämmelser om förhöjt skatteavdrag, dvs. att avdrag skall göras med större belopp än som annars skulle ha gjorts. Syftet med bestämmelserna är att en arbetstagare härigenom skall kunna undvika att få kvarstående skatt som annars kunde ha uppkommit på grund av exempelvis extrainkomster.

Arbetslöshetskassorna är i dag undantagna från denna skyldighet och behöver således inte efterkomma en begäran från den arbetslöse om förhöjt avdrag. I praktiken tillgodoser emellertid kassorna som regel den enskildes önskemål. Det bör alltså inte vara något större problem för kassorna att göra förhöjt skatteavdrag. Med hänsyn härtill, till att det är en fördel för den arbetslöse att ha rätt till förhöjt skatteavdrag och till att så enhetliga regler som möjligt bör gälla inom skattebetalningssystemet föreslår vi att undantaget för arbetslöshetskassorna tas bort.

Pension

För många pensionärer medför dagens bestämmelser om skatteavdrag att de får kvarstående skatt. Enligt Riksförsäkringsverket (RFV) får ca 15 procent av pensionärerna kvarstående skatt. En bland flera orsaker till detta är att inkomsten från RFV inte är huvudinkomst och att skatteavdrag görs såsom för sidoinkomster med 30 procent. Har den skattskyldige då inte begärt ett förhöjt skatteavdrag uppkommer kvarstående skatt. Det förhöjda skatteavdraget skall göras på huvudinkomsten. Ett sätt att lösa detta problem är att beräkna skatteavdraget efter viss procentsats, som varierar i det enskilda fallet. Denna procentsats ersätter då skatteavdraget som i regel görs på folkpension och tilläggspension enligt tabell och på tjänstepension med 30 procent.

Skattemyndigheten har i dag möjlighet att i enskilda fall besluta om särskild beräkningsgrund (3 § 2 mom. UBL). I 41 § 1 mom. UBL finns regler om att den skattskyldige själv kan begära förhöjt skatteavdrag. Som vi ser det bör de bestämmelser som nu finns anses tillräckliga. Kompletterande informationsinsatser från RSV och RFV behövs emellertid.

Sjukpenning — skatteavdrag för A-skatt

Avdrag för A-skatt på sjukpenning görs med ledning av särskilda skattetabeller. I tabellerna anges skatteavdraget i procent på grundval av den skattskyldiges sjukpenninggrundande inkomst eller den andel av den sjukpenninggrundande inkomsten som ersättningen grundas på. Om någon sjukpenninggrundande inkomst inte har fastställts utgör ersättningen underlag för beräkningen av den procentsats efter vilken skatteavdraget skall beräknas. Syftet med att ange skatteavdraget i procent i stället för i kronor är att skatteavdraget på ersättningen från försäkringskassan skall stämma överens med den procentsats som gäller för den totala skatten för en årsinkomst motsvarande den skattskyldiges sjukpenninggrundande inkomst. Den sjukpenninggrundande inkomsten torde i regel stämma relativt väl överens med den verkliga årsinkomsten.

Det har gjorts gällande att det nuvarande systemet generellt leder till ett för lågt skatteuttag och därmed ger upphov till kvarstående skatt. Det är också riktigt att det finns brister. Skälet härtill är emellertid inte att försäkringskassorna drar för lite skatt. I stället är det så att arbetsgivaren gör avdrag enligt månadstabell på det belopp som betalas ut trots att ersättning för månaden även betalats ut från försäkringskassan. Vanliga situationer där kvarstående skatt kan uppstå är dels då

den skattskyldige är sjuk under t.ex. en fjortondagarsperiod men arbetsgivaren drar skatt enligt månadstabell från lön som endast avser en del av månaden, dels då den skattskyldige är sjukskriven på halvtid under hela eller stora delar av året. Sedan den 1 januari 1992 betalar arbetsgivaren i stället för försäkringskassan ut sjukersättning för de första fjorton dagarna under en sjukperiod, se lagen (1991:1047) om sjuklön. Härefter har problemet minskat för dem som är korttids-sjukskrivna. Problemet kommer att minska ytterligare om förslaget i prop. 1995/96:209 om att sjuklöneperioden skall förlängas till de första 28 dagarna genomförs.

Problemet kvarstår för dem som är halvtidssjukskrivna under en längre period. För dessa skulle den preliminära skatten stämma bättre överens med den slutliga om arbetsgivaren gjorde skatteavdrag enligt tabellen för tvåveckorslön. Vi bedömer emellertid att en ordning som innebär att hänsyn skall tas till ersättning som betalas ut från försäkringskassan blir alltför resurskrävande för arbetsgivaren. I förekommande fall bör i stället den skattskyldige begära förhöjt skatteavdrag.

Vi föreslår därför inte någon ändring av nuvarande regler. Skatteavdrag från sjukpenning och andra ersättningar som grundar sig på sjukpenninggrundande inkomst bör även fortsättningsvis göras enligt särskilda tabeller. Den ordningen ger normalt ett mer korrekt skatteuttag.

Sjukpenning för näringsidkare

Försäkringskassan skall enligt nuvarande ordning göra skatteavdrag vid utbetalning av sjukpenning endast i de fall denna grundas på inkomst av arbete. Något skatteavdrag görs alltså inte på sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Detta förhållande kan innebära problem i de fall en näringsidkare har fått sin F-skattsedel återkallad. I en sådan situation skall en uppdragsgivare göra skatteavdrag såsom för ersättning för utfört arbete, medan försäkringskassan inte gör något skatteavdrag på utbetald sjukpenning. Näringsidkaren kan därmed bli påförd kvarstående skatt.

Ett sätt att komma till rätta med detta är att likställa sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet med sjukpenning som utgår vid ersättning för arbete. Skatteavdrag enligt tabell skulle då alltid göras på sjukpenning oavsett typ av bakomliggande inkomst. Nackdelen med ett sådant system är emellertid att den som har särskild A-skatt kommer att drabbas av dubbla skatteavdrag, nämligen dels enligt skattetabell, dels genom den debiterade preliminära skatten.

I denna har ju skatt på sjukpenning redan beaktats. För att undvika att de som har en debiterad preliminär skatt skall få vidkännas dubbla skatteavdrag bör ett undantag införas för denna kategori.

Vi föreslår således att med ersättning för arbete likställs sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Detta bör kombineras med en bestämmelse som säger att skatteavdrag inte skall göras om mottagaren av sjukpenning har en debiterad preliminär skatt för inkomståret.

Föräldrapenning

Enligt 4 § 2 mom. femte stycket UBL görs skatteavdrag på föräldrapenning endast om den sjukpenninggrundande inkomsten uppgår till lägst 6 000 kronor. Beloppsgränsen gäller sedan år 1987 (prop. 1986/87:133, bet. 1986/87:SfU22, rskr. 1986/87:326, SFS 1987:371). Dessförinnan var beloppsgränsen 4 500 kronor (SFS 1973:1125). Det är denna gräns som ligger till grund för bestämmandet av när skatteavdrag skall göras. Den nedre gränsen för att bestämma sjukpenninggrundande inkomst följde från början skattelagstiftningens regler för deklarationsskyldighet. Det har emellertid inte varit någon absolut följsamhet utan justering av gränserna har gjorts i samband med andra förändringar i sjukpenningförsäkringen.

Vid föräldrapenning avser 6 000-kronorsgränsen ett garantibelopp som betalas med 60 kronor per dag. Uppgår inte föräldrapenningen till 6 000 kronor görs inte något skatteavdrag. För den som har andra inkomster utöver föräldrapenning medför bestämmelsen att kvarstående skatt uppstår.

För att undvika kvarstående skatt kan den skattskyldige själv begära förhöjt skatteavdrag hos försäkringskassan. Ett pedagogiskt problem är emellertid att det förhållandet att skatt inte dras på garantibelopp gör att den skattskyldige kan uppfatta beloppet som skattefritt. Den skattskyldige begär då inte förhöjt skatteavdrag.

Om skatteavdrag skulle införas oavsett beloppsgräns skulle detta leda till negativa effekter enbart för dem som inte har andra inkomster än garantibelopp. Eftersom inriktningen är att åstadkomma en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt och så enhetliga regler som möjligt bör gälla, bör 6 000-kronorsgränsen tas bort. Skatteavdrag bör alltså göras enligt tabell. Det begränsade antal skattskyldiga som härigenom kan komma att få ytterligare skatt att betala har då möjlighet att vända sig till skattemyndigheten och begära jämkning, dvs. ett beslut om att försäkringskassan inte skall dra någon skatt.

Sidoinkomster

Skatteavdrag på sidoinkomster, dvs. inkomster som inte är huvudsaklig inkomst hos mottagaren, görs i dag med 30 procent av inkomsten. Procentsatsen valdes för att den motsvarar ett ungefärligt snitt av de kommunala skattesatserna. Denna ordning tillämpas sedan den 1 april 1993 (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680). Tidigare fanns det inte någon skyldighet för sidoarbetsgivare att göra skatteavdrag. Syftet med systemet är att få en bättre anpassning av den preliminära skatten till den slutliga skatten.

Efter skattereformen betalar omkring 85 procent av de skattskyldiga i princip endast kommunal inkomstskatt. I de fall den skattskyldige har inkomster som överstiger brytpunkten, som för inkomståret 1995 var 203 900 kronor, kommer ett skatteavdrag med 30 procent att leda till kvarstående skatt. Det vore därför en fördel om ett större skatteavdrag kunde göras för de ca 15 procent av löntagarna som har en inkomst som ligger över brytpunkten.

Sidoarbetsgivaren skulle i dessa fall göra ett större skatteavdrag. För att veta hur stort avdrag som skall göras måste arbetsgivaren få uppgifter antingen från den skattskyldige eller skattemyndigheten. Emellertid kan ett förhöjt skatteavdrag leda till många jämkningsansökningar. Men ett förhöjt skatteavdrag kan även med dagens regler göras av sidoarbetsgivare om arbetstagaren och sidoarbetsgivaren är överens.

När det generella avdraget på 30 procent infördes, motiverades detta med att det skulle vara enkelt för sidoarbetsgivaren att göra avdrag efter samma procentsats för samtliga skattskyldiga. Skulle i något enskilt fall skatteavdrag med 30 procent bli för högt gavs skattemyndigheten möjlighet att bestämma en lägre procentsats. Ett beslut om en lägre procentsats anges på den skattskyldiges skattsedel.

För vissa skattskyldiga kan ett 30-procentigt avdrag bli för lågt och härigenom medföra kvarstående skatt. Ett sätt att undvika detta är naturligtvis att höja procentsatsen. Med hänsyn till att skattskyldiga med sidoinkomster inte sällan har stora kostnadsavdrag för sina extrainkomster, att i nuläget procentsatsen överensstämmer med den för skatteavdrag på kapitalinkomster samt att den överskjutande skatten sammantaget är hög avstår vi emellertid från att föreslå någon justering av procentsatsen för skatteavdrag på sidoinkomster.

Någon skyldighet att göra ett förhöjt skatteavdrag finns i dag inte (prop. 1991/92:112 s. 139). Med det menas att en sidoarbetsgivare aldrig skall behöva göra skatteavdrag med mer än 30 procent. Motivet är att få ett så enkelt system som möjligt. För det fall skatteuttaget på

sidoinkomsten blir för lågt har i stället den skattskyldige möjlighet att begära jämkning av sin preliminära skatt. Det är då den preliminära skatten på huvudinkomsten som skall höjas. Enligt 45 § 1 mom. UBL skall i första hand den preliminära skatt som avser den skattskyldiges huvudinkomst av arbete jämkas och därefter andra inkomster än ränta och utdelning. Av 46 § 2 mom. UBL framgår att vid jämkning av preliminär skatt på ränta och utdelning dras inte någon skatt alls på ränta från visst konto eller utdelning på vissa värdepapper. Ett särskilt jämningsförfarande för kapitalinkomster har bedömts ge upphov till onödigt merarbete för kreditinstituten (prop. 1990/91:5 s. 108).

Enligt vår mening är det väsentligt med ett enkelt förfarande. De uppgifter som läggs på arbetsgivarna bör om möjligt begränsas. Med hänsyn härtill vill det mycket till för att ändra den nuvarande ordningen. Möjlighet finns ju för den skattskyldige att begära ändrad beräkning av den preliminära skatten och på så sätt få ett mer exakt avdrag. Den skattskyldige har också möjlighet att hos sin huvudarbetsgivare begära förhöjt skatteavdrag. Vi föreslår därför inte någon ändring i denna del.

Ränte- och utdelningsinkomster

Genom 1990 års skattereform ändrades kapitalbeskattningen på ett genomgripande sätt. En proportionell 30-procentig statlig skatt infördes på inkomst av kapital. Som en följd härav ändrades också skattebetalningssystemet genom att preliminär skatt tas ut med 30 procent på ränte- och utdelningsinkomster (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, rskr. 1990/91:57, SFS 1990:1137). Syftet med ändringen var att åstadkomma bättre överensstämmelse mellan den preliminära och slutlig skatten.

Enligt 3 § 2 mom. tredje stycket UBL skall A-skatt, med vissa i 10 § UBL föreskrivna undantag, betalas för sådan ränta och utdelning som lämnas i pengar och för vilken kontrollavgift skall lämnas med tillämpning av 3 kap. 22, 23 eller 27 § LSK.

Skyldighet att lämna kontrollavgift enligt LSK finns emellertid inte för ränta och fordran på konto om den sammanlagda räntan på ett eller flera konton inte uppgår till 100 kronor (3 kap. 23 § 4 LSK).

När det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag på ränta har bestämmelserna ändrats (prop. 1992/93:96, bet. 1992/93:SkU9, rskr. 1992/93:66, SFS 1992:1177) I 39 § 3 mom. UBL anges att skyldighet att göra skatteavdrag inte finns om räntan per konto i stället för per kontohavare understiger 100 kronor till skillnad mot vad som gäller beträffande skyldighet att lämna kontrollavgift. Detta får till följd att

många personer, främst barn, som enbart har kapitalinkomster och som har flera konton där räntan på varje konto understiger 100 kronor får kvarstående skatt.

Ändringen gjordes på begäran av bankerna. De uppgav att för att klara en 100-kronorsgräns per kontohavare i stället för per konto skulle årsskifteskörningar behöva göras två gånger i stället för en gång, eftersom deras dataregister var organiserade per konto och inte per kontohavare. Datakapaciteten vid årsskifteskörningen skulle behöva fördubblas vilket beräknades motsvara en total investering på mer än 100 miljoner kronor.

Genom nämnda ändring av reglerna för uttag av preliminär skatt finns inte längre samstämmighet mellan avdrag för preliminär skatt som baseras på en 100-kronorsgräns per konto och kontrollupp-giftsskyldigheten som avser en 100-kronorsgräns per kontohavare.

Som nyss sagts kan dagens regler beträffande skatteavdrag leda till kvarstående skatt på små belopp för framför allt barn som har enbart kapitalinkomster.

Ett sätt att få en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt är att göra skatteavdrag från första kronan i stället för på belopp om 100 kronor eller mer. Detta förutsätter att också kontrollupp-giftsskyldigheten utvidgas till att gälla alla räntebelopp, något som skulle kunna innebära att bankerna måste lämna i vart fall ytterligare sex miljoner kontrolluppgifter (se prop. 1987/88:44 s. 10).

Enligt vår mening kan de skäl som ledde till ändringen av reglerna för skatteavdrag, dvs. att bankerna åsamkades stora kostnader, och att de aktuella skatteavdragen rör enbart mindre belopp, som mest 30 kronor per konto, fortfarande anses ha viss bärighet. Härtill kommer att Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05) för närvarande ser över kontrollupp-giftsskyldigheten för hela bankväsendet. Utredningens arbete beräknas vara avslutat vid utgången av år 1996. Eftersom gränsen för kontrollupp-giftsskyldighet och skyldigheten att göra skatteavdrag bör följas åt, finns det inte skäl att för närvarande, innan Skattekontrollutredningen lagt fram sitt förslag, göra någon ändring på ifrågavarande område.

Tilläggs bör här de förändringar i aktuellt hänseende som följer av det i det tidigare föreslagna skattekontosystemet. Som framgått där, se avsnitt 8.4.2, kommer inte något betalningskrav att riktas mot en skattskyldig som på sitt skattekonto har ett underskott som inte uppgår till 100 kronor. Detta avhjälpel delvis nuvarande brister.

Definitiv källskatt

Ett sätt att undvika kvarstående skatt på vissa kapitalinkomster är att, som RSV i olika sammanhang förespråkat (se t.ex. prop. 1990/91:5 s. 100 f), införa en definitiv källskatt på räntor och utdelningar. En nackdel med detta system är emellertid att källskatten som skulle få karaktär av punktskatt måste hållas i sär från övrig kapitalbeskattning. Inkomsträntor och utdelningar beskattas endast i den mån de överstiger ränteutgifter, realisationsförluster och tomträttsavgäld. Därför måste bl.a. bestämmelser om restitution införas och ett särskilt rapporteringssystem finnas för avdrag för utgiftsräntor med hänsyn till att avdraget under vissa förutsättningar skall begränsas till 70 procent (3 § 2 mom. SIL). Inkomsttaxeringen skulle då inte ge någon rättvisande bild av de skattskyldigas ekonomiska förhållanden, något som behövs i olika sammanhang, t.ex. när bidrag av olika slag söks. Vi förordar därför inte en sådan lösning.

15.3.3 Beräkning av F-skatt och särskild A-skatt

Förslag: Skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration utökas. Sådan deklaration skall lämnas även under inkomståret, om den skattskyldige fått kännedom om att den slutliga skatten kommer att bli högre än den preliminära skatten med ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden. Skyldigheten skall gälla t.o.m. den 30 november under inkomståret.

Tiden för debitering av preliminär skatt förlängs.

Säsongsföretag skall kunna få betala F-skatt och särskild A-skatt enbart under den period som verksamheten bedrivs.

Schablonmetod

Schablonmetoden infördes redan år 1954. F-skatt (tidigare B-skatt) skulle debiteras enligt schablon med ett belopp som motsvarade den senast debiterade slutliga skatten. Denna metod kom emellertid att medföra ett betydande underuttag av den preliminära skatten. På grund härav beslutades att fr.o.m. år 1982 skulle F-skatt debiteras med 120 procent av den senast debiterade slutliga skatten. För att förhindra överuttag av skatt kompletterades schablonregeln fr.o.m. uppbörsåret

1989/90 med regeln att F-skatt skulle debiteras med endast 110 procent, om debitering med 120 procent lett till ett överuttag året före inkomståret. Samtidigt infördes också en spärregel. Den innebär att F-skatt inte skall debiteras med lägre belopp än som motsvarar den faktiska debiteringen året före inkomståret (prop. 1988/89:46 s. 35).

Genom 1990 års skattereform sänktes skatteuttaget för enskilda näringsidkare. Samtidigt medgavs fysiska personer en ovillkorlig rätt att skjuta upp första årets återföring av obeskattade reserver enligt lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver. Mot bakgrund härav bedömdes att den preliminära skatten bättre skulle stämma överens med den slutliga om uttaget av F-skatt för fysiska personer begränsades till 110 procent under uppbördsåret 1991/92 (prop. 1990/91:5 s. 112, bet. 1990/91:SkU3, rskr. 1990/91:57, SFS 1990:1141).

För uppbördsåret 1992/93 gällde procentsatsen 110 i stället för 120 för både fysiska och juridiska personer. Detta motiverades med att man befarade att den svaga inkomstutvecklingen inom näringslivet innebar att huvudregeln skulle ge ett överuttag av preliminär skatt (prop. 1991/92:43 s. 102, bet. 1991/92:SkU7, rskr. 1991/92:100, SFS 1991:1919).

Inför uppbördsåret 1993/94 konstaterades att resultatet av betalningarna av F-skatt för de tre senaste inkomståren visade att huvudregeln borde modifieras. En mer permanent lösning valdes. Den preliminära skatten skulle utgå med ett belopp motsvarande 105 procent av den senast debiterade slutliga skatten. Understeg den slutliga skatten den ursprungligen debiterade F-skatten skulle preliminär skatt tas ut med 100 procent (prop. 1992/93:96 s. 28 — 29, bet. 1992/93:SkU9, rskr. 1992/93:66, SFS 1992:1177).

Redan inför uppbördsåret 1995/96 bedömdes att procentsatserna för uttaget av preliminär skatt skulle behöva höjas som en anpassning till den väntade generellt gynnsamma inkomstutvecklingen. Procentsatserna höjdes till 110 resp. 105 (prop. 1994/95:92 s. 46, bet. 1994/95:SkU12, rskr. 1994/95:156, SFS 1994:1978).

Schablondebiteringen ger en förenklad och arbetsbesparande hantering. Som framgått av det nyss sagda har procentsatserna för uttag av F-skatt och särskild A-skatt under senare tid ändrats ofta. Orsakerna härtill är variationer i den förväntade ekonomiska utvecklingen. Något skäl att i förevarande sammanhang ändra de nu gällande reglerna om schablondebitering kan enligt vår mening inte anses finnas. Vi föreslår därför inte någon ändring i denna del.

Delårsrapport

Många företags årsredovisningar har successivt blivit utförligare och klarare. Behovet av information om hur ett företag utvecklas kan därför tillgodoses bättre i dag än tidigare. En rapportering endast en gång om året har särskilt av de börsnoterade företagen uppfattats som otillräcklig. Önskemål har framställts om en tidsmässigt tätare information. Detta har lett till en publicering av delårsrapporter som i Sverige inleddes på frivillig väg år 1962.

Bestämmelser om delårsrapport finns i 11 kap. 12 — 14 §§ aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). Från och med den 1 januari 1996 finns nämnda bestämmelser i den nya årsredovisningslagen (1995:1554). Lagen tillämpas första gången på i huvudsak räkenskapsår som börjar den 1 januari 1997. Enligt 11 kap. 12 § ABL skall alla aktiebolag som enligt bestämmelserna i 10 kap. 3 § andra eller fjärde stycket ABL är skyldiga att anlita auktoriserad revisor lämna delårsrapport. Rapporten skall lämnas minst en gång per år under förutsättning att räkenskapsåret omfattar minst tio månader. När det gäller koncerner som är av sådan storlek som avses i 10 kap. 3 § fjärde stycket ABL, dvs. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda är över 200, skall moderbolaget lämna delårsrapport för såväl moderbolaget som koncernen.

Huvudregeln i 11 kap. 13 § ABL innebär att delårsrapporten skall innehålla dels en översiktlig redogörelse för rapportperioden avseende verksamheten, resultatutvecklingen, investeringarna samt förändringar i likviditet och finansiering, dels beloppsuppgifter om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under perioden. Rapporten fungerar som en interimrapportering mellan årsredovisningarna. De prognoser som eventuellt avges i årsrapporteringen korrigeras i delårsrapporten. I större företag är det praxis att inte bara korrigerar en tidigare prognos i delårsrapporten utan också att där lämna en ny prognos fram till nästa delårsrapport eller årsredovisning.

Rapporten skall avse verksamheten från årets början och minst en rapport skall avse en period om minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret (11 kap. 12 § första stycket ABL). Rapportperiodens längd kan variera mellan sex och åtta månader räknat från räkenskapsårets början. Intervallet är avsett att underlätta för företagen att avpassa rapportperioden på lämpligt sätt med hänsyn till verksamheten.

Enligt 11 kap. 14 § första stycket ABL skall delårsrapporten innehålla uppgifter för motsvarande period föregående år om inte särskilda hinder finns. Jämförelsematerial skall finnas dels beträffande

den allmänna översikten, dels med avseende på beloppsuppgifterna för omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt.

Under år 1994 fick Patent- och Registreringsverket in 4 898 delårsrapporter. År 1995 gavs 5 438 rapporter in. Merparten gavs båda dessa år in under perioden augusti — november. Uppgifterna avser hur många som faktiskt har lämnat rapport. I siffrorna ingår alltså även bolag som har lämnat delårsrapport trots att de inte är skyldiga att göra det. Uppgift om hur många företag som är skyldiga att lämna delårsrapport går emellertid inte att få fram vilket hänger samman med att bestämmelserna i ABL om vilka som skall lämna delårsrapport är oklara.

Utvecklingen i praxis har medfört en betydligt fylligare rapportering än enligt lagens minimikrav. Det är därför inte ovanligt att man avger en fullständig resultaträkning (koncernresultaträkning) t.o.m. resultatet före bokslutsdisposition och skatt.

De uppgifter som finns i delårsrapporterna kan vara till stor ledning vid skattemyndigheternas arbete med att åstadkomma ett korrekt uttag av F-skatt och bör därför tas till vara. Vi kommer in på denna fråga igen i det senare, se avsnitt 15.3.6.

Debitering med ledning av preliminär taxering

I dag är skyldigheten att utan anmaning lämna preliminär självdeklaration begränsad. Deklaration skall lämnas enbart om förhållandena senast den 1 december året före inkomståret kan bedömas vara sådana att inkomsten kan beräkna överstiga den inkomst som legat till grund för debiterad preliminär skatt med minst en femtedel, dock minst 2 000 kronor. Deklarationen skall lämnas senast den 1 december året före inkomståret eller i de fall slutlig skatt inte har påförts för föregående år senast 14 dagar efter det att den skattskyldige fått kännedom om att slutlig skatt påförts. Tidpunkten den 1 december året före inkomståret har bestämts med hänsyn till att skattsedel på A-skatt resp. F-skatt och besked om debitering av särskild A-skatt skall översändas till den skattskyldige senast den 18 januari under inkomståret (35, 36 och 36 a §§ UBL).

Bestämmelserna innebär att skyldighet att lämna preliminär deklARATION finns bara i de fall förhållandena fram till den 1 december året före inkomståret kan antas medföra att den debiterade skatten kan komma att överstiga den slutliga skatten. Hänsyn behöver alltså inte tas till förändringar som uppkommer därefter och som kan leda till att den debiterade skatten blir för låg.

Till grund för den preliminära taxeringen ligger beräknade förhållanden och inte faktiska förhållanden. Detta leder till osäkerhet beträffande den preliminära taxeringen. Om preliminär taxering sker under inkomståret förbättras förutsättningarna för att den preliminära skatten skall bli riktig.

Ett sätt att få en bättre överensstämmelse mellan F-skatt och slutlig skatt är att införa en regel som säger att den skattskyldige skall vara skyldig att under inkomståret lämna en preliminär självdeklaration om han under året fått kännedom om att inkomsten kommer att öka för detta år. Sådan kännedom kan fås exempelvis efter det att en delårsrapport har upprättats eller en prognos tagits fram. Framgår det av dessa att resultatet kommer att medföra att den slutliga skatten överstiger den debiterade preliminära skatten bör skyldighet finnas att lämna en preliminär självdeklaration. Deklarationen bör lämnas senast 14 dagar efter det att skyldigheten uppkommit. På så sätt ges skattemyndigheten möjlighet att ändra beräkningen av den preliminära skatten.

Vi föreslår således att en skyldighet införs att ge in preliminär självdeklaration om det framkommit att den slutliga skatten kommer att bli högre än den debiterade preliminära skatten. Skyldigheten bör av praktiska skäl gälla längst t.o.m. den 30 november under inkomståret. Alla förändringar bör emellertid inte leda till en sådan skyldighet. En beloppsgräns bör finnas. Kravet på att en preliminär självdeklaration skall ges in bör därför gälla endast i de fall skillnaden är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden.

En fråga som härefter uppkommer är om skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration skall förenas med någon form av sanktion eller påtryckningsmedel.

För närvarande finns möjligheter att vid vite förelägga en skattskyldig som inte efterkommer skattemyndighetens anmaning att komma in med en preliminär självdeklaration. Om någon uppsåtligen lämnat oriktig uppgift i en preliminär självdeklaration eller en jämningsansökan och uppgiften lett till att för låg skatt betalats omfattas detta förfarande av bestämmelserna i skattebrottslagen. I övrigt saknas påföljder.

Om en avgift skall införas när preliminär självdeklaration inte har lämnats trots inkomstökning förutsätter detta att skattemyndigheten kan visa att den skattskyldige varit medveten om inkomstökningen. Detta kräver emellertid stora utredningsresurser. Modellen skulle eventuellt kunna fungera mot den grupp bolag som svarar för de stora underdebiteringarna och fyllnadsinbetalningarna och som har delårsbokslut. Att införa en avgift eller någon annan sanktion enbart för denna kategori skulle emellertid strida mot den övergripande inriktningen att

reglerna skall vara så enhetliga som möjligt. Vi föreslår därför inte någon ny avgift eller annan sanktion.

Den föreslagna ordningen med en skyldighet att i vissa fall lämna preliminär självdeklaration under löpande år innebär att skattemyndigheterna får ökade kontrollmöjligheter under löpande inkomstår, men också att det kommer att krävas att skattemyndigheterna sätter av resurser för behandlingen av inkommande deklARATIONER. Vi återkommer till detta i det senare, se avsnitt 15.3.5.

Förlängd tid för debitering av preliminär skatt

Enligt nuvarande ordning kan beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt som innebär att ytterligare skatt skall betalas inte meddelas efter uppbördsårets utgång.

I vissa fall uppmärksammar skattemyndigheten sent under uppbördsåret, t.ex. i samband med en revision hos den skattskyldige, att debiteringen av preliminär skatt varit för låg. Något beslut som leder till betalning av det felande beloppet under uppbördsåret hinner då inte fattas. Detsamma kan gälla när skattemyndigheten har fått in en delårsrapport som visar att den preliminära skatten bör höjas. I dessa fall måste debiteringen av den slutliga skatten avvaktas innan den ytterligare skatten för inkomståret kan krävas in.

Några sakliga skäl för att inte kunna justera den preliminära skatten efter inkomstårets utgång kan inte anses finnas. Tvärtom bör en sådan möjlighet medföra att skattebortfallet kan begränsas. Skattemyndigheten bör därför ges möjlighet att utan begränsning till inkomståret och i princip intill den tidpunkt då den slutliga skatten bestäms debitera preliminär skatt. Som förutsättning bör krävas att den ytterligare skatt som skall debiteras är betydande i absoluta tal eller i förhållande till den tidigare debiterade preliminära skatten eller att andra särskilda skäl motiverar en ny debitering. Som antytts bör en ny debitering av preliminär skatt inte få beslutas när bara en kortare tid återstår till debiteringen av slutlig skatt. Annars finns det risk för dubbeldebitering. Efter den 30 juni under taxeringsåret bör därför någon ny debitering inte få ske.

Brutet räkenskapsår

I 12 § bokföringslagen (1976:125) finns bestämmelser om räkenskapsårets längd och förläggning. Enligt huvudregeln skall ett räkenskapsår omfatta tolv månader. För enskilda näringsidkare, dödsbon, handels-

bolag där fysiska personer eller dödsbon skall beskattas för bolagets inkomst och sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 53 § 2 mom. KL skall kalenderåret utgöra räkenskapsår.

Andra skattskyldiga får använda annan period på tolv månader som räkenskapsår, s.k. brutet räkenskapsår. Det skall då omfatta tiden den 1 maj — den 30 april, den 1 juli — den 30 juni eller den 1 september — den 31 augusti. Under vissa speciella omständigheter kan RSV medge att även någon annan period på tolv månader får vara räkenskapsår. Det är främst internationella förhållanden som har lett till att denna dispensmöjlighet använts.

När bokföringsskyldigheten inträder eller vid en omläggning av ett räkenskapsår får räkenskapsåret avse kortare eller längre tid än tolv månader. En omläggning till brutet räkenskapsår får bara göras efter tillstånd från skattemyndigheten. Däremot krävs inte tillstånd för att gå över från brutet räkenskapsår till kalenderår.

Inkomsttaxeringen görs under taxeringsåret. Med beskattningsår avses det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret eller vid brutet räkenskapsår det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret.

En juridisk person betalar normalt preliminär skatt i form av F-skatt eller särskild A-skatt. Skatten skall betalas med lika delar under månaderna februari — januari det uppbördsår då bokslutsdagen infaller. För skattskyldiga med kalenderår som räkenskapsår sammanfaller således intjänandetiden (räkenskapsåret) i stort sett med uppbördsåret. Den preliminära skatten för perioden januari — december år 1 är i sin helhet inbetalad i februari år 2. För skattskyldiga med brutet räkenskapsår betalas skatten med större eftersläpning. Företag med räkenskapsår som börjar den 1 maj år 1 och slutar den 30 april år 2 betalar inte någon skatt för år 1 under detta år. I stället betalas skatt för hela räkenskapsåret under år 2. Härigenom får dessa företag en skattecredit på åtta månader. Längden på skattecrediten varierar beroende på när under året som räkenskapsåret börjar. Skattskyldiga med räkenskapsår som börjar den 1 maj får den längsta skattecrediten. De företag vilkas räkenskapsår börjar den 1 juli får en kredittid på sex månader och de med räkenskapsår med början den 1 september får fyra månaders kredit. Vid brutna räkenskapsår varierar således skattecrediten mellan åtta och fyra månader.

Den som förlänger räkenskapsåret genom att övergå till brutet räkenskapsår kan följaktligen få en viss skattecredit avseende de månader i början av räkenskapsåret som infaller före utgången av kalenderåret närmast före taxeringsåret.

Företagare som startar sin verksamhet under kalenderåret före taxeringsåret och har kalenderåret som räkenskapsår får inte någon skattecredit och omfattas således inte av den aktuella problematiken.

För dessa beräknas den preliminära skatten från den dag verksamheten började t.o.m. den 31 december samma år och skatten betalas som vanligt den 10 i månaden.

Ett drastiskt sätt att förhindra oönskade skattekrediter skulle vara att införa ett generellt förbud mot brutna räkenskapsår. Det är emellertid inte lämpligt att i detta sammanhang överväga en sådan åtgärd. Här kan också nämnas att i samband med 1990 års skattereform togs rätten bort för enskilda näringsidkare att ha brutet räkenskapsår. Många remissinstanser var kritiska till det förslaget. De hävdade att arbetsbelastningen på bokförings- och revisionsbyråer skulle bli stor under bokslutsperioden och att enskilda näringsidkare hindrades från att använda räkenskapsår som var anpassat till verksamhetens art. Många näringsidkare fick likviditetsproblem. För att mildra den effekten gavs möjlighet till en förhöjd avsättning till en resultatutjämningsfond enligt lagen (1990:1450) om särskilda regler för avsättning till resultatutjämningsfond vid 1991 års taxering.

Olika alternativ finns som gör det möjligt att neutralisera skattekrediten för skattskyldiga med brutet räkenskapsår. Ett är att den skattskyldige påförs en avgift, en slags kreditavgift vid taxeringen. Avgiften beräknas på den del av skatten som återstår att betala och tas ut med hänsyn till räkenskapsårets förläggning i förhållande till det kalenderår som föregått taxeringsåret För den som tillämpar räkenskapsår per den 30 juni tas således en avgift ut för sex månader. Detta alternativ torde emellertid medföra sådana administrativa problem att det blir svårt att hantera.

Ett annat alternativ är att skatten debiteras i anslutning till räkenskapsåret (löpande debitering). En skattskyldig med räkenskapsår exempelvis den 1 maj 1995 — den 30 april 1996 skulle då betala preliminär skatt under tiden juni 1995 — maj 1996 i stället för normalt februari 1996 — januari 1997. För att inte medföra alltför stora administrativa ingrepp bör utskick av skattsedlar och debitering av skatt ske vid samma tidpunkt och på samma sätt som för skattskyldiga som tillämpar kalenderår som räkenskapsår, dvs. utskick göras i början av kalenderåret och schablondebiteringen grundas på den slutliga skatten enligt närmast föregående års taxering. Det skulle innebära att vid schablondebitering den preliminära skatten för exempelvis räkenskapsåret den 1 september 1996 — den 31 augusti 1997 skulle grundas på skatten vid 1995 års taxering som avser räkenskapsåret den 1 september 1993 — den 31 augusti 1994 såvida inte den preliminära skatten för räkenskapsåret den 1 september 1995 — den 31 augusti 1996 är högre. Vid schablondebitering skulle den preliminära skatten således kunna komma att grundas på äldre uppgifter än i dag. Detta skulle självfallet inte vara bra.

Även en samordning med ordinarie utskick av skattsedlar är förknippad med vissa nackdelar. Den skattskyldige skulle exempelvis kunna förväxla den nya skattsedeln med skattsedeln för ännu löpande räkenskapsår. Utskick och debitering i nära anslutning till räkenskapsårets början skulle i och för sig minska problemen men innebär i stället administrativa nackdelar för skatteförvaltningen. Debitering och utskick måste nämligen ske vid ytterligare tre tillfällen. Vid varje tillfälle skulle debitering endast ske för skattskyldiga med visst räkenskapsår. Exempelvis skulle debitering och utskick för dem med räkenskapsår per den 30 april ske under april — maj.

Med hänsyn till de nackdelar som redovisats föreslår vi inte någon ändring av nuvarande regler om debitering av preliminär skatt för skattskyldiga med brutet räkenskapsår.

Säsongsverksamhet

En juridisk person betalar normalt preliminär skatt i form av F-skatt eller särskild A-skatt.

F-skatt och särskild A-skatt är inte på samma sätt som A-skatt knuten till den inkomst som är aktuell under månaden före uppborrdsmånaden. Skatten debiteras i en gemensam post vid inkomstårets början och förfaller till betalning med lika belopp under årets uppborrdsmånader. Principen bakom detta system är bl.a. att skattebördan skall fördelas jämt under inkomståret. Den omständigheten att den skattskyldige inte redan haft inkomster som motsvarar det delbelopp som skall betalas fritar honom inte från skyldigheten att betala.

Principen att skatten skall fördelas jämt under året kan innebära problem för företag som driver verksamhet under endast en del av året. En säsongsanläggning, t.ex. en campingplats, som har öppet enbart under sommarmånaderna har inkomstmöjligheter först när verksamheten öppnas för året.

Under det första verksamhetsåret torde det i regel inte uppstå några problem. En ansökan om F-skattsedel görs då i samband med att verksamheten startas. Skatten beräknas utifrån de inkomster som antas flyta in under den period verksamheten skall vara igång och betalas under de månader som återstår av året. För påföljande år skall skatten däremot betalas med lika delar under uppborrdsmånaderna februari — januari, trots att verksamheten drivs enbart någon eller några månader under året. Ett företag som år 2 inte öppnar sin verksamhet förrän till sommaren kommer alltså att få betala skatt redan från februari månad men får inkomster först till sommaren. Det kan innebära att företaget

inte har några likvida medel i början av året och därför tvingas låna till skattebetalningarna.

En möjlighet bör därför finnas för dem som driver säsongsverksamhet att få betala skatt under den period verksamheten drivs. Betalningen av skatter och avgifter kommer på så sätt att sluta an till företagets naturliga säsong.

Vi föreslår därför att skattemyndigheten i enskilda fall bör kunna få besluta att den preliminära skatten skall betalas endast under vissa av årets månader. Skattskyldiga som driver säsongsverksamhet bör i en preliminär självdeklaration ange bl.a. under vilken tidsperiod som verksamheten skall vara igång. Med utgångspunkt i deklARATIONEN fastställer sedan skattemyndigheten dels F-skattens sammanlagda belopp, dels under vilka månader skatten skall betalas. För exempelvis en verksamhet som startas i maj varje år skulle den första månaden att betala skatt bli juni.

Naturligtvis bör den som vill betala skatt enligt dagens regler få göra det. Den nya möjligheten bör alltså användas endast om den skattskyldige begär det.

15.3.4 Uttag av preliminär skatt med hänsyn till fastighetsskatt

Förslag: Skattemyndighetens möjligheter att besluta om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag med hänsyn till fastighetsskatt utvidgas.

Enligt 1 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall fastighetsskatt betalas för småhusenheter, hyreshusenheter eller vissa lantbruksenheter. Underlaget för beräkning av fastighetsskatt är, enligt 3 § samma lag, som regel fastighetens taxeringsvärde. Från och med 1997 års taxering tas skatten ut med 1,7 procent av underlaget. Fastighetsskatten ger omkring 25 miljarder per år i intäkter för staten.

Vid beräkning av debiterad preliminär skatt tas hänsyn till eventuell fastighetsskatt. Det gäller både när den preliminära skatten beräknas enligt en schablon och när den beräknas med ledning av en preliminär taxering. När det gäller beräkning av A-skatt beaktas däremot inte fastighetsskatten om inte skattemyndigheten har beslutat om en särskild beräkningsgrund eller om jämkning. Har fastighetsägaren ansökt om jämkning på grund av kostnader för fastigheten tar skattemyndigheten

även hänsyn till fastighetsskatten. Det är således enbart fastighetsägare med A-skatt utan särskild beräkningsgrund eller jämkning som inte betalar fastighetsskatt preliminärt. Dessa fastighetsägare torde i huvudsak utgöras av personer som har obelånade fastigheter och som därigenom kan få kvarstående skatt på grund av fastighetsskatten. Det kan också vara skattskyldiga som visserligen har räntekostnader för fastigheten men där avdraget för räntekostnaderna balanserar fastighetsskatten eller som väljer att få en överskjutande skatt i stället för att begära jämkning. Förutom i de fall jämkning inte har begärts kan fastighetsskatten medföra kvarstående skatt då taxeringsvärdet eller fastighetsskatten höjs och skattemyndigheten inte hinner beakta den höjda skatten vid jämningsberäkningen.

Den statistik som vi har tagit fram rörande skattskyldiga som fått kvarstående skatt och som har att betala fastighetsskatt är uppdelad på pensionärer och icke pensionärer. Anledningen härtill är att det kunde antas att en majoritet av de personer som måste betala kvarstående skatt på grund av fastighetsskatt är pensionärer. Nämnas kan att det inte finns någon statistik som visar hur många personer som har kvarstående skatt och fastighetsskatt men som inte har begärt jämkning.

Vid 1995 års taxering fanns 2,9 miljoner fysiska personer som debiterades fastighetsskatt. Av dessa fördelade sig antalet personer med *kvarstående skatt som översteg fastighetsskatten* enligt följande.

152 000	icke pensionärer med positiva kapitalinkomster
113 000	pensionärer med positiva kapitalinkomster
288 000	icke pensionärer med negativa kapitalinkomster
61 000	pensionärer med negativa kapitalinkomster
<hr/>	
614 000	personer totalt

Antalet fysiska personer med *kvarstående skatt som understeg fastighetsskatten* fördelade sig enligt följande.

83 000	icke pensionärer med positiva kapitalinkomster
43 000	pensionärer med positiva kapitalinkomster
166 000	icke pensionärer med negativa kapitalinkomster
19 000	pensionärer med negativa kapitalinkomster
<hr/>	
311 000	personer totalt

Antalet fysiska personer *med överskjutande skatt och fastighetsskatt* var fördelade enligt följande.

304 000	icke pensionärer med positiva kapitalinkomster
312 000	pensionärer med positiva kapitalinkomster
1 023 000	icke pensionärer med negativa kapitalinkomster
192 000	pensionärer med negativa kapitalinkomster
<hr/>	
1 831 000	personer totalt.

Sammanställningen visar att det av de 2,9 miljoner fysiska personer som debiterades fastighetsskatt var drygt 600 000 personer som hade kvarstående skatt som översteg fastighetsskatten och drygt 1,8 miljoner personer som hade överskjutande skatt och fastighetsskatt. Siffrorna visar också att pensionärerna inte utgjorde en majoritet av dem som hade kvarstående skatt till följd av fastighetsskatt.

Enligt 3 § 2 mom. femte stycket UBL får skattemyndigheten om det finns särskilda skäl besluta att A-skatt skall betalas för bl.a fastighetsskatt (särskild beräkningsgrund). Bestämmelsen om särskild beräkningsgrund liksom uttrycket "särskilda skäl" fanns med redan vid UBL:s tillkomst. Bestämmelserna kom att omfatta fastighetsskatt först i samband med att reglerna för fastighetsbeskattningen ändrades (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92SkU:29, rskr. 1991/92:292).

Med hänsyn till att antalet fysiska personer som har kvarstående skatt på grund av fastighetsskatten är begränsat i förhållande till dem som debiteras fastighetskatt och då nuvarande lagstiftning medger att hänsyn tas till fastighetsskatten både när skattemyndigheten beslutar om särskild beräkningsgrund för den preliminära skatten och när myndigheten beslutar om jämkning av sådan skatt föreslår vi inte någon ändring i det nuvarande systemet. Däremot bör kravet på att det

skall finnas särskilda skäl för att skattemyndigheten skall få besluta om särskild beräkningsgrund tas bort. En sådan förändring ger skattemyndigheten ökade möjligheter att anpassa den preliminära skatten till den slutliga skatten för dem som regelbundet påförs kvarstående skatt på grund av fastighetsinnehav.

15.3.5 Skattemyndigheternas arbete

Bedömning: Uppföljningen av betalningarna av debiterad preliminär skatt bör förbättras.

RSV bör utarbeta ett system för uppföljning av stora belopp avseende kvarstående skatt och fyllnadsinbetalningar samt rutiner för beslut om ändrad beräkning och debitering av F-skatt i sådana fall.

När det gäller att försöka få ett bättre resultat i skattebetalningssystemet i fråga om överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt kan man skilja mellan förbättringar som kan göras med stöd av nu gällande bestämmelser och sådana som kräver att nya regler införs. Alla åtgärder kräver inte författningsändringar. Bättre rutiner kan utvecklas inom ramen för nuvarande ordning och större resurser kan satsas på kontrollen av F-skattebetalningarna.

För närvarande finns det inte något av RSV fastställt system för uppföljning av debiterings- eller jämningsbeslut. Men uppföljningar görs av varje skattemyndighet. Tillgängliga resurser avgör insatserna. Inte heller finns det något utarbetat system för uppföljning av stora belopp avseende kvarstående skatt eller fyllnadsinbetalningar. Det är vidare problem med att få fram relevanta statistikuppgifter. Jämförelser mellan debiterings- och betalningsstatistik är svår att göra, eftersom den statistik som finns är uppbyggd från olika utgångspunkter.

Enligt vår uppfattning bör en mer allmän uppföljning kunna göras av F-skattebetalningarna så snart säkrare uppgifter finns under inkomståret. Jämförelser kan t.ex. göras mellan uttaget av preliminär skatt för innevarande år och den slutliga debiteringen för närmast föregående inkomstår. Större differenser bör lämpligen kunna listas och undersökas.

Likaså bör stora fyllnadsinbetalningar kunna följas upp. En förteckning över skattskyldiga som har gjort stora fyllnadsinbetalningar

kan upprättas. Är differensen stor eller överstiger fyllnadsinbetalningen ett visst belopp bör en anmaning att lämna preliminär självdeklaration kunna skickas ut om inte differensen eller fyllnadsinbetalningen har sin grund i tillfälliga omständigheter, t.ex. en realisationsvinst.

Mot bakgrund av det som nu sagts anser vi att RSV bör utarbeta rutiner m.m. som gör det möjligt att kontrollera att den preliminära debiteringen är riktig. Större resurser bör samtidigt satsas på en förbättrad uppföljning av betalningarna av F-skatt. Vad som nu sagts gäller även särskild A-skatt.

15.3.6 Kontrollförfarande

Förslag: Skattemyndigheten ges en generell rätt att dels förelägga en deklarationsskyldig att lämna en preliminär självdeklaration eller annan handling, dels göra revision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts.

Det är ett begränsat antal F-skattskyldiga som svarar för merparten av underdebiteringarna av F-skatt. Dessa kan antas till stor del bero på en kraftig vinstutveckling under inkomståret eller också på en medveten "nedjämkning" av den debiterade skatten. Oavsett orsakerna till de för låga debiteringarna gäller det för skattemyndigheten att kunna skilja ut dessa skattskyldiga och åsätta riktigare debiteringar.

Ett sätt att effektivisera hanteringen är att ta fram olika modeller för individuell debitering av F-skatt. En långtgående variant är att alla med F-skatt skall vara skyldiga att inför varje nytt inkomstår lämna en preliminär självdeklaration över sina beräknade inkomster och utgifter. Denna skulle då ligga till grund för debiteringen av F-skatt. Ett sådant system är emellertid mycket arbetskrävande. Enbart registrering och hantering av de inkomna deklarationerna skulle medföra att stora resurser måste tas i anspråk. Några kontroller av deklarationerna skulle knappast gå att genomföra. Dessutom är det mindre lämpligt att belasta alla skattskyldiga med krav på uppgiftslämnande när endast en mindre grupp skattskyldiga står för huvuddelen av underdebiteringarna.

Ett annat alternativ är att alla skattskyldiga med verksamhet inom en viss bransch får ett förslag till schablondebitering. Olika procentsatser kan gälla för olika branscher och procentsatsen kan variera

från år till år beroende på konjunkturförhållandena inom resp. bransch. I dagsläget finns emellertid inte prognoser över olika branschers inkomst- och vinstutveckling där hänsyn har tagits till de faktorer som påverkar den beskattningsbara inkomsten. Även om det vore möjligt att få fram prognoser är det tveksamt om dessa skulle leda till en bättre överensstämmelse med den slutliga skatten. Prognoserna skulle nämligen visa ett medelvärde för resp. grupp och eftersom variationerna inom grupperna kan antas vara stora, skulle många skattskyldiga behöva jämka sina debiteringar.

Ytterligare ett alternativ är att inför varje nytt inkomstår skicka ut ett förslag till F-skattdebitering endast till vissa F-skattskyldiga. Samtidigt bifogas en preliminär självdeklaration som den skattskyldige kan lämna till skattemyndigheten om den skattskyldige inte är nöjd med den debitering som föreslagits. Urvalet av skattskyldiga som skall få ett debiteringsförslag kan göras med ledning av uppgifter för föregående år. Det bör lämpligen gälla skattskyldig som förväntas få kvarstående skatt över ett visst belopp eller har gjort en stor fyllnadsinbetalning. Fördelarna med ett sådant system är att skattemyndigheten får mer tid att arbeta med de mer betydelsefulla ärendena i stället för att samtliga skall vara skyldiga att ge in deklARATIONER. Nu angivna alternativ torde medföra att antalet preliminära självdeklARATIONER och ansökningar om ändrad debitering blir färre än i dag.

En variant på sistnämnda alternativ är den modell som använts av Lokala skattekontoret i Sundsvall. Skattekontoret har arbetat utifrån den hypotesen att aktiebolag som redovisade skatteskulder över ett visst belopp vid 1995 års taxering också för inkomståret 1994/95 hade en för låg debitering. Bolagets egna skatteskulder i balansräkningen innebar att bolaget fått kvarstående skatt vid den senaste taxeringen.

Kontrollen bestod av två olika delar. Först hade en förteckning på alla aktiebolag som bokfört en skatteskuld på mer än 200 000 kronor vid 1995 års taxering tagits fram. För det andra kontrollerades bolag med stora vinster vid 1995 års taxering.

Kriterierna uppfylldes av 59 bolag. Av dessa granskades 13 stycken. Efter olika undersökningar och kontroller återstod sju bolag. Till dessa skickades en anmaning att komma in med en preliminär självdeklARATION. Kontakter togs uteslutande med bolagens revisorer. Kontrollerna resulterade i ändrade debiteringar för samtliga bolag, sex höjningar och en sänkning. Den totala debiteringshöjningen blev 2,6 miljoner kronor. Resursåtgången för den genomförda kontrollen beräknar skattekontoret till fem arbetsdagar för en person.

Ett ökat uppgiftslämnande måste vara väl motiverat. Det förutsätter att kontrollerna är riktade. Att införa en generell skyldighet för exempelvis alla som avger delårsrapport att lämna in sådana till

skattemyndigheten kan inte anses meningsfullt. Inte heller är det meningsfullt att införa en generell skyldighet för vissa bolag att komma in med en preliminär självdeklaration. Det är inte troligt att skattemyndigheten skulle ha möjligheter att åtgärda alla de deklara-tioner som då skulle komma in.

Vi föreslår i stället att skattemyndigheten med hjälp av olika interna rutiner och kontrollsystem på egen hand bestämmer vilka skattskyldiga som skall bli föremål för kontroll. Skattemyndigheten bör för detta ändamål ges en ovillkorlig rätt att förelägga en skattskyldig att ge in en preliminär självdeklaration eller annan handling som behövs för att kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts.

Föreslagna utökade kontrollmöjligheter förutsätter att också reglerna om när revision får göras ändras. I dag är revision tillåten för kontroll av skatteavdrag eller för kontroll av att den som ansökt om en F-skattsedel lämnat riktiga eller fullständiga uppgifter. Vi föreslår således att revision inte skall få göras bara beträffande dem som ansökt om F-skattsedel, utan även för löpande kontroller av de F-skattskyldigas preliminära skatt. Revisionen bör då avse kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt sätt.

15.4 Omprövning jämfört med jämkning

Förslag: Sedan ett beslut om preliminär skatt fattats skall i de fall den skattskyldiges inkomstförhållanden förändras ett nytt beslut om preliminär skatt meddelas bara enligt de särskilda bestämmelserna om ändrad beräkning av preliminär skatt.

15.4.1 Bakgrund

De i UBL år 1991 införda bestämmelserna om omprövning vid redovisning och betalning 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. Enligt direktiven för vårt arbete skall vi bl.a. klargöra förhållandena mellan dessa regler och om det finns behov av det föreslå justeringar i de aktuella bestämmelserna.

Som redan sagts är målsättningen i systemet med betalning av preliminär skatt att denna så nära som möjligt skall motsvara den slutliga skatten. Betalningarna sker i form av skatteavdrag (A-skatt)

eller enligt särskild debitering (F-skatt och särskild A-skatt). På sätt som framgått av redogörelsen i det tidigare beräknas skatteavdrag i regel antingen enligt en skattetabell eller också efter en bestämd procentsats. Bestämmelserna gäller generellt, dvs. skattemyndigheten bestämmer inte skatteavdragets storlek individuellt för varje skattskyldig. En sådan möjlighet finns emellertid genom bestämmelsen om särskild beräkningsgrund i 3 § 2 mom. UBL. Skattemyndigheten kan när det gäller nämnda beslut med automatik fortsätta att årligen fatta samma typ av beslut. I dag kallas detta vanligen stående jämkning. Sådana beslut fattas emellertid före inkomstårets ingång och de är inte jämkning i UBL:s mening, dvs. ändring av ett tidigare meddelat beslut om preliminär skatt.

F-skatt och särskild A-skatt, som betalas av den skattskyldige själv, debiteras i början av året. Debiteringen fastställs med utgångspunkt i den slutliga skatt som debiterades året före inkomståret (schablonmetoden), se 13 § 1 och 3 mom. samt 14 § UBL. Om den skattskyldige inte har påförts slutlig skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret måste den preliminära skatten beräknas med ledning av en preliminär taxering enligt 13 § 2 mom., 14 och 15 §§ UBL. Preliminär taxering skall också verkställas om det är sannolikt att huvudregelns schablon skulle leda till en mer betydande skillnad mellan preliminär skatt och slutlig skatt.

Meddelade beslut om preliminär skatt kan behöva ändras. Ändring av sådana beslut kan ske antingen genom omprövning eller genom jämkning. Bestämmelserna om omprövning finns i 84—89 §§ UBL och bestämmelserna om jämkning finns i 45—47 §§ UBL.

15.4.2 Överväganden och förslag

Oriktiga beslut på skattebetalningsområdet kan enligt UBL rättas antingen genom omprövning eller genom överprövning vid överklagande. Omprövning innebär att samma myndighet gör en förnyad bedömning av ärendet till skillnad mot överklagande som innebär en prövning i högre instans.

Från och med 1991 års taxering tillämpas ett omprövningsförfarande inom taxeringsområdet. Omprövning kan, på begäran av den skattskyldige, göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Skattemyndigheten kan fatta omprövningsbeslut inom ett år från utgången av taxeringsåret. Omprövning kan ske så snart skattemyndigheten fattat ett grundläggande beslut, slutskattsedeln behöver inte avvaktas. Taxeringsbeslut som fattas efter utgången av november taxeringsåret blir definitionsmässigt omprövningsbeslut. Det kan

inträffa att något grundläggande taxeringsbeslut avseende den skattskyldige inte har fattats. Detta hindrar inte senare omprövningsbeslut (se 4 kap. 7 § TL och prop. 1989/90:74 s. 402). Motsvarande bestämmelse på skattebetalningsområdet finns i 84 § andra stycket UBL (se prop. 1990/91:46 s. 62 — 63).

På skattebetalningsområdet gäller ett omprövningsförfarande som liknar det som gäller vid taxering. Frågor som kan lösas enkelt skall avgöras av skattemyndigheten och inte bli föremål för domstolsprövning.

Ett jämningsbeslut är, enkelt uttryckt, ett beslut av skattemyndigheten om ändring av ett tidigare meddelat beslut om preliminär skatt. Genom bestämmelserna om jämkning ges skattemyndigheten dessutom möjlighet att meddela individuella beslut om preliminär skatt på så sätt att dessa kan bestämmas med avvikelse från de generella skattetablellerna och procentsatserna. Jämkning kan ske såväl före beskattningsårets utgång (45 § 1 mom. första stycket UBL) som efter beskattningsårets utgång (45 § 2 mom. UBL). Jämkning kan också ske efter ansökan av konkursbo (45 § 3 mom. UBL).

Omprövningsregeln i 84 § UBL är en förfaranderegler som bl.a. säger att den beslutsfattande myndigheten kan göra en förnyad prövning av ett beslut den fattat. Detta innebär bl.a. att regeln inte innehåller några materiella bestämmelser och därmed inte heller anger vad en omprövning skall leda till.

Till skillnad från bestämmelsen om omprövning innehåller jämningsparagrafen (45 § UBL), förutom förfaranderegler, materiella bestämmelser. Av jämningsparagrafen framgår att jämkning är en form av omprövning i så motto att det är samma myndighet — skattemyndigheten — som gör en förnyad bedömning av samma fråga, dvs. uttaget av preliminär skatt. Av paragrafen framgår dessutom under vilka förutsättningar och på vilket sätt ändring av beslut om preliminär skatt skall ske.

I jämningsparagrafen fanns fram till den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1993 (SFS 1992:680) ett sjätte stycke med följande lydelse.

Får en skattemyndighet genom anmälan av skattskyldig eller annars vetskap om att preliminär skatt blivit påförd obehörigen eller med oriktigt belopp eller att felaktighet har ägt rum vid utskrivandet av skattsedel, skall myndigheten vidtaga den jämkning av nämnda skatt, som kan behövas.

Av förarbetena framgår att bestämmelsen slopades, eftersom ”bestämmelserna i 84 § om omprövning ger skattemyndigheten möjlighet att

också göra de ändringar av den preliminära skatten som reglerats här'' (se prop. 1991/92:112 s. 179). Beslut om preliminär skatt kan numera således ändras såväl vid en omprövning enligt 84 § UBL som genom ett beslut om jämkning enligt 45 § samma lag.

I förtydligande syfte och av systematiska skäl bör bestämmelserna om ändrad beräkning av preliminär skatt kombineras med en regel som anger att ett beslut om preliminär skatt får omprövas på grund av en ändring i den skattskyldiges inkomstförhållanden endast i den ordning som gäller för just ändrad beräkning av preliminär skatt.

Avslutningsvis kan i detta sammanhang beröras en annan fråga med anknytning till omprövningsinstitutet som lämnats till oss att tas under övervägande. Det gäller möjligheten för skatteförvaltningen att få till stånd återbetalning av skatt som av misstag utbetalats till fel personer. En sådan återbetalning kan enligt gällande rätt krävas åter endast genom ett betalningsföreläggande. Det är således inte möjligt att få en rättelse till stånd genom att påföra en tillkommande skatt, vilket är ett för skattemyndigheten väsentligt enklare förfarande.

Såvitt vi kan bedöma är detta ett problem av begränsad omfattning. Delvis har det också fått sin lösning genom det sedan 1991 års taxering gällande omprövningsförfarandet. Med hänsyn till de begränsade problem som återkraven i dag ger skattemyndigheterna kan några särskilda vidare åtgärder inte anses motiverade. I förekommande fall får återkraven i stället hanteras på samma sätt som civilrättsliga fordringar i allmänhet.

16 Skatteuträkning och debitering av slutlig skatt

16.1 Bakgrund

Från och med 1995 års taxering deklarerar det stora flertalet deklara-tionsskyldiga, ca 5,5 — 6 miljoner skattskyldiga, med en förenklad självdeklaration. Dessa skattskyldiga får sina slutskattsedlar i augusti under taxeringsåret. De som använder särskild självdeklaration, 1,5 — 1,8 miljoner skattskyldiga, kommer även i fortsättningen att få sina slutskattsedlar senast den 15 december under taxeringsåret.

De som får sina slutskattsedlar i augusti kommer i normalfallet att ha deklarerat i månadskiftet april/maj. Senaste dag för att lämna förenklad självdeklaration är den 2 maj. Det kommer således att ha gått knappt fyra månader mellan dessa båda händelser.

För den andra kategorin som är skyldiga att deklarerera blir tids-perspektivet ett annat. Här återfinns ca 1,2 miljoner näringsidkare. Deklarationstidpunkten är den 31 mars, men ca en tredjedel av de skattskyldiga beräknas få anstånd med att lämna deklara-tion till en senare tidpunkt under våren. Slutskattsedeln för den som deklarerar med särskild deklara-tion kommer att skickas ut först drygt åtta månader efter deklara-tionstillfället.

I skatteförvaltningens nuvarande organisation ingår bl. a. lokalkontor och länskattekontor där det egentliga granskningsarbetet utförs. Det sköts vad gäller löntagare till stor del av vidareutbildad assistent-personal. Företagen granskas i regel av handläggare med akademisk eller motsvarande utbildning.

Arbetsgången vid deklara-tionshanteringen på ett lokalt skattekontor är i stora drag följande.

Förenklade deklara-tioner

Från början av maj till mitten av juli utförs grundhantering, dvs. re-gistrering, beredning, förelägganden, rimlighetskontroller, granskning av öppna yrkanden och i mån av tid även kontroller av urvalskaraktär. Från och med augusti t.o.m. november fortsätter taxeringsarbetet med fördjupad urvalskontroll, omprövningar och skönstaxeringar. Tyngd-

punkten i arbetet med de förenklade deklARATIONERNA ligger före augusti månad.

Särskilda deklARATIONER

Även för de särskilda deklARATIONERNA sker grundhanteringen i huvudsak före sommaren, medan huvuddelen av kontrollen ligger under perioden augusti — november.

Det kan nämnas att det för närvarande pågår en utveckling av nya ADB-kontrollsystem för taxeringsarbetet. Via kontrollsystemen kommer skattemyndigheten att göra maskinella tester av deklARATIONERNA, dels rimlighetskontroller, dels urval på grund av olika parametrar. Avsikten är att kontrollsystemen skall kunna användas flera gånger på samma material om nya kontrollparametrar kommer fram.

16.2 Överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt

För dem som deklarerar förenklat och för vilka arbetsgivarna eller motsvarande gör skatteavdrag, blir det i regel god överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Det uppkommer sällan några större skatteskulder och när sådana väl förekommer blir de i allmänhet betalda utan att myndigheterna behöver ta i anspråk särskilt stora administrativa resurser. För dem som deklarerar särskilt och som ofta betalar den preliminära skatten i form av F-skatt eller särskild A-skatt är det däremot ofta betydande avvikelser mellan preliminär och slutlig skatt. Fyllnadsinbetalningar med stora belopp är vanliga. En förhållandevis stor andel av den kvarstående skatten blir aldrig betald.

Det finns åtminstone två förklaringar till skillnader mellan de båda kategorierna. Olika momenten i skattebetalningsförfarandet att göra. Den ena hänger samman med svårigheten att med någon högre grad av precision i förväg bestämma den debiterade preliminära skatten. Den andra är den tidsutdräkt som präglar myndigheternas slutavstämning mellan preliminär och slutlig skatt för dem som lämnar särskild självdeklARATION. Slutskattdebiteringen sker i december under taxeringsåret och kvarstående skatt förfaller till betalning i april året därpå, dvs. mer än 15 månader från utgången av inkomståret. För närvarande är det dessutom så att eventuella indrivningsåtgärder inte kan börja verkställas förrän ytterligare ca fyra månader har förflutit.

Frågan är vilka åtgärder som kan vidtas för att effektivisera detta i dag utdragna förfarande.

16.3 Överväganden och förslag

Förslag: Skattemyndigheten bör löpande och så snart som möjligt räkna fram den skattskyldiges slutliga skatt. Den slutliga skatten bör därefter debiteras löpande med början i augusti under taxeringsåret.

Nuvarande förfarande avseende de särskilda självdeklarationerna innebär att staten avvaktar med att kräva betalning av en skattefordran trots att alla uppgifter som behövs för att bestämma fordringens storlek finns tillgängliga och kan bearbetas med modern teknik. En sådan ordning kan inte anses ändamålsenlig. Inte heller behöver slutskattedebiteringen ske så sent att alla debiteringar görs samtidigt. Att så är fallet i dag har en historisk förklaring. Före 1990 års taxeringsreform hanterades taxeringen och betalningen på helt olika sätt och av skilda organ, taxeringsnämnder resp. lokala skattemyndigheter. Numera finns det förutsättningar för en bättre samordning.

Som nyss nämnts hinner det gå avsevärd tid mellan debiteringen av preliminär skatt, som normalt äger rum i januari under inkomståret, och debiteringen av slutlig skatt i december påföljande år. Under denna tid — ungefär 1 år och 11 månader — förekommer det endast undantagsvis att skattemyndigheten gör något för att få den preliminära skatten att bättre stämma överens med den slutliga. Den enskilde däremot är givetvis aktiv när han ser fördelar för egen del. När den preliminära skatten är för låg, görs exempelvis inte sällan en fyllnadsbetalning vid något tillfälle i början av taxeringsåret.

Den enskildes åtgärd att göra en fyllnadsinbetalning grundas naturligtvis på de uppgifter han då har om utfallet för inkomståret. Ett mer tillförlitligt underlag för en skatteberäkning fås från de särskilda deklarationerna. När uppgifterna i dessa har registrerats är det också möjligt för skattemyndigheten att göra en avstämning mellan preliminär och slutlig skatt. Denna avstämning kommer att avvika från den som görs vid slutskattedebiteringen normalt endast i de fall deklarationsgranskningen föranleder en taxeringsändring.

Utgångspunkten i ett nytt system bör vara att skattemyndigheten så snart det finns ett underlag för att beräkna skatten för en viss

skattskyldig också bör göra detta och sända ut ett meddelande om skattens storlek till den skattskyldige i stället för att avvakta till dess samtliga deklarationer är granskade och klara. Meddelandet bör lämpligen sändas ut i form av ett skattebesked som ersätter slutskattdedeln.

För det övervägande antalet skattskyldiga som deklarerar på särskild deklaration — ungefär 1,5 miljoner skattskyldiga — läggs de uppgifter som lämnats i deklarationen till grund för taxeringsbeslutet. Uppgifterna i deklarationerna frångås grovt räknat i ca 5 procent av fallen om man ser till samtliga deklarationer. Ändringsprocenten torde vara högre för de särskilda deklarationerna än för de förenklade, dock knappast högre än 10 procent.

Eftersom en debitering utifrån uppgifterna i deklarationen för de allra flesta skulle stå kvar oförändrad efter den slutliga debiteringen när taxeringsperioden gått till ända finns det avgörande fördelar med att debitera den slutliga skatten löpande, dvs. allt eftersom skatteuträkningen för resp. skattskyldig är klar.

I det nu skisserade systemet kan tidpunkten för skatteavstämningen vara gemensam för det övervägande antalet skattskyldiga som deklarerar på särskild deklaration. Men det är inte nödvändigt med en tidsmässig fokusering vad gäller uttaget av skattebesked, i vart fall inte i ett sådant utvecklat system för hantering av fordringar som vi har föreslagit. I detta beräknas ränta dag för dag och det spelar därför inte någon roll från räntesynpunkt när fordringen betalas.

Även för den grupp som deklarerar med särskild deklaration har debiteringen av slutlig skatt dock karaktären av massärenden. Det är därför knappast effektivt att hantera varje skattskyldig för sig och ta ut en eller några få skattebesked i taget. Utskicken bör samordnas för ett större antal skattskyldiga så att fördelarna med masshantering i samband med utskriften av skattebeskeden inte går förlorade. Under en övergångsperiod kan det dessutom av arbetsmässiga skäl vara svårt att räkna med alltför täta utskick.

Om större delen av arbetet med slutskatte debiteringen skulle utföras före sommaren under taxeringsåret påverkas arbetet med de förenklade deklarationerna på så sätt att arbetstoppen under maj — juni accentueras ytterligare. Det kan därför knappast anses realistiskt att tänka sig en debitering för de skattskyldiga som deklarerar med särskild deklaration före den tidpunkt då de som deklarerar med förenklad deklaration får sitt skattebesked, dvs. i augusti under taxeringsåret. Den första omgången skattebesked bör därför sändas ut samtidigt som skattebeskeden för de skattskyldiga som deklarerar förenklat distribueras. Därefter bör skattebeskeden sändas ut successivt under hösten.

En följd av att tidpunkten för skatteberäkning och debitering tidigareläggs är att även förfallodagen för ett sådant underskott på ett

skattekonto som har sin grund i debiteringen av slutlig skatt kan tidigareläggas. Förfallodagen för ett sådant underskott infaller vid det ordinarie inbetalningstillfället (den 12 eller den 26 i månaden) närmast efter det att 30 dagar förflutit från beslutet om den slutliga skattens storlek. Det innebär en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten med upp till sex månader i förhållande till dagens system.

Överskott på ett skattekonto

En annan fråga är hur ett eventuellt överskott på ett skattekonto som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt skall hanteras. Denna fråga har diskuterats i det tidigare, se avsnitten 8.1 och 8.2. I detta sammanhang bör följande sägas. Det finns i första hand två alternativ för hantering av här aktuella överskott.

- Överskottet betalas ut till den skattskyldige i samband med att skatteuträkningen gjorts oavsett när den görs, dvs. fr.o.m. augusti månad taxeringsåret.
- Överskottet betalas ut först när taxeringsperioden gått till ända.

Om ett överskott betalas ut löpande så snart en slutlig skatt har debiterats finns det naturligtvis en risk att debiteringen av den slutliga skatten ändras senare under taxeringsperioden, vilket kan leda till att ett tidigare utbetalt belopp skall krävas åter helt eller delvis. I princip bör ett beslut om återbetalning vara slutgiltigt. Detta talar för att utbetalningar bör göras först när taxeringsperioden gått till ända. Mot detta talar i sin tur bl. a. att det kan uppfattas som principiellt tveksamt att ett underskott skall betalas omedelbart medan ett överskott inte betalas ut förrän vid en senare tidpunkt.

I det förenklade deklarationsförfarandet skall enligt nuvarande regler utbetalningar göras på ett preliminärt underlag. Underlaget är preliminärt så till vida att taxeringsperioden inte har gått ut. En avvikelse från de uppgifter som lämnats i deklARATIONEN kan därför komma i fråga efter det att skattebeskedet skickats ut i augusti. Ett grundläggande beslut om årlig taxering anses med nuvarande bestämmelser fattat i och med att slutskattsedeln tagits fram och ett eventuellt återkrav sker därför i form av en tillkommande debitering.

Ett motsvarande förfarande bör kunna tillämpas beträffande de särskilda deklARATIONERNA, dvs. att ett överskott betalas ut vid den tidpunkt då det konstateras. I skattekontosystemet skall avstämningen mellan den slutliga och den preliminära skatten bokföras på skattekontot för den skattskyldige. Härigenom kommer ett överskott med

automatik att räknas av mot en eventuell skuld som den skattskyldige har hos skattemyndigheten eller hos kronofogdemyndigheten.

Enligt vår mening är sistnämnda ordning den mest ändamålsenliga. Den innebär bl.a. att utbetalningar av överskott och inbetalningar av underskott behandlas på i huvudsak samma sätt. Utbetalningar av överskott bör således göras löpande i samband med att det grundläggande beslutet om årlig taxering fattas och skattebeskedet sänds ut.

17 Reglerna om F-skattebevis

17.1 Inledning

Reglerna om F-skattebevis har gällt sedan den 1 april 1993. Den innebär i korthet att skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete är knuten till vilken typ av skattsedel på preliminär skatt som mottagaren av ersättningen har (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680 m.fl.).

I direktiven för vårt utredningsuppdrag sägs att vi bör följa upp hur den nya regleringen tillämpas, främst såvitt avser tidpunkten för arbetstagarens innehav av F-skattebevis, i de fall en arbetsgivare betalar in semestermedel till en semesterkassa. Vi har vidare under utredningsarbetets gång tillagts Stockholms kommunstyrelses framställning till regeringen den 18 maj 1994 om F-skattebevis för dagbarnvårdare att övervägas inom ramen för redan givna direktiv.

I syfte att följa upp hur den nya regleringen tillämpas i stort har vi i december 1994 tillställt skattemyndigheterna en enkät med frågor rörande erfarenheterna av systemet med F-skattebevis. Genom enkätsvaren har vi fått ett omfattande material med synpunkter från de olika skattemyndigheterna. Det övervägande antalet synpunkter uttrycker positiva erfarenheter av F-skattereformen. I ett avseende har emellertid från flera håll gjorts sådana påpekanden att det finns anledning att se över lagstiftningen. Flera skattemyndigheter har framhållit det som en brist att reglerna om återkallelse av F-skattsedel inte ger utrymme att återkalla en F-skattsedel för en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag om myndigheten av någon anledning inte har återkallat företagets eller bolagets F-skattsedel trots att det funnits grund för detta och denna grund varit hänförlig till företagsledaren. Denna och vissa andra frågor rörande F-skattesystemet tas upp i det följande. Inledningsvis görs en kortfattad genomgång av systemets uppbyggnad.

17.2 Huvuddragen i nuvarande ordning

Det finns två olika typer av skattsedlar på preliminär skatt, A-skattsedel och F-skattsedel.

Huvudregel är att den som betalar ut ersättning för arbete till någon som har en A-skattsedel är skyldig att både göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Har mottagaren av ersättningen däremot en F-skattsedel, är utbetalaren inte skyldig att vare sig göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

Det är en arbets- eller uppdragstagares skattsedelsinnehav vid den tidpunkt som ersättningen bestäms eller vid utbetalningstillfället som avgör vilka skyldigheter som parterna har i fråga om betalning av preliminär skatt och socialavgifter.

F-skattsedeln är avsedd för fysiska och juridiska personer som bedriver näringsverksamhet. En fysisk person anses bedriva näringsverksamhet när han skall taxeras för sådan intäkt som avses i 21 § kommunalskattelagen, dvs. intäkt av yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Den som har en F-skattsedel betalar själv sin preliminära skatt i form av debiterad F-skatt. En uppdragstagare med F-skattsedel som låter arbetet utföras av andra övertar ansvaret för dessa personers källskatt och sociala avgifter. Om en uppdragstagare med F-skattsedel sedan skall göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter för en viss medhjälpare eller underentreprenör beror i sin tur på om denne har F- eller A-skattsedel.

Ingen tvingas att ha en F-skattsedel mot sin vilja. Den som har ansökt om och fått en sådan skattsedel kan därför få den utbytt mot en A-skattsedel när han vill, eventuellt med en debitering av särskild A-skatt. En näringsidkare kan dessutom ha en A-skattsedel om F-skattsedeln återkallats.

Fysiska personer som har inkomst av både näringsverksamhet och anställning kan ha både F- och A-skattsedel. Detta kan t.ex. vara lämpligt då någon avser att börja bedriva näringsverksamhet och behöver en F-skattsedel för att över huvud taget kunna få några uppdragsgivare men tänker, kanske bara under en övergångstid, ha kvar sin anställning. En kombination av preliminärskattsedlar kan däremot inte komma i fråga för en juridisk person. Den som enbart har en A-skattsedel kan få en debiterad A-skatt, kallad särskild A-skatt, om den slutliga skatten inte kan väntas bli täckt genom skatteavdrag.

En uppdragsgivare har rätt att förlita sig på uppgifter om innehav av F-skattsedel om uppgifterna lämnas på visst sätt av innehavaren. Det gäller om en sådan uppgift lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon härmed jämförlig handling om inte uppdragsgivaren kän-

ner till att uppgiften är oriktig. Har den som tar emot ersättning för arbete en kombination av A- och F-skattsedel skall denne anses ha endast en A-skattsedel om F-skattsedeln inte återropas skriftligen. Om så sker anses denne ha endast en F-skattsedel.

En arbetstagare behöver kunna visa upp A-skattsedeln för alla som betalar ut ersättning för arbete till honom. Det ankommer härvid på arbetsgivaren att själv notera de uppgifter från skattsedeln som behövs för att kunna göra ett riktigt preliminärskatteavdrag och lämna föreskrivna kontrolluppgifter till arbetstagaren och skattemyndigheten.

Skattemyndigheten har möjlighet att i vissa fall återkalla en F-skattsedel mot innehavarens vilja. En F-skattsedel kan sålunda återkallas om innehavaren t.ex. missbrukar sin F-skattsedel, inte redovisar och betalar sina skatter och avgifter eller inte lämnar någon självdeklaration.

En arbets- eller uppdragsgivare är i vissa fall skyldig att skriftligen anmäla till skattemyndigheten om en arbets- eller uppdragstagare, som enbart har en F-skattsedel eller har både en F- och en A-skattsedel, återropar sin F-skattsedel i ett anställningsförhållande. En anmälan skall göras om det är uppenbart att arbetet utförs under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet. Till anmälningskyldigheten har kopplats ett solidariskt ansvar för källskatt och arbetsgivaravgifter. Den som för ett arbete anlitar en fysisk eller juridisk person som återropar en F-skattsedel skall sålunda kunna åläggas ett med F-skattsedelinnehavaren solidariskt ansvar för den inkomstskatt och de socialavgifter som kan anses belöpa på ersättningen för arbetet om han inte i samband med utbetalningen av ersättningen har fullgjort sin anmälningskyldighet.

17.3 Överväganden och förslag

17.3.1 Återkallelse av F-skattsedel

Förslag: En F-skattsedel för en företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas även om myndigheten av någon anledning, t.ex. i en konkurssituation, inte har återkallat företagets eller bolagets F-skattsedel. Det måste emellertid ha funnits grund för återkallelse av företagets eller bolagets skattsedel som kan hänföras till företagsledaren för att företagsledarens F-skattsedel skall få återkallas.

En F-skattsedel för ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag skall kunna återkallas också om företagsledaren i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren.

Enligt 38 a § första stycket 8 UBL skall en F-skattsedel återkallas om innehavaren är företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag och företagets eller bolagets F-skattsedel har återkallats på grund av ett förhållande som kan hänföras till företagsledaren.

Villkoret enligt nuvarande ordning är att bolagets F-skattsedel har återkallats för att företagsledarens F-skattsedel skall kunna återkallas. Om skattemyndigheten har förbisett att återkalla bolagets F-skattsedel, t.ex. vid konkurs, kan således inte företagsledarens F-skattsedel återkallas på grund av detta villkor.

Det beskrivna förhållandet innebär att möjlighet saknas att vägra ett nystartat företag eller bolag F-skattsedel även om företagsledaren i detta också varit företagsledare i ett bolag som försatts i konkurs. En företagsledare i ett bolag kan alltså trots att bolagets skatte- och avgiftsbetalningar inte skötts driva verksamhet i nytt bolag utan hinder av att han eller hon som företagsledare haft ett avgörande inflytande över skatte- och avgiftsbortfallet för staten. Flera skattemyndigheter har framhållit detta som en brist i lagstiftningen.

Vi har inte någon annan uppfattning. Bestämmelsen bör därför ändras. Skattemyndigheten bör ges möjlighet att återkalla en företagsledares F-skattsedel och därigenom kunna hindra att ett nytt företag eller bolag med samma företagsledare tilldelas en F-skattsedel även om myndigheten av någon anledning inte har återkallat det gamla företagets eller bolagets F-skattsedel. Det måste dock ha funnits grund för

återkallelse av företagets eller bolagets skattsedel som är hänförlig till företagsledaren för att företagsledarens F-skattsedel skall få återkallas.

I samband härmed bör möjligheten att återkalla en F-skattsedel för ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag utvidgas till att omfatta även fall när företagsledaren i företaget eller bolaget har handlat på ett sådant sätt att F-skattsedel inte får utfärdas för honom eller henne. Det handlande som avses hänför sig — förutom det som nyss nämnts — till fall som i dag regleras i 38 a § UBL.

17.3.2 Barnomsorgspeng

Förslag: Inga särskilda regler om F-skatt införs när det gäller barnomsorgspeng.

I Stockholms stad ges fr.o.m. den 1 januari 1993 samtliga dagbarnvårdare som inte är anställda av kommunen möjlighet att få en kommunal subvention i enlighet med systemet för utbetalande av barnomsorgspeng. Ett av Stockholms stads krav för att betala ut sådan ersättning är emellertid att den som anordnar barnomsorg har F-skattsedel.

Enligt nuvarande ordning (se 33 b § UBL) får F-skattsedel utfärdas för den som bedriver eller kan antas komma att bedriva näringsverksamhet. Frågan om viss verksamhet skall anses vara näringsverksamhet eller inte regleras i kommunalskattelagen och genom rättspraxis. I 21 § kommunalskattelagen definieras näringsverksamhet som yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. När denna beteckning infördes angavs i lagens förarbeten (prop. 1989/90:110 s. 648) att definitionen ansluter till kraven i gällande rätt för att rörelse skall finnas och att den rättspraxis som utbildats på området belyser frågan om när näringsverksamhet är aktuell. Att verksamheten skall bedrivas yrkesmässigt och självständigt anses innebära att verksamheten skall kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Av dessa krav är vinstsyfte och självständighet i första hand avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Vid bedömningen av självständigheten har antalet uppdragsgivare betydelse. När det gäller F-skattsedel i förhållande till barnomsorgspeng slår Skattemyndigheten i Stockholms län i sina riktlinjer från år 1991 fast följande.

Den som i sitt hem tar hand om barn och inte är anställd av kommunen för detta arbete är att anse som uppdragstagare i förhållande till barnets

far, mor eller annan som anlitar dagbarnvårdare. Tar man hand om fler än fem barn samtidigt bör ersättningen vara att hänföra till inkomst av näringsverksamhet.

Stockholms stad har övervägt åtgärden att undanröja den begränsning av den krets dagbarnvårdare som kan få barnomsorgspeng som skattemyndighetens praxis innebär. Socialförvaltningen lade därför fram ett förslag om tillägsregler för privata dagbarnvårdare där barnomsorgspengen betalades direkt till föräldrarna. Socialnämnden beslutade emellertid att inte anta dessa tillägsregler, eftersom kommunen riskerade att få göra skatteavdrag och betala socialavgifter om barnomsorgspengen betalades ut till en person som inte innehade F-skattsedel. Med anledning härav begärde Kommunstyrelsen i Stockholms stad en lagändring som går ut på att de ickekommunalt anställda dagbarnvårdarna skulle ges möjlighet att få en F-skattsedel även om antalet barn i verksamheten endast omfattade fem eller färre.

Regleringen av F-skattebevisen innebär som nämnts i det föregående att det är typen av skattsedel som avgör vem som skall göra skatteavdrag och betala socialavgifter. F-skattsedeln får tilldelas personer som bedriver näringsverksamhet, medan övriga får en A-skattsedel. Det finns således ingen yrkeskategori som med automatik tilldelas F-skattsedel.

De i Stockholms kommun gällande reglerna om barnomsorgspeng innebär att det endast är ickekommunalt anställda dagmammor med F-skattsedel som får barnomsorgspeng. Det grundläggande problemet i detta sammanhang synes vara att de dagbarnvårdare vars verksamhet inte anses som näringsverksamhet går miste om barnomsorgspengen. Detta problem torde emellertid kunna lösas på fler sätt än genom ändring av de skatterättsliga lagreglerna. Det finns exempelvis inte några skatterättsliga bestämmelser som hindrar kommunen från att införa regler som gör det möjligt att betala barnomsorgspeng till de ickekommunalt anställda dagbarnvårdare som inte driver näringsverksamhet. Kommunen måste då göra avdrag för preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter. Storleken på barnomsorgspengen torde emellertid i så fall kunna anpassas med hänsyn till detta.

Med oförändrade kommunala regler beträffande förutsättningarna för utbetalning av barnomsorgspeng är emellertid den springande punkten om dagbarnvårdarna bedriver näringsverksamhet. Hur kommunalskattelagens näringsverksamhetsbegrepp skall tolkas framgår av lagtext, förarbeten och praxis. Att ändra på innebörden av detta begrepp är enligt vår mening inte en framkomlig väg och även om så vore fallet inte en väg lämpad för detta fall. När det däremot gäller tolkningen av detta begrepp förtjänar det att anmärkas att denna fråga

skall avgöras efter en samlad bedömning av huruvida verksamheten kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Vid bedömningen av graden av självständighet har som nämnts i det föregående antalet uppdragsgivare betydelse. Det bör emellertid strykas under att det inte är det enda kriterium som skall beaktas vid bedömningen. Från kommunalt håll har hävdats att reglerna om F-skattebevis bör ändras så att det blir möjligt för dagbarnvårdare som i sin verksamhet har fem barn eller färre att få F-skattebevis. Av det som sagts nyss framgår att det i dagens regler i och för sig inte finns något hinder för detta. Det avgörande är ju om verksamheten vid en helhetsbedömning anses som näringsverksamhet. Härvid är inte enbart antalet uppdragsgivare avgörande. Det är vår bedömning att svårigheten för ickekommunalt anställda dagbarnvårdare att få F-skattebevis inte är en fråga som kan hänföras till brister i lagstiftningen om i vilka fall F-skattsedel skall utfärdas. Det finns därför inte något behov av en lagändring.

17.3.3 Semesterkassor

Förslag: Vid utbetalning av semesterersättning från en semesterkassa skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas även om mottagaren har F-skatt.

I ett flertal kollektivavtal som träffats mellan arbetsgivarförbund och fackförbund bl.a. inom byggbranschen föreskrivs att arbetsgivaren skall betala in semestermedel som tjänats in under året till de olika fackförbundens semesterkassor för varje hos honom anställd arbetstagare. Året efter intjänandeåret skall semesterkassorna betala ut den intjänade semesterersättningen till resp. arbetstagare. Vid kontakter med olika semesterkassor har vi inhämtat att vissa kollektivavtal, i de delar de avser semesterkassor, sagts upp på flera håll vilket innebär att semesterkassorna upphör. Under 1995 upphör t.ex. Byggförbundens Semesterkassa, Elektriska Arbetsgivarföreningens Semesterkassa, Glasmästeriförbundets Semesterkassa och Schaktentreprenörernas Arbetsgivarförbunds Semesterkassa. Vissa kollektivavtal om semesterkassor kommer emellertid fortfarande att gälla. Detta innebär exempelvis att Rörledningsfirmornas Arbetsgivarförbunds Semesterkassa och Plåtslageribranschen Semesterkassa kommer att finnas kvar. Det finns därför fortfarande anledning att se över hur reglerna

om F-skattebevis tillämpas i de fall arbetstagaren betalar in medel till en semesterkassa.

RSV har tidigare bl.a. utfärdat rekommendationer om skatteavdrag på semesterersättning från vissa semesterkassor. Den senast gällande rekommendationen upphörde emellertid att gälla vid utgången av december 1994 (RSV S 1994:13).

Enligt 39 § 1 mom. UBL skall skatteavdrag inte göras vid utbetalning av ersättning för arbete om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms, avtalstillfället, eller när den betalas ut, utbetalningstillfället. Denna bestämmelse har visat sig vara problematisk att tillämpa på semesterkassor.

För en ordinär utbetalare är det i regel inga problem att avgöra när avtals- eller utbetalningstillfället inträffade. Är utbetalaren däremot en semesterkassa kan det vara svårt att fastställa vad som skall anses vara avtalstillfället. Det kan t.ex. sättas i fråga om avtalstillfället skall anses vara då arbetsgivaren betalar ut ersättningen till semesterkassan. Då är ersättningen givetvis bestämd. Fler tolkningsmöjligheter finns emellertid. Om kollektivavtal finns när den skattskyldige anställs kan anställningstidpunkten anses utgöra avtalstillfället, eftersom det är genom kollektivavtalet som storleken av semesterersättningen bestäms. Om det vid anställningstillfället inte fanns något kollektivavtal men sådant avtal träffats därefter kan i stället avtalstillfället anses inträda då kollektivavtalet om semesterersättning slöts. Det är således inte självklart vad som i detta sammanhang skall förstås med avtalstillfället.

För att komma ifrån dessa tolkningsproblem skulle man för semesterkassornas del kunna föreskriva att frågan om huruvida skatteavdrag skall göras eller inte skall bestämmas av förhållandena då utbetalning sker till den semesterersättningsberättigade. Emellertid bör man kunna gå ytterligare ett steg i förenklade riktning och skapa en reglering som innebär att skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas vid utbetalning från en semesterkassa oavsett om mottagaren har F- eller A-skatt när en utbetalning görs. En sådan reglering får anses motiverad dels eftersom semesterersättning emanerar från ett anställningsförhållande, dels eftersom man på så sätt får en konsekvent och lättillämpad ordning.

V SÄRSKILDA FRÅGOR

18 Anstånd med betalning av skatter och avgifter

18.1 Nuvarande ordning

Ett taxeringsbeslut är verkställbart även om det inte vunnit laga kraft. Den skattskyldige kan alltså inte genom att överklaga beslutet påverka skyldigheten att i föreskriven tid och ordning betala den skatt som debiterats på grund av taxeringen (103 § UBL). Under vissa förutsättningar kan emellertid den skattskyldige enligt regler i UBL få anstånd med att betala in skatten. De närmare bestämmelserna om detta finns i 48 och 49 §§ UBL.

Enligt 48 § 1 mom. UBL kan anstånd medges den som fått sin betalningsförmåga nedsatt och därför har svårigheter att betala skatten i rätt tid. Anstånd kan medges om skattebetalningsförmågan har blivit nedsatt på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller andra oförvållade förhållanden. I dessa fall kan anstånd medges med betalning av F-skatt, särskild A-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt. En ansökan om anstånd skall ha kommit in senast den dag då den skatt som ansökningen avser skall ha betalats. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år.

I 48 § 2 mom. UBL finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med tjänstgöring inom totalförsvaret. Även här krävs för anstånd att skattebetalningsförmågan blivit nedsatt. Anstånd kan medges med betalning av F-skatt, särskild A-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år och tre månader.

Särskilda anståndsbestämmelser finns vidare i 48 § 4 mom. UBL då fastighet, näringsverksamhet eller aktie eller andel i bolag i vissa fall avyttras mot betalning under minst tre år. Anstånd kan medges om den slutliga skatten till följd av avyttringen blivit mer än dubbelt så stor som medeltalet av den slutliga skatten för närmast tre föregående taxeringsår. Anståndsbeloppet, som får avse högst två tredjedelar av den kvarstående skatten, skall betalas med halva beloppet före utgången av april månad under vart och ett av de två år som följer

närmast efter det år då den kvarstående skatten enligt debiteringen skulle ha betalats. Anstånd får efter motsvarande grunder medges med betalning av tillkommande skatt.

Enligt 48 § 5 mom. UBL finns möjlighet till anstånd då en avyttring är beroende av myndighets tillstånd eller beslut eller om det i annat fall råder ovisshet om avyttringens bestånd. I dessa fall gäller bl.a. att anstånd får medges med betalning av den del av skatten som med 20 000 kronor överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning efter avyttringsårets utgång. Anstånd medges intill den sista april året efter det att anståndsorsaken upphört att gälla, men aldrig för längre tid än till den sista april fyra år efter avyttringsåret.

Bestämmelser om anstånd vid nedsatt betalningsförmåga finns vidare i 16 kap. 5 § ML. Nämnas i detta sammanhang bör också 16 kap. 2 § ML som innehåller bestämmelser om anstånd genom betalningsuppdelning.

Ytterligare bestämmelser om anstånd finns i 49 § UBL. Enligt dessa får skattemyndigheten medge en skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift och ränta dels om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från den skatt m.m. som påförts, dels om den skattskyldige begärt omprövning eller ett taxeringsbeslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är ovisst och dels om omprövning begärts eller taxeringsbeslut överklagats och betalningen av påfört belopp skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som obillig. Även i 13 § USAL och 16 kap. 6 § ML finns bestämmelser om anstånd i samband med överklagande och omprövning.

Andra anståndsbestämmelser som bör nämnas är 53 § 2 mom. UBL samt 7 och 12 §§ USAL om begränsade betalningsanstånd. Nämnas kan också 31 § UBL som ger skattemyndigheten möjlighet att bestämma tidpunkten för betalning av tillkommande skatt.

18.2 Överväganden och förslag

18.2.1 Anstånd vid omprövning eller överklagande

Förslag: Nuvarande förutsättningar för anstånd i samband med omprövning eller överklagande skall ligga fast.

Framförda förslag om ändrade förutsättningar för anstånd

Genom 1990 års taxeringsreform infördes en ny skatteorganisation och ett nytt taxeringsförfarande. En utgångspunkt vid utformningen av det nya förfarandet var att beslut om skatt skall fattas av skattemyndigheten som första instans och att ändring av taxering i första hand skall ske genom omprövning hos skattemyndigheten i stället för genom överklagande till länsrätten. De nya reglerna tillämpades första gången vid 1991 års taxering och innebär bl.a. att ändringar till den skattskyldiges fördel kan beslutas inom fem år efter utgången av taxeringsåret, medan ändringar till den skattskyldiges nackdel kan göras inom ett år från utgången av taxeringsåret. Därefter fordras att förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda för att ändring skall få göras till den skattskyldiges nackdel.

Genom den nya ordningen beslutar skattemyndigheten om eftertaxering. I och med att behörigheten att som första instans fatta beslut i dessa ärenden flyttats från länsrätten, till skattemyndigheten, kan eftertaxering beslutas och därmed också verkställas betydligt snabbare än tidigare. Genom att fler beslut är verkställbara efter avgörande av skattemyndighet ökar betydelsen av reglerna i 49 § UBL om anstånd med betalning av skatt. Anståndsreglerna mjukades därför upp i samband med att befogenheten att fatta beslut om eftertaxering lades på skattemyndigheten. Bland annat ersattes en uppräkningslista i 49 § 1 mom. UBL av fall som kunde föranleda anstånd med en generell regel om att anstånd får medges med betalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta som kan antas komma att avkortas samt när det råder ovisshet om lagens rätta innebörd eller då utgången är ovisst på grund av bedömnings- eller bevisfrågor (se prop. 1989/90:74 s. 340 f).

Från flera håll har emellertid (se bet. 1989/90:SkU32 s. 279, 1990/91:SkU14 s. 15 och Juridisk Tidskrift 1990—91 s. 55 ff) pekats på behovet av att ta ytterligare ett steg, nämligen att medge anstånd om inte synnerliga skäl talar emot det.

Rättssäkerhetskommittén, som hade i uppdrag att se över rättssäkerheten vid beskattningen, gjorde bl.a. en översyn av reglerna om anstånd med betalning av skatt. Kommitténs betänkande Rättssäkerheten vid beskattningen, (SOU 1993:62), ligger till grund för prop. 1993/94:151, vari, se s. 121, anförs bl.a. följande beträffande anstånd:

En av anståndsgrunderna, ovisshetsrekvisitet i punkt 2, har dock utsatts för kritik. Enligt kritikerna är det svårt att bedöma om utgången i ärendet eller målet är oviss och själva ovisshetsbedömningen medför merarbete. Enligt förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 340) innebär regeln en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag. Dessutom ger regeln ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Däremot bör anstånd inte komma i fråga när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande. Regeln bedömdes få störst effekt på ärenden som inte enbart gäller rena rättsfrågor utan rör bedömnings- och bevisfrågor.

En annan olägenhet med anståndsgrunden i punkt 2 kan uppkomma i det fall beslutet i anståndsfrågan överklagas till länsrätten. Regeln kan i sådana fall innebära en förtursbehandling av skattemålet som inte är sakligt befogad.

Enligt kommittén aktualiseras ytterligare problem med ovisshetsrekvisitet i eftertaxeringsärenden. Vid eftertaxering uppställs nämligen i praxis ett högre beviskrav än vid andra taxeringsärenden. Bevisgraden anses ligga mellan "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet" och brukar kallas "mycket sannolik". Kommittén bedömer att vid tillämpandet av ett sådant beviskrav hos skattemyndigheten måste det rimligen vara svårt, om inte nya omständigheter eller bevis åberopas, att med hänsyn till de särskilda rättssäkerhetskrav som gäller vid eftertaxering först finna att det är mycket sannolikt att det förhåller sig på ett visst sätt och sedan ändå medge att det är näst intill lika sannolikt att den skattskyldige vinner bifall till sin talan om nedsättning eller undanröjande av taxeringarna. Kommitténs slutsats är att det inte är orimligt att anta att skattemyndigheterna av dessa skäl kan få svårt att medge anstånd. Vidare gör kommittén den bedömningen att även länsrätten ställs inför motsvarande dilemma vid en sådan preliminär prövning.

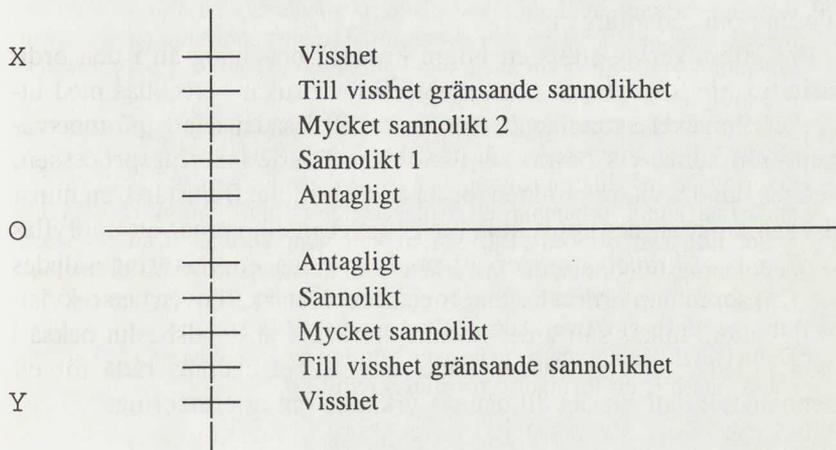
Rättssäkerhetskommittén föreslår att den skattskyldige i princip skall ha rätt till anstånd med att betala skatt som grundar sig på ett tvistigt taxeringsbeslut vid omprövning och överklagande. Anstånd skall vägras endast när det är uppenbart att hans yrkande i omprövningsärendet eller målet inte kan bifallas. Därigenom kan man komma ifrån de svåra bedömningsfrågor och det merarbete som ovisshetsprövningen innebär. En nackdel med denna lösning är emellertid att det finns en viss risk för att taxeringsbeslut överklagas enbart i syfte att få anstånd med skatten. Detta kan dock motverkas genom en höjning av anståndsrentan så att anstånd inte blir en förmånlig form av kredit.

Hur skall ovisshetsrekvisitetet i den nu gällande anståndsregeln förstås?

Mot gällande anståndsregel — det s.k. ovisshetsrekvisitetet — i samband med omprövning och överklagande har bl.a. invänts, att reglernas konstruktion gör att skattemyndigheterna kan få svårt att medge anstånd vid eftertaxering och att ovisshetsrekvisitetet kan vara svårt att tillämpa.

Omedelbar verkställighet är huvudregel när det gäller betalning av skatter, se § 103 UBL. Anståndsinstitutet skulle över huvud taget inte behövas om huvudregeln vore att betalning skulle ske först efter ett lagakraftgående beslut i skattetvisten. Att den skattskyldige i vissa fall får anstånd med betalning av skatten får därför ses som ett avsteg från huvudregeln till förmån för den skattskyldige. De som inte överklagar sina taxeringar kan inte få samma förmån och av bl.a. rättviseskäl måste utgångspunkten vara att alla skattskyldiga skall betala sin skatt när betalningsskyldigheten inträder. Avsikten med översynen av anståndsreglerna är inte att ändra huvudregeln om omedelbar verkställighet.

För att illustrera anståndsregleringen kan en sannolikhetskala tecknas på följande sätt: Den övre extremen på skalan motsvarar full visshet om att omständigheterna är sådana att taxering skall ske (markerat med X). Mittpositionen motsvarar ett jämviktsläge där omständigheterna sammantagna är sådana att skälen för taxering är exakt lika starka som skälen mot taxering (markerat med O). Den nedre extremen motsvarar omständigheter som ger full visshet om att taxering inte skall ske (markerat med Y). Mellan de båda extrempositionerna finns stigande och fallande skalor för graden av visshet om huruvida taxering skall ske eller inte.



I en ordinär taxeringsprocess liksom tidigare vid överklagande i särskild ordning rörande taxering brukar beviskravet normalt sättas vid nivån "sannolikt", (markerat med 1) medan beviskravet för beslut om eftertaxering resp. skattetillägg kan sättas vid nivån "mycket sannolikt" (markerat med 2), i båda fallen naturligtvis på övre delen av den angivna skalan.

Den nu gällande anståndsregeln innebär att anstånd får medges om utgången i målet är oviss. Den ovisshet det här är fråga om avser utgången i målet, vilken i sin tur är beroende på den grad av visshet som i olika måltyper krävs för bifall till det allmännas talan om taxering. Den fråga anståndsmyndigheten skall ställa sig är alltså om omständigheterna i målet är sådana att det är ovisst om det allmänna kommer att kunna uppfylla det uppställda beviskravet för bifall till sin talan i taxeringsfrågan.

I den ordinarie taxeringsprocessen gäller som nyss sagts att taxeringsbeslut skall fattas först om det allmänna uppnår det beviskrav som kan betecknas med uttrycket "sannolikt". I sådana mål får ovisshet om utgången anses råda och anstånd således medges om bevisläget och omständigheterna i målet vid tidpunkten för beslutet i anståndsfrågan bedöms vara sådana att det framstår som minst lika sannolikt att taxering inte kommer att ske som att taxering kommer att ske. Skattemyndigheten skall alltså medge anstånd i sådana gränsfall då den anser att det visserligen finns tillräckligt med omständigheter som talar för att taxering skall ske, men myndigheten också är medveten om att det allmännas ställning i målet inte är starkare än att det objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl för taxering inte finns. Ovisshetsrekvisitet ger dessutom visst utrymme för anståndsbeslut också i fall där sannolikheten för ett kommande taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige väger över något men där omständigheterna ändå innebär en beaktansvärd ovisshet om sådan utgång.

Vid eftertaxering ställs ett högre krav på bevisning än i den ordinarie taxeringsprocessen. Detta högre krav brukar betecknas med uttrycket "mycket sannolikt". Anstånd skall i sådana fall, på motsvarande sätt som nyss beskrivits för den ordinarie taxeringsprocessen, medges om det vid tidpunkten för anståndsbeslutet framstår som minst lika sannolikt att det uppställda beviskravet inte kommer att uppfyllas som att beviskravet kommer att uppfyllas och eftertaxering således ske. Liksom i den ordinarie taxeringsprocessen skall ovisshetsrekvisitet dessutom tolkas så att det ger utrymme för anståndsbeslut också i vissa fall där en viss övervägande sannolikhet bedöms råda för ett kommande bifall till det allmännas yrkande om eftertaxering.

Ger anståndsregeln med sin nuvarande utformning tillräckligt utrymme för att meddela anstånd?

Domstolens bedömning av en tvistig taxeringsfråga avgör slutligt frågan om betalning av skatten. Ställningstagandet i anståndsfrågan bör därför så långt möjligt vara detsamma som det ställningstagande som kommer att avgöra taxeringsfrågan. Samtidigt måste det i omprövnings- och överklagandefallen skapas rimliga garantier för att det inte tas ut skatt som senare kommer att återbetalas. I sådana fall kan nämligen inte uteslutas att skatteuttaget orsakar den skattskyldige skadeverkningar som inte kan ställas till rätta enbart genom återbetalning av skattebeloppet. Situationer där den skattskyldige lider rättsförluster på grund av taxeringsbeslut som senare ändras kan i allt väsentligt undvikas om man har en anståndsregel som innebär att det finns ett visst utrymme för anstånd även i fall då det för resp. måltyp uppställda beviskravet preliminärt bedöms vara uppfyllt. Det är också detta synsätt som den nuvarande anståndsregeln utgår från.

Om anståndsbestämmelsen exempelvis skulle utvidgas så som Rätts-säkerhetskommittén föreslagit, dvs. så att anstånd skall medges om det inte är uppenbart att den skattskyldiges yrkande inte kan bifallas, innebär detta att anståndsmöjligheterna ökas väsentligt framför allt vid den ordinarie taxeringen. Anstånds-rätten skulle genom en sådan utvidgning bli i det närmaste generell. Det skulle innebära ett avsevärt avsteg från principen att utgången i taxeringsfrågan skall vara vägledande för ställningstagandet i anståndsfrågan. En så vittgående anstånds-rätt skulle vidare urholka den grundläggande principen att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut inte i och för sig inverkar på skyldigheten att betala skatt. Frågan är dessutom om inte också den enskilde är betjänt av att bedömningen av anståndsfrågan så långt möjligt följer bedömningen i taxeringsfrågan. Att medge anstånd om det t.ex. är mycket sannolikt att den skattskyldiges yrkande kommer att avslås kan ge den skattskyldige en falsk förespegling av att han kommer att få framgång beträffande taxeringsbeslutet. Detta kan ses som en nackdel även ur den enskildes perspektiv. Med en anstånds-rätt som påtagligt avviker från den bedömning som görs i sakfrågan finns dessutom en uppenbar risk för anståndsansökningar som inte syftar till annat än att skjuta betalningen av skatt på framtiden.

Beträffande eftertaxeringsfallen kan följande tilläggas. Ett strängare beviskrav gäller här än vid andra taxeringsbeslut. Eftertaxering kan inte ske om det inte är mycket sannolikt att den skattskyldige haft de inkomster som det allmänna gjort gällande. Anstånd med betalning av den skatt som eftertaxeringen avser får medges om myndigheten bedö-

mer att det är ovisst om beviskravet mycket sannolikt är uppfyllt och till och med i vissa fall då omständigheterna är sådana vid prövningen av anståndsfrågan att dessa bedöms innebära en något övervägande sannolikhet för att eftertaxering skall ske. Det har i olika sammanhang gjorts gällande att det skulle vara särskilt svårt för skattemyndigheten att säga att utgången i ett mål är ovisst eftersom beviskravet ställs högre i eftertaxeringsmål. Mot bakgrund av vad som i det föregående sagts beträffande anståndsbestämmelsens innebörd delar vi inte denna uppfattning. Vid kontakt med skattemyndigheterna har det också visat sig att dessa uppfattat bestämmelsen så att utrymme finns för anstånd vid eftertaxering och att anståndsbeslut i sådana fall faktiskt meddelas i stor utsträckning. Skattemyndigheterna synes alltså helt korrekt ha gjort en samlad bedömning där hänsyn tagits till dels att eftertaxeringsbeslut inte skall fattas om inte starka skäl talar för ett sådant beslut, dels att en mindre förskjutning i bevisläget kan innebära att prognosen om den slutliga utgången av målet påverkas så att denna blir ovisst. I princip är alltså utrymmet för anstånd vid eftertaxering varken mindre eller större än vid ordinarie taxering. Några sakligt motiverade skäl för en liberalare anståndsregel för just eftertaxeringsfallen kan inte heller anses finnas.

Mot bakgrund av det som sagts nu kan konstateras dels att anståndsreglernas konstruktion medger samma möjligheter till anstånd vid ordinarie taxering och eftertaxering, dels att reglerna tillämpas liberalt. Enligt vår mening finns därför inte skäl att ändra förutsättningarna för anstånd i samband med omprövning och överklagande.

18.2.2 Anstånd på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden

Förslag: Anstånd med betalning av skatter och avgifter vid betalningssvårigheter på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden skall kunna ges endast om det finns synnerliga skäl. Anståndsmöjligheten skall omfatta alla skatte- och avgiftsbetalningar i skattekontosystemet.

Bakgrund

Redan i 1945 års uppbördsförordning fanns möjligheter för skattskyldiga att få anstånd på grund av sjukdom och liknande omständigheter.

Dessa bestämmelser har i huvudsak stått oförändrade sedan sin tillkomst, dvs. i närmare 50 år. Sedan bestämmelserna kom till har emellertid betydelsefulla förändringar ägt rum bl.a. på området för den s.k. sociala trygghetslagstiftningen. Nyligen lagreglerades också möjligheten att på grund av sociala skäl få uppskov med betalning av skatt på verkställighetsstadiet.

Skattemyndighetens och kronofogdemyndighetens aktiviteter på anstånds- och uppskovsområdet är näraliggande. Kronofogdemyndigheten kan i allmänna mål medge uppskov med betalningen av fordringsbeloppet eller träffa en överenskommelse om avbetalning i stället för att omedelbart vidta exekutiva åtgärder. Den reglering som uttryckligen ger kronofogdemyndigheten rätt att medge uppskov finns i 7 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Enligt den bestämmelsen får kronofogdemyndigheten bevilja uppskov med betalningen om det kan antas vara till fördel för det allmänna, är påkallat med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller i avvaktan på att fråga om anstånd med betalningen prövats av behörig myndighet. Uppskov innebär att kronofogdemyndigheten efter begäran av gäldenären medger att betalning inte behöver erläggas eller att en viss indrivningsåtgärd inte skall vidtas förrän vid en senare tidpunkt. I tillämpningen är den helt dominerande uppskovsgrunden den först nämnda, dvs. att det kan antas vara till fördel för det allmänna att ge anstånd. Uppskov av sociala skäl förekommer mera sällan.

Anstånd är det motsvarande skatterättsliga institutet som i likhet med uppskov innebär att betalningen skjuts på framtiden. Kronofogdemyndigheten medger normalt inte uppskov om det finns förutsättningar att få anstånd. I en sådan situation hänvisas gäldenären till skattemyndigheten. Om anstånd har meddelats får fordringen inte drivas in under den tid som anståndet avser. Högsta domstolen har också i ett avgörande slagit fast att anstånd medför att tidigare utmätning upphävs (NJA 1989 s. 137). Däremot anses uppskov inte hindra att kronofogdemyndigheten vidtar verkställighetsåtgärder om det finns skäl till det. En praktisk skillnad mellan de båda instituten är att uppskov i regel avser gäldenärens samtliga skulder medan anstånd beviljas beträffande ett särskilt skatte- eller avgiftsbelopp.

Såväl de skatterättsliga anståndsreglerna som de exekutionsrättsliga uppskovsreglerna innehåller ett rekvisit som medger att betalningen skjuts upp i de fall den enskildes betalningsförmåga är nedsatt och detta beror på sociala skäl. Det är framför allt i detta hänseende som de båda instituten anstånd och uppskov lappar över varandra. RSV har i anvisningar (Riktlinjer för kronofogdemyndighetens hantering av borgenärsrollen) lämnat en närmare vägledning för hur bestämmelsen om möjligheten till uppskov då det är påkallat med hänsyn till

gäldenärens personliga förhållanden skall tillämpas. Där sägs att det endast är fysiska personer som kan beviljas uppskov på grund av personliga förhållanden. Personer som driver näring kan få uppskov endast om mycket särskilda skäl finns. Uppskov kan medges när en gäldenär har fått betalningssvårigheter på grund av t.ex. sjukdom eller arbetslöshet. Får gäldenären ersättning som motsvarar lön är emellertid arbetslöshet inte någon anledning till särbehandling. Svårigheterna skall vara övergående.

Förutsättningarna och villkoren för anstånds- och uppskovsinstituten sammanfaller alltså i viss mån. Däremot är de tillämpbara vid olika tidpunkter och fyller delvis olika syften. Det kan vidare konstateras att antalet anstånd enligt exempelvis 48 § UBL har ökat betydligt under senare år. Enligt uppgift från RSV uppgick antalet sådana anståndsbeslut till 9 128 under år 1993 och till 17 654 under år 1994.

Skall det finnas möjligheter till både anstånd och uppskov?

Enligt vår uppfattning är det rimligt att det, i fall där betalningsförmågan är nedsatt på grund av sociala skäl eller andra liknande förhållanden som är tillfälliga, bör finnas en möjlighet för den enskilde att skjuta betalningen på framtiden. Frågan är emellertid om det är motiverat att ha två parallella institut som fyller i stort sett samma funktion.

Sett ur den enskildes perspektiv är det givetvis en fördel med dubbla institut och möjligheten till anstånd är inte sällan av stor betydelse. Anståndsinstitutet används i ett tidigare skede än uppskovsförfarandet. Medges den skattskyldige anstånd innebär detta, förutom att betalningen skjuts på framtiden, att restföring med grundavgift hos kronofogdemyndigheten och andra för den skattskyldige i vissa fall negativa följdverkningar undviks.

Å andra sidan ligger det i det allmännas intresse att de skatter som förfallit till betalning betalas i första hand i rätt tid och om detta inte kan ske så snart det är möjligt. Att det finns dubbla institut som ger möjlighet att skjuta betalningen på framtiden på grund av i stort sett samma skäl torde allmänt sett motverka detta intresse.

De utredningar och överväganden som bör ske i denna typ av anståndsärenden för att bedöma skattebetalningsförmågan är till sin karaktär annorlunda än de som i övrigt görs av skattemyndigheten. Det kan därför sättas i fråga om denna typ av frågor hör hemma inom ramen för skattebetalningslagstiftningen. Däremot kan frågorna sägas vara av en sådan art att de lämpar sig väl för kronofogdemyndigheten, som i indrivningsverksamheten fortlöpande gör utredningar om

gäldenärers betalningsförmåga och fattar beslut i likartade frågor. Detta är skäl som talar för att möjligheten att skjuta betalningen av en skuld på framtiden på grund av nedsatt betalningsförmåga bör skötas enbart av kronofogdemyndigheten. Ett annat skäl är att det från kreditupplysningssynpunkt skulle vara en fördel om enbart kronofogdemyndigheten handlade denna typ av frågor, eftersom all information om betalningssvårigheter då skulle finnas samlade hos endast en myndighet.

Bland dem som söker anstånd på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga finns med stor sannolikhet en grupp där omständigheterna är synnerligen ömmande. Vi tänker på dem som vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter och som har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden. Enligt vår uppfattning skulle det i dessa fall vara mindre tilltalande med en omedelbar restföring av skatteskulden. Det gäller särskilt mot bakgrund av de nackdelar som en restföring kan medföra för den enskilde. Det kan nämligen inte uteslutas att en registrering i kronofogdemyndighetens register i sig kan leda till försämrade möjligheter för den skattskyldige att fortsätta sin verksamhet och därmed betala sin skatteskuld. Vi anser därför att det även fortsättningsvis bör finnas kvar en möjlighet för skattemyndigheten att medge anstånd på grund av sociala skäl. Detsamma gäller vid tillfälliga betalningssvårigheter orsakade av andra liknande skäl. Vi återkommer till detta.

Synnerliga skäl för anstånd

Enligt vår mening får det anses rimligt att det beträffande samtliga skatter och avgifter finns en ventil som gör att skattemyndigheten kan medge anstånd med betalningen, jfr rapporten *Amalia — Förbättrad uppbördseffektivitet* (RSV Rapport 1995:6). Ett visst anstånd bör t.ex. kunna medges om den ytterligare skatt som skall betalas har sin grund i förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över och prognosen dessutom är god för att skattebeloppet kommer att betalas. Skattemyndigheten bör således ges en generell möjlighet att medge betalningsanstånd som bör omfatta alla i skattekontosystemet ingående skatter och avgifter. Det är emellertid naturligt att tillämpningen av denna möjlighet aktualiseras i första hand när ytterligare slutlig skatt påförs efter att den årliga debiteringen av sådan skatt avslutats.

Avgörande för att ge anstånd bör vara att en viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Det bör därför klart framgå bl.a. att betalningsanståndet inte leder till

kreditförluster för det allmänna. Huvudsyftet kan sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller att realisera tillgångar. Samtidigt bör sägas att i det enskilda fallet det förhållandet att den skattskyldige behöver sälja egendom för att betala en skatteskuld kan tala mot att anse prognosen för betalning vara god. Att den skattskyldige har skulder för indrivning hos kronofogdemyndigheten talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses uteslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos kronofogdemyndigheten under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd.

För att uttrycka den ökade restriktivitet som fortsättningsvis bör prägla ifrågavarande anståndsgivning bör i lagtexten föras in rekvisitet synnerliga skäl som förutsättning för anstånd. I sammanhanget bör vidare framhållas att utgångspunkten att betalningssvårigheterna bör vara av tillfällig karaktär gör det väsentligt att anståndstiderna hålls korta. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör således vara att så långt som möjligt begränsa anståndstiden. Särskild restriktivitet bör iaktas om anstånd söks av näringsidkare eller för betydande belopp. I dessa fall bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem. Skattemyndigheten bör också om det kan anses ändamålsenligt kunna besluta om att betalningen av ett skattebelopp skall delas upp i flera poster med skilda anståndstider. En sådan möjlighet finns i dag på mervärdesskatteområdet (16 kap. 2 § ML).

Kvarstår den nedsatta betalningsförmågan när anståndstiden löper ut bör vidare finnas möjlighet att förlänga tiden. Men det förhållandet att den skattskyldige exempelvis inte lyckats få kredit hos annan än staten talar i en sådan situation mot en förlängd anståndstid. En omedelbar och samlad avveckling av samtliga åtaganden torde i ett sådant fall inte sällan begränsa kreditförlusterna för såväl staten som andra borgenärer. Givetvis får här liksom i andra jämförbara fall anståndsfrågan avgöras efter en sammanvägning av samtliga föreliggande omständigheter.

I samtliga nyss nämnda situationer bör anstånd medges med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Emellertid sätts givetvis ramen för vad ett anståndsbelut kan omfatta av den enskildes yrkande. Men i övrigt bör det lämnas åt skattemyndigheten att pröva vad som är skäligt.

I regel söks anstånd med betalningen av en viss skatt eller avgift som skall förfalla till betalning. Det kan också tänkas att anstånd söks

med betalningen av allt som redovisas i en skattedeklaration, t.ex. med betalningen av såväl avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som mervärdesskatt, samtidigt som anstånd begärs med betalning av F-skatten för perioden. En ansökan om anstånd kan vidare komma att göras med eller utan beaktande av den aktuella ställningen på skattekontot. I samtliga fall bör det vid prövningen av anståndsfrågan ankomma på skattemyndigheten att bedöma med vilket belopp anstånd bör medges. Som nämnts nyss är det naturligt att anståndsmöjligheten aktualiseras i första hand när den årliga avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt resulterar i ett underskott. Härutöver kan sägas att det kan finnas större fog för att ge anstånd med betalningen av ett belopp motsvarande den skattskyldiges egen inkomstskatt än med ett belopp som motsvarar avdragen skatt eller mervärdesskatt. I synnerhet mervärdesskatten är ju ett belopp som skall levereras in till staten och som utom i vissa undantagsfall inte bör ha betydelse för den skattskyldiges betalningsförmåga. Detsamma kan sägas beträffande avdragen skatt. Om emellertid den skattskyldige ställer säkerhet för anståndsbeloppet torde ett mindre restriktivt synsätt kunna anläggas.

Mot bakgrund av det som nu sagts bör regleringen av anstånd vid betalningssvårigheter som har sin grund i sociala skäl eller andra liknande förhållanden ges formen av en generell befogenhet för skattemyndigheten att ge anstånd vid betalning av skatter och avgifter om det finns synnerliga skäl. Tilläggas bör att prövningen av en anståndsansökan inte bör hindras av att den görs efter att skatten eller avgiften skulle ha betalats. Beträffande fordringar som lämnats för indrivning bör däremot "anståndsfrågan" avgöras av kronofogdemyndigheten med tillämpning av uppskovsinstitutet.

Det bör också sägas att den nuvarande möjligheten för skattemyndigheten att ompröva ett beslut om anstånd bör finnas kvar. Den bör kunna användas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden påtagligt förändrats, dvs. i regel på så sätt att betalningssvårigheterna inte är av samma omfattning som när anstånd medgavs, vilket kan motivera att det medgivna anståndsbeloppet begränsas. Det är också tänkbart att en väsentligt ändrad situation gör att det uppkommer ett behov av att kräva säkerhet av den skattskyldige för fortsatt anståndsgivning.

18.2.3 Anstånd vid tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt

Förslag: Möjligheten till anstånd på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt skall omfatta alla skatte- och avgiftsbetalningar i skattekontosystemet.

Anståndstiden skall regelmässigt anpassas efter tjänstgöringstidens längd och bestämmas så att den löper ut längst tre månader efter utgången av den månad då tjänstgöringen upphör.

Bestämmelserna om anstånd på grund av värnpliktstjänstgöring hänförs sig i allt väsentligt till mitten av 1940-talet. Sedan dess har förhållandena såväl inom samhällslivet i stort som inom försvarsmakten starkt förändrats. Inom försvarsmakten märks inte minst de nedskärningar som har ägt rum.

Behovet av anstånd med betalning av skatt i samband med tjänstgöring enligt lagen om totalförsvarsplikt har gjort sig gällande framför allt i samband med grundutbildningen. Enligt statistikuppgifter som inhämtats från försvarsmakten har uttaget av värnpliktiga för grundutbildning under åren 1947—1995 minskat från ca 45 000 till ca 32 600. I Försvarsmaktsplan 95 beräknas uttaget av värnpliktiga för grundutbildning för år 1999 till ca 32 100. Denna beräkning är emellertid inte definitiv, eftersom ett nytt s.k. försvarsbeslut kommer att fattas under år 1996. Tilläggas kan att också grundutbildningens längd minskat sedan mitten av 1940-talet.

Enligt försvarsmaktens beräkningar kontakter ca 2 — 3 procent av de värnpliktiga personalkonsulenterna och begär hjälp med anståndsansökningar. De anståndsansökningar som personalvårdskonsulenterna har kommit i kontakt med har, enligt försvarsmaktens uppgift, utslutande avsett kvarstående skatt.

Mot denna bakgrund kan konstateras att antalet fall i vilka behov av anstånd med betalning av skatt aktualiseras har blivit allt färre över tiden. Såvitt kan bedömas torde med ett ytterligare begränsat antal värnpliktiga denna trend komma att bestå. Ett visst behov av att kunna ge anstånd vid tjänstgöring inom försvarsmakten kommer emellertid att kvarstå. Enligt vår mening får det också anses rimligt att det finns en anståndsmöjlighet för dem som är skyldiga att tjänstgöra inom totalförsvaret.

Den nuvarande regleringen bör emellertid kunna göras mindre detaljerad. I fråga om anståndstidens längd bör endast den begräns-

ningen gälla att tiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör. Vidare bör dagens inskränkningar i anståndsgivningen till att omfatta endast debiterad preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt inte behållas. Det bör inte anses uteslutet att ge anstånd även med andra skatte- och avgiftsbetalningar. Som angetts i det tidigare är avsikten att anstånd skall medges med ett belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall. Även vid tjänstgöring som värnpliktig inom totalförsvaret får som skäligt belopp främst anses den ytterligare skatt som skall betalas i samband med den årliga debiteringen av slutlig skatt. Beträffande bl.a. mervärdesskatt och avdragen skatt får det förutsättas att skattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning. Att ge anstånd med ett belopp motsvarande sådana betalningar torde därför inte aktualiseras annat än undantagsvis.

18.2.4 Anstånd vid vissa avyttringar

Förslag: Anståndstiderna vid anstånd med betalning av skatt på grund av avyttring av fastighet m.m. begränsas något. Samtidigt görs regleringen av möjligheterna att få anstånd i dessa fall mindre detaljerad.

I samband med att man år 1967 genomförde principen om den s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen av fastigheter infördes bestämmelsen om anstånd vid vissa avyttringar, 48 § 4 mom. UBL (se prop. 1967:153 s. 141).

Möjligheten till anstånd då avyttring är beroende av myndighets tillstånd e.d., 48 § 5 mom. UBL, skapades genom 1990 års skattereform. Vid beskattning av realisationsvinster gällde före år 1991 den s.k. första kronans princip. Det innebar att skattskyldighet inträdde när den första betalningen av köpeskillingen blev tillgänglig för lyftning och skattskyldigheten omfattade hela realisationsvinsten även om endast en del av köpeskillingen betalats. Genom 1990 års skattereform infördes skattskyldighet vid avyttringstidpunkten. Undantag från denna regel gäller då intäktens storlek är beroende av viss framtida händelse och till följd härav intäktens totala belopp inte kan fastställas vid den taxering som är i fråga. För säljaren kan det innebära betydande svårigheter att betala skatt på realisationsvinster även om vinstens storlek är klar. Detta kan bero på att hela avytt-

ringen är svävande då förvärvets giltighet är beroende av myndighetsbeslut, såsom förvärvstillstånd, kommunalt förköp e.d. En sådan situation föreligger huvudsakligen vid avyttring av näringsfastighet men kan i vissa fall aktualiseras även vid avyttring av andra fastigheter (prop. 1989/90:110 s. 398).

I förenklande syfte anser vi att bestämmelserna bör göras mindre detaljerade. Av den anledningen bör reglerna om anståndsbeloppets storlek slopas. För anstånd i samband med avyttring av fastighet eller näringsverksamhet m.m. mot betalning under minst tre år bör emellertid krävas att den slutliga skatten till följd av avyttringen har blivit påtagligt högre än den slutliga skatten under de närmast föregående åren. Varje förhöjning av den slutliga skatten på grund av en avyttring bör således inte ge den skattskyldige rätt att få anstånd.

En rimlig anståndstid torde i dessa fall inte vara längre än ett år. Möjlighet bör emellertid finnas att i likhet med vad som gäller för närvarande bestämma tiden till två år räknat från den tidpunkt då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Även då det är fråga om en avyttring som det är osäkert om den kommer att bestå bör för anstånd med skattebetalningen krävas att det finns särskilda skäl. Den aktuella osäkerheten bör knytas till att en avyttring är beroende av tillstånd från myndighet. Det kan exempelvis vara fråga om förvärvstillstånd eller kommunalt förköp. En jämförbar situation är att det råder en tvist som är föremål för domstolsprövning om säljarens äganderätt till den sålda egendomen. Möjligheten att få anstånd i här angivna fall torde i regel tillämpas främst vid avyttringar av näringsfastigheter men kan aktualiseras också vid andra fastighetsavyttringar liksom vid överlåtelse av bostadsrätter och aktier.

Enligt vår mening får det anses rimligt att för dessa fall föreskriva att anståndsbeloppet skall betalas senast tre månader efter det att anståndsorsaken har upphört att gälla. Dessutom bör anstånd inte i något fall medges för längre tid än två år räknat från den dag då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Beträffande övriga anståndstyper har i det föregående sagts att anstånd bör medges med ett belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. I avyttringsfallen är skattebeloppet knutet till en specifik överlåtelse. Vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt eller vid en senare omräkning av skatten är det den slutliga skatten för ett visst år som beräknas och bestäms. Anståndsmöjligheten kommer således vid varje tillfälle att avse antingen den slutliga skatt som inte betalats som preliminär skatt eller den slutliga skatt som påförs efter en omprövning. I praktiken kommer den skattskyldige att ansöka om anstånd med betalning av den ytterligare slutliga skatt som uppkommit på grund av en avyttring. Anstånd kan då medges med ett

belopp motsvarande den skatt som kan hänföras till avyttringen. Detta kan också uttryckas på så sätt att det är ett skattebelopp anstånd medges med inte den ytterligare slutliga skatten.

Tilläggas bör att anstånd bara undantagsvis bör medges om det i absoluta tal eller i förhållande till den slutliga skatten för året endast är ett mindre skattebelopp som skall betalas. Om så är fallet bör det inte anses finnas särskilda skäl för anstånd.

19 Betalningsskyldighet för skatter och avgifter

19.1 En generell och enhetlig betalningsskyldighet för skatter och avgifter

19.1.1 Inledning

I ett system med skattekonton för betalning av skatter och avgifter debiteras och krediteras en arbetsgivares konto varje månad med ledning av de redovisningar som lämnas resp. de betalningar som görs. Om inte hela det debiterade beloppet betalas uppkommer ett underskott på kontot. Underskottet är en skuld avseende skatter och avgifter som hänför sig till debiteringen.

I olika författningar finns föreskrifter om betalningsskyldighet för den som skall betala en skatt eller avgift. Det gäller t.ex. arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär skatt och för arbetsgivaravgifter. Vid sidan härav finns särskilda bestämmelser om betalningsansvar för företrädare för arbetsgivare eller skattskyldig som är juridisk person och som inte har fullgjort sin betalningsskyldighet.

Betalningsskyldigheten avser enligt nuvarande ordning en viss skatt eller avgift. Tillämpningen av bestämmelserna förutsätter i princip att det vid en inbetalning som inte uppgår till vad som redovisats kan konstateras vilken skatt eller avgift det är som inte betalats. Detta är inte möjligt i ett system med skattekonton för betalning av skatter och avgifter som inte innehåller exempelvis en avräkningsordning som anger vad en betalning i första hand avser om det som har betalats in inte svarar mot redovisningen. Med hänsyn härtill finns det skäl att särskilt överväga hur bestämmelser om betalningsskyldighet för skatter och avgifter kan förenas med skattekontosystemet.

19.1.2 Betalningsskyldighet enligt nuvarande ordning för redovisade men inte betalda skatter och avgifter m.m.

Föreskrifter om betalningsansvar för skatt som innehållits men inte betalats in finns i 77 § UBL. Där sägs följande:

En arbetsgivare som har gjort skatteavdrag men inte betalat in det innehållna beloppet i den tid och ordning, som föreskrivs i 52 och 53 §§, är ansvarig för beloppet. Sedan beslut om beloppets storlek har fattats får beloppet drivas in hos arbetsgivaren i den ordning som gäller för indrivning av skatt.

Har arbetsgivaren lämnat uppbördsdeklaration inom den tid som anges i 54 § 1 mom. första stycket eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses beslut om skattens storlek ha fattats i enlighet med deklarationen.

Kommer deklarationen in till skattemyndigheten vid en senare tidpunkt anses beslut om skattens storlek också ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan.

Beslut enligt första stycket skall fattas av skattemyndigheten.

Arbetstagaren är fri från betalningsansvar för skattebelopp som enligt denna paragraf får drivas in hos arbetsgivaren.

Vid tillämpning av 77 § får, enligt 78 a § UBL, beslut om betalningsskyldighet som fattas efter uppbördsårets utgång anses gälla belopp hänförligt till den sista uppbörds månaden under uppbördsåret. Bestämmelsen tar sikte på det fall då avstämningen mot en kontrolluppgift innebär att en arbetsgivare skall betala ytterligare innehållen preliminär skatt och de svårigheter som då kan finnas att hänföra den ytterligare skatt som skall betalas till en bestämd månad.

Om skatteavdrag verkställts men varken redovisning eller inbetalning gjorts följer av 84 § andra stycket UBL att beslut om betalningsskyldighet får meddelas i den ordning och inom den tid som gäller för omprövning. Beslut om betalningsskyldighet kan fattas även genom efterprövning med stöd av 92 § UBL.

Närmare föreskrifter om vad skattemyndigheten kan ha att iakta före det att beslut om betalningsskyldighet fattas finns i uppbördsförordningen (1967:626), se främst 53 och 54 §§ och Riksskatteverkets meddelanden RSV Du 1987:3.

Betalningsskyldigheten för arbetsgivare såvitt avser arbetsgivaravgifter regleras genom föreskrifterna i 10 § USAL. Förutom att månadsavgift skall beslutas i första hand med ledning av uppbördsdeklarationen och övriga tillgängliga handlingar anges här att om dessa uppgifter inte är tillräckliga för en tillförlitlig beräkning av avgiften denna får uppskattas efter vad som bedöms vara skäligt med hänsyn

till föreliggande omständigheter. Tidigare angavs här uttryckligt att betalningsskyldighet skulle läggas på en arbetsgivare för avgiftsbelopp som redovisats i en uppbrödsdeklaration men inte betalats in. I överensstämmelse med vad som gäller för mervärdesskatt och punktskatter tillämpas numera ett system med automatiska beslut även beträffande arbetsgivaravgifterna. Det betyder att betalning kan krävas för ett belopp som har redovisats i en deklaration men inte betalats utan att det behöver fattas något särskilt beslut om betalningsskyldighet (prop. 1990/91:46).

Vidare gäller för arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt att om någon redovisning inte kommer in anses avgifterna resp. skatten fastställd till noll kronor (11 § andra stycket USAL resp. 15 kap. 2 § andra stycket ML).

Beslut om betalningsskyldighet för arbetsgivaravgifter kan fattas också enligt föreskrifterna om omprövning (50 § USAL) och efterprövning (60 § USAL). Beträffande mervärdesskatt gäller motsvarande bestämmelser avseende omprövning (15 kap. 3 § ML) och efterbeskattning (15 kap. 3 § ML).

Skatter och avgifter som inte betalas skall lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Indrivning skall begäras senast två månader efter det att fordringen skulle ha betalats, om inte särskilda skäl talar mot det. I fråga om bl.a. obetald kvarskatt skall indrivning begäras senast inom fem månader. Indrivning begärs genom ansökan till RSV eller om saken är brådskande till behörig kronofogdemyndighet. I vissa fall skall indrivning begäras skyndsamt (4 § indrivningsförordningen).

Innan indrivning begärs uppmanas gäldenären att betala skulden (3 § indrivningsförordningen). Uppmaningen skall innehålla uppgifter om fordringens belopp, dröjsmålsavgift e.d., den dag betalning senast skall ske för att inte ansökan om indrivning skall göras samt uppgift om att indrivningen är förenad med ytterligare kostnader för gäldenären.

19.1.3 Överväganden och förslag

Förslag: En generell och enhetlig betalningsskyldighet skall gälla för den som är skyldig att redovisa och betala in sådana skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet.

En ny form av automatiska beslut om betalningsskyldighet införs (schablondebitering). Om redovisningsskyldigheten för en viss period inte fullgörs skall betalningsskyldigheten för perioden anses bestämd till att omfatta det högsta av vart och ett av de skatte- och avgiftsbelopp som bestämts för betalning för endera av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Schablondebiteringen skall gälla vid sidan av nuvarande möjligheter för skattemyndigheten att efter skön bestämma underlag och belopp att betala såvitt avser arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Samtidigt utvidgas befogenheten att uppskatta skatte- och avgiftsbeloppet för en viss period på grund av brister i redovisningen eller i underlaget för denna till att omfatta arbetsgivares avdrag för A-skatt.

När det gäller betalning av innehållen skatt fungerar arbetsgivaren endast som ombud för staten. Det är ju arbetstagaren som är skattskyldig. Beträffande arbetsgivaravgifterna är emellertid förhållandet annorlunda. Här är det fråga om en skyldighet för arbetsgivaren själv att betala avgifter på ett visst underlag. Också för mervärdesskatten gäller att det subjekt som är skattskyldigt är skyldigt att betala skatten.

Utgångspunkterna för beslut om betalningsskyldighet för innehållen skatt resp. arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt är således delvis olika. Samtidigt är det i fråga om innehållen skatt och arbetsgivaravgifter ett och samma subjekt som svarar för att det belopp som redovisas i en deklARATION betalas in. Som nämnts inledningsvis för det med sig administrativa svårigheter att inom ramen för ett system med skattekonton hantera en ordning med betalningsansvar som innebär att det vid en betalning som inte uppgår till vad som redovisats skall kunna konstateras vilken skatt eller avgift det är som inte betalats.

Enligt vår mening bör man i det föreslagna skattekontosystemet — liksom i det nuvarande skattebetalningssystemet — ta fasta på det ur redovisnings- och betalningstekniskt perspektiv centrala, nämligen betalningsskyldigheten. Den skyldigheten bör gälla i enlighet med den redovisning för skatter och avgifter som lämnas utan att ett särskilt beslut måste fattas. Om en brist i en betalning konstateras vid en

jämförelse med redovisningen kommer betalningsansvar i praktiken att utkrävas såvitt avser denna brist.

Utgångspunkten vid betalning av skatter och avgifter är att den skatt- och avgiftsskyldige skall fullgöra sin redovisningsskyldighet och betala redovisade belopp inom föreskriven tid. Om den skatt- och avgiftsskyldige inte redovisar eller betalar på föreskrivet sätt eller det finns brister i redovisningen eller underlaget för denna finns i dag möjlighet att uppskatta underlag och belopp att betala efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till det som har kommit fram. Inriktningen när den möjligheten utnyttjas är att hamna så nära de verkliga förhållandena som möjligt. Inte sällan är en revision hos den skatt- och avgiftsskyldige ett medel att åstadkomma detta. Den tid som utredningsarbetet av olika skäl tar gör emellertid att den gängse ordningen för att uppskatta oredovisade belopp inte är ett verkningfullt sätt att åstadkomma korrekta redovisningar och betalningar. Inte bara tidsaspekten utan också utredningssvårigheter spelar här in och gör arbetet med skönsuppskattningar starkt resurskrävande. Den i dag tillämpade ordningen bör därför kompletteras med ett system med schablondebitering avseende betalningsskyldigheten för skatter och avgifter.

I de fall det över huvud taget inte kommer in någon redovisningshandling bör skatte- och avgiftsbeloppet för perioden automatiskt bestämmas, dvs. utan att skattemyndigheten behöver fatta ett särskilt beslut i det enskilda fallet. Betalningsskyldigheten bör anses bestämd till det högsta av vart och ett av de olika skatte- och avgiftsbelopp som skall inbetalas för endera av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Den automatiska schablondebiteringen skall således ske för varje skatt och avgift för sig.

En schablondebitering enligt vilken tidigare redovisningar utgör grund för en automatiskt bestämd betalningsskyldighet bör gälla vid sidan av nuvarande möjligheter för skattemyndigheten att efter skön bestämma den skatt- och avgiftsskyldiges betalningsskyldighet. Nämnas kan att ett liknande system med automatiska beslut finns i Danmark där redovisningen för närmast föregående period ligger till grund för betalningsskyldigheten om den betalningsskyldiges redovisning uteblir.

I allmänhet nås den bästa överensstämelsen med de verkliga förhållandena såvitt avser de belopp som skall redovisas och betalas om man utgår från de skatt- och avgiftsskyldigas underlag. Att uppskatta skatte- och avgiftsbelopp efter andra grunder får ses som en näst bästa lösning. Den innehåller alltid vissa osäkerhetsmoment. Önskvärt vore därför att genom revision, kontakter med den skatt- och avgiftsskyldige eller på annat sätt kunna reda ut skatte- och avgiftsförhållandena så

snart redovisningen eller underlaget för denna uppvisar brister. De begränsade resurserna i förening med kravet på att dessa används effektivt gör emellertid att skattemyndigheten får styra de utredande insatserna till de fall där skatte- eller avgiftsbortfallet kan bedömas vara som störst eller till fall som av andra orsaker bör prioriteras. Övriga fall där de skatt- och avgiftsskyldiga inte fullgör sin redovisningsskyldighet får utredas i mån av resurser. Dessa fall — men även de där utredningsinsatser sätts in — kommer emellertid att omfattas av den automatiska schablondebiteringen. Om inte skattemyndigheten bestämmer annat kommer således ett automatiskt beslut att fattas grundat på tidigare bestämd betalningsskyldighet.

Givetvis bör skattemyndigheten kunna välja att inte tillämpa denna metod. Som redan sagts är det att föredra att betalningsskyldigheten grundas på ett än mer tillförlitligt underlag. Skattemyndigheten kan ju ha exempelvis en nyss genomförd revision att utgå från om den skatt- och avgiftsskyldiges redovisning uteblir. Vidare bör sägas att en ordning med schablondebitering som har sin grund i redovisningen för tidigare perioder i vissa fall är mindre lämplig att använda. Det gäller bl. a. om den skatt- och avgiftsskyldige driver säsongsbunden verksamhet. Här krävs särskild uppmärksamhet från skattemyndighetens sida. I möjligaste mån bör myndigheten undanta dessa och liknande fall från systemet med automatiskt bestämd betalningsskyldighet. Samtidigt bör här slås fast att den skatt- och avgiftsskyldige självfallet har en stor del i ansvaret för att den betalningsskyldighet som bestäms blir riktig. Variationer i verksamhetens omfattning och härmed i betalningsskyldigheten skall avspeglas i den redovisning som lämnas till skattemyndigheten. Möjlighet bör bl. a. därför finnas att i samband med den löpande redovisningen lämna uppgift om att något underlag och belopp inte finns att redovisa för kommande redovisningsperiod eller redovisningsperioder samt skälen härför. Lämnas en godtagbar sådan uppgift och kommer det därefter inte in någon redovisningshandling den påföljande perioden bör betalningsskyldigheten avseende skatter och avgifter för denna period anses bestämd till noll kronor.

Om det i angivna fall senare kommer in en redovisningshandling eller lämnar den skatt- och avgiftsskyldige in en ny redovisning eller visar det sig på annat sätt att antingen ett högre eller lägre belopp skulle ha bestämts får justering ske i enlighet härmed i den ordning som gäller för omprövning.

En schablondebitering på angivet sätt av den skatt- och avgiftsskyldiges redovisnings- och betalningsskyldighet är enligt vår mening en metod att nå ett resultat som framstår som skäligt. Det kan också antas bidra till att de skatt- och avgiftsskyldiga i större utsträckning än i dag kommer att fullgöra sin redovisnings- och betalningsskyldighet. Särskilt gäller det med hänsyn till det skattetillägg som påförs i

samtliga fall då en skyldighet att betala ett visst belopp bestäms på grund av att en redovisningshandling inte kommit in. Med den angivna ordningen kan — som nyss sagts — skattemyndigheten vidare använda sina utredande och kontrollerande resurser på ett effektivt sätt.

Som framgått i det tidigare anser vi att den nuvarande möjligheten för skattemyndigheten att efter skön bestämma underlag och belopp att betala såvitt avser arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt bör kvarstå. Av likformighetsskäl bör befogenheten omfatta även arbetsgivares avdrag för A-skatt.

19.2 Ställföreträdarens betalningsskyldighet för skatter och avgifter — regleringens enhetlighet och administrativa syfte

19.2.1 Inledning

Föreskrifter om betalningsansvar för skatter och avgifter för ställföreträdare för arbetsgivare eller skattskyldig som är juridisk person finns i flera olika författningar, bl.a. i UBL, USAL och ML.

En utgångspunkt i ett system med skattekonton är att olika skatter och avgifter skall behandlas på ett enhetligt sätt. Vidare bör så långt som möjligt särredovisning av skatter och avgifter undvikas. Systemet skall inte heller innefatta en avräkningsordning som anger vad en betalning i första hand avser om det som betalas inte svarar mot den redovisning som lämnats. Mot denna bakgrund bör det — liksom beträffande det grundläggande betalningsansvaret för skatter och avgifter — övervägas på vilket sätt företrädaransvaret kan tillämpas i ett system med skattekonton.

En annan fråga som härefter kan övervägas är förutsättningarna för en effektivare ordning enligt vilken beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare fattas (se avsnitt 19.3).

19.2.2 Allmänt om ställföreträdarens betalningsskyldighet enligt nuvarande ordning

I fråga om skatteavdrag som verkställts men inte betalats in kompletteras betalningsansvaret i 77 § UBL med bestämmelser om betalningsskyldighet för företrädare för arbetsgivare som är juridisk person (77 a § UBL). Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatteavdraget i föreskriven tid och ordning är

företrädaren tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet. En företrädare som fullgör betalningsskyldigheten har regressrätt mot arbetsgivaren.

Bestämmelsernas tillkomst motiverades bl.a. av att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en ställföreträdare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen (SOU 1965:23 s. 180 och 184). Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, ansågs det att ställföreträdarens ekonomiska ansvarighet borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg (SOU 1965:23 s. 187). Det framhölls att betalningsskyldigheten för ställföreträdare inte skulle ses som en straffsanktion. Avsikten var inte att införa en ny straffform utan endast att skapa en möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare, tillika juridisk person, som han företräder. Reglerna om solidarisk betalningsskyldighet ansågs därför inte kunna jämföras med brottsbalkens sanktionssystem (prop. 1967:130 s. 131).

Från och med den 1 januari 1974 finns bestämmelser om företrädaransvar också för mervärdesskatt. Enligt 16 kap. 17 § ML gäller en solidarisk betalningsskyldighet för den skattskyldige och den som i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala in skatt i den tid som anges i 16 kap. 1 och 5 §§ samma lag.

I motiven till de ursprungliga föreskrifterna om betalningsansvar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt anförde departementschefen bl.a. följande (prop. 1973:163 s. 166 f):

Bestämmelserna i 77 a § uppbördsförordningen har gällt sedan år 1968 och den allmänna uppfattningen är att de verksamt bidragit till en förbättring av uppbörden av källskattemedel. I praktiken har bestämmelserna sin egentliga betydelse beträffande s.k. fåmansbolag. Det har emellertid framhållits, att det solidariska ansvaret för betalning av sådan skatt menligt inverkat på uppbörden av indirekt skatt och att följden blivit att man i ökad utsträckning försöker skaffa sig otillbörliga skattekrediter genom underlåtenhet att erlagga indirekt skatt. I vilken omfattning detta förekommit är givetvis svårt att ange. Jag anser det emellertid vara en allvarlig brist i uppbördssystemet att nuvarande bestämmelser kan ge upphov till nu antydda förhållande. Enligt min mening bör solidariskt betalningsansvar i överensstämmelse med vad som gäller enligt 77 a § uppbördsförordningen införas även beträffande den indirekta beskattningen, i första hand för mervärdesskatten och de punktskatter som omfattas av förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1994 har företrädaransvaret för mervärdesskatt utvidgats till att även omfatta skatt som på grund av oriktiga uppgifter från företrädaren tillgodoförts den skattskyldige. Om en företrädare uppsåtligen eller av grov oaksamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts ingående skatt med för stort belopp är företrädaren alltså, enligt 16 kap. 17 § ML, tillsammans med den skattskyldige återbetalningsskyldig för beloppet. Företrädaransvaret har för dessa fall utformats på ett sätt som skiljer sig från tidigare gällande bestämmelser på området. Det subjektiva rekvisitet har för dessa fall knutits till lämnandet av den felaktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till myndigheten.

Föreskrifter om betalningsskyldighet för företrädare finns vidare i 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Även socialavgifter som betalas av arbetsgivare omfattas av regler om ställföreträdares betalningsskyldighet, se 15 § USAL. Dessa föreskrifter kom till efter påpekanden att det solidariska ansvaret för betalning av källskatt och mervärdesskatt fått menliga återverkningar på betalningarna av arbetsgivaravgifter där ställföreträdaransvaret inte fanns (prop. 1979/80:128 s. 20 och 26 ff, jfr prop. 1983/84:167 s. 100).

Nämnas kan även 17 § 1 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt enligt vilken bestämmelse 77 a § UBL äger motsvarande tillämpning i fråga om sjömansskatt.

Talan om personligt ansvar enligt 77 a § UBL kan för närvarande föras av åklagaren i brottmål när ställföreträdaren enligt 81 § UBL eller 28 § lagen (1958:295) om sjömansskatt åtalas för underlåten inbetalning av innehållen skatt. Det hänger samman med den allmänna skyldigheten som åklagaren har att föra målsägandens talan om enskilt anspråk som grundas på brott (22 kap. 2 § rättegångsbalken).

När det gäller mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter kan inte åklagaren på motsvarande sätt föra talan om personligt ansvar. En underlåten inbetalning är nämligen i dessa fall inte i sig straffbar. Det personliga betalningsansvaret grundar sig följaktligen inte på någon brottslig gärning. I stället måste talan föras vid allmän domstol efter stämning i den ordning som gäller för tvistemål. En sådan civilmålstalan måste föras även när det gäller personligt ansvar enligt UBL om något brottmål inte är aktuellt eller talan om betalningsansvar av ett eller annat skäl inte har förts i brottmålet. Behörigheten att företräda staten ankommer på RSV. Med stöd av 2 kap. 3 § andra stycket i den då gällande förordningen (1986:1346) med instruktion för skatteförvaltningen har RSV beslutat att skattemyndigheten skall föra statens talan i tingsrätt. RSV har vidare

bestämt att skattemyndigheten får överlämna åt kronofogdemyndigheten att företräda staten.

Beträffande kronofogdemyndighetens roll kan sägas att myndigheten kan ta emot säkerhet för en restförd skatt (10 § indrivningslagen). Säkerheten kan ställas av gäldenären eller av någon annan. Säkerheten kan bestå av pant, borgen eller företagshypotek. En ianspråktagen borgen får genast utsökas hos borgesmannen enligt bestämmelserna i indrivningslagen. Den 30 september 1995 var säkerhet ställd för 827 gäldenärens skuld i allmänna mål.

Det är regel att kronofogdemyndigheten, när ett aktiebolag som restförts för skulder begär uppskov, ställer som villkor att företrädaren går i borgen för skulden. Ett argument för att förmå ställföreträdaren att gå i borgen eller att ställa annan säkerhet är då att företrädaren enligt reglerna om ställföreträdarens ansvar kan göras ansvarig för skulden.

RSV har i Riktlinjer för KFM:s hantering av borgenärsrollen angett att en förutsättning för att en näringsidkare skall få uppskov med att betala sin skuld är att borgen eller annan säkerhet ställs. I RSV:s Riktlinjer för KFM om konkurs sägs att kronofogdemyndigheten för att undvika arbetet med en företrädartalan, när det är möjligt, redan under indrivningsskedet bör begära att företrädaren ställer borgen eller annan säkerhet för företagets skulder.

Att kronofogdemyndigheten under indrivningen tar emot borgen eller annan säkerhet för den juridiska personens skatteskuld är det enklaste och minst resurskrävande sättet att bestämma företrädarens betalningsansvar för skulderna. Det bör observeras att det har betydelse för möjligheten att utnyttja denna väg att företrädaren är medveten om att staten genom en process kan göra honom ansvarig för bolagets skuld om han inte ställer borgen.

Av betydelse för företrädartalan är uppgift om vem som vid en viss tidpunkt företrätt den juridiska personen. Det gäller både uppgifter om vilka som varit legala företrädare och vilka som haft det verkliga inflytandet och haft kunskaper om bolagets skötsel. Uppgifter behövs också om företrädarnas ekonomi för att kunna bedöma i vilka fall dessa har faktisk möjlighet att betala skulden. Dessa uppgifter finns i flertalet fall när en företrädartalan blir aktuell både hos skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten.

19.2.3 Närmare om bestämmelsernas bakgrund och utformning enligt nuvarande ordning

Regleringen av arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt utgår från de huvudlinjer för ett reformerat skattebetalningsförfarande med

arbetsgivarmedverkan som drogs upp av 1943 års uppbördssakkunniga. I väsentliga delar gäller fortfarande den ordning som härefter utformades på grundval av förslag av 1944 års uppbördsberedning i dess betänkande med förslag till omläggning av uppbördsförfarandet (se SOU 1945:27 s. 301, prop. 1945:370 s. 247 och 250 samt prop. 1953:100 s. 257 ff och 386 ff).

Regelsystemet med föreskrifter om betalningsskyldighet för ställföreträdare som kom till härefter (SOU 1965:23 och prop. 1967:130) har sin utgångspunkt i de ursprungliga bestämmelserna om arbetsgivaransvar såvitt avser den straffrättsliga regleringen av underlåtenheten att betala in innehållen preliminär skatt.

Det straffrättsliga ansvaret

Det förslag till ändring av förfarandet för redovisning och betalning av skatter och avgifter som 1944 års uppbördsberedning presenterade innehöll inte något straffstadgande för underlåtenhet att betala in innehållna skattebelopp. Vid departementsbehandlingen föreslogs emellertid en straffbestämmelse för arbetsgivare som underlåter att inom föreskriven tid inbetala innehållet belopp (prop. 1945:370). Efter erinringar från bevillningsutskottet infördes i den slutliga lagtexten ett krav på att arbetsgivaren skulle ha underlåtit inbetalningen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Utskottet uttalade i det sammanhanget, att om arbetsgivare verkställt löneavdrag men saknade medel för inbetalningen då denna skulle fullgöras, borde hans underlåtenhet att inbetala medlen i regel betraktas som uppsåtlig.

I förslaget till ny uppbördsförordning föreslog 1949 års uppbörds-sakkunniga (SOU 1953:1) straffskärpning men ingen ändring i fråga om gärningsbeskrivningen. De sakkunniga framhöll i betänkandet att om tillvägagångssättet vid löneutbetalningen gav vid handen att lönen minskats med därpå belöpande skatt och arbetsgivaren därefter underlät att betala in skatten till uppbördsmyndigheten, borde han kunna straffas oavsett om han vid löneutbetalningstillfället haft medel disponibla för skatten eller inte.

Under remissbehandlingen sattes i fråga om straffansvar borde inträda då underlåtenheten att betala in skatten berodde på ekonomisk oförmåga. Om anledningen till underlåtenheten exempelvis var att arbetsgivaren gått miste om en inkomst som han med fog räknat med skulle flyta in i rätt tid, kunde det inte utan vidare anses klart att arbetsgivarens förfarande fyllde fordringarna för ansvar eller borde vara straffbart.

Med anledning av det nyss nämnda anförde departementschefen (prop. 1953:100) att de medel som arbetsgivarna höll inne principiellt sett borde hållas avskilda från arbetsgivarens övriga förmögenhet. Av praktiska skäl hade lagstiftaren tvingats acceptera den ordningen att de belopp som hållits inne vid löneutbetalningen under viss tid kunde disponeras av arbetsgivaren. Medvetandet om att arbetsgivaren författningssenkligt vid nästkommande uppbördstermin hade att redovisa ett belopp som svarade mot det vid lönetillfället inte utbetalda borde föranleda tillräcklig försiktighet i ekonomiska angelägenheter. Straffansvar borde därför inträda då arbetsgivaren inte fullgjorde sin skyldighet under förutsättning att uppsåt eller grov oaktsamhet låg honom till last. Med denna formulering kunde även förhållanden som låg i tiden före den dag då skatten senast skulle ha inbetalats beaktas vid prövningen av ansvarsfrågan.

Av förarbetena till lagstiftningen om uppbördsbrott framgår alltså att straffansvar föreligger om arbetsgivaren vid avlöningstillfället betalar ut nettolön utan att ha medel till skatten och är medveten om att han saknar möjlighet att få sådana medel under tiden fram till betalningstidpunkten eller om utsikterna att få medel är tämligen osäkra. Likaledes torde arbetsgivarens agerande vara straffbart om han under dessa förutsättningar för andra ändamål disponerar avdragna källskattemedel eller om han uppsåtligen eller av grov oaktsamhet missköter sin ekonomi så att han inte kan betala in medlen senast på betalningsdagen.

Hur en arbetsgivare skall förfara för att undgå straffpåföljd när han saknar medel till betalning av skattebelopp på betalningsdagen på grund av oförvällat obestånd har tagits upp av HD i rättsfallet NJA 1969 s. 326. Här har slagits fast att en arbetsgivare är skyldig att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen. Med sådana åtgärder, vilka måste ha vidtagits före den tidpunkt då beloppet skulle betalas in, torde ha avsetts konkursansökan, ackordsförhandling utan konkurs och betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandling.

Den nu angivna tolkningen av rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåt vid uppbördsbrott när det är fråga om oförvällat obestånd har i rättspraxis följts av domstolarna.

De subjektiva rekvisiten vid betalningsskyldighet för skatter och avgifter

Bestämmelserna om solidarisk betalningsskyldighet för skatter och avgifter har i olika hänseenden utgått från den straffrättsliga regleringen. Bestämmelsernas tillkomst motiverades, som redan nämnts, bl.a. av

att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en ställföreträdare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen (SOU 1965:23 s. 180 och 184). Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att betala in innehållen skatt inte kunde dömas ut med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, ansågs det att ställföreträdarens ekonomiska ansvarighet också borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg (SOU 1965:23 s. 187).

Det framhölls att betalningsskyldigheten för ställföreträdare inte skulle ses som en straffsanktion. Avsikten var inte att införa en ny straffform utan endast att skapa en möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare, tillika juridisk person, som han företräder. Reglerna om solidarisk betalningsskyldighet ansågs därför inte kunna jämföras med brottsbalkens sanktionssystem (prop. 1967:130 s. 131).

Motivet till att området för regleringen av företrädaransvar begränsats till fall av uppsåt eller grov oaktsamhet var således att straff för underlåtenhet att betala in innehållen skatt inte kunde komma i fråga utan att minst grov oaktsamhet legat ställföreträdaren till last.

När det gäller tolkningen av de subjektiva rekvisiten vid underlåten betalning på grund av oförfallat obestånd har 1969 års rättsfall även haft avgörande betydelse (NJA 1969 s. 326). I ett rättsfall från år 1971 har HD sålunda konstaterat att en ställföreträdare handlat grovt oaktsamt, eftersom verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen inte hade vidtagits i samband med betalningsinställelsen (NJA 1971 s. 296 II). Denna tolkning har följts av domstolarna. Det har alltså ansetts att de subjektiva rekvisiten har samma innehåll vid fråga om straffansvar som när det gäller betalningsskyldighet.

Ansvarskretsen

I frågan om vem som skall anses som företrädare för en juridisk person får man skilja på det straffrättsliga ansvaret och betalningsskyldigheten. Som lagtexten i 81 § UBL är formulerad kan annan än ställföreträdaren, dvs. den legale företrädaren, inte fällas till ansvar som gärningsman för uppbördsbrott. Ansvar kan emellertid riktas mot annan än den legale företrädaren som medverkande till dennes brott. I fråga om betalningsansvar enligt 77 a § UBL innefattar företrädarkretsen även andra intressenter i bolaget än de legala företrädarna. Vem som är ställföreträdare för ett aktiebolag framgår av ABL. Hit

hör styrelsen, enskild styrelseledamot och verkställande direktör. Yrkande om betalningsskyldighet har i praxis också i första hand riktats mot dessa personkategorier. Det har då beaktats om företrädarna haft personligt intresse i bolaget och bestämmande inflytande över dess verksamhet.

Till företrädarkretsen enligt 77 a § UBL hör vidare aktieägare som inte ingått i styrelsen men som fattat beslut i fråga om skatternas betalning i samråd med företagets verkställande direktör. Har aktieägaren självständigt haft hand om bolagets kamerala angelägenheter och genom fullmakter oinskränkt förfogat över bolagets medel, har hans ställning som ledare för bolaget också medfört betalningsansvar.

Särskilda skäl

Betalningsskyldigheten enligt 77 a § UBL får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

I förarbetena till bestämmelserna om betalningsskyldighet har inte gjorts klart vad som skall anses som särskilda skäl. I praxis har begreppets allmänna innebörd getts en i viss mån varierande innebörd. Sågas kan emellertid att domstolarna behandlat undantagsregeln med stor restriktivitet.

Domstolarnas skäl för jämkning och eftergift kan sägas hänföra sig till bl.a. följande omständigheter:

- företrädarens eget intresse och ställning i bolaget,
- bulvanförhållanden,
- företrädarens betalningsförmåga,
- företrädarens personliga förluster i bolaget,
- bolagets tidigare skötsel av skattebetalningarna,
- arbetsmarknadspolitiska motiv samt företrädarens ålder och sjukdom.

Att företrädaren är anställd utan att ha något ägarintresse har HD ansett som grund för jämkning. Detsamma har ansetts gälla om företrädaren endast haft obetydligt ägarintresse, om hans bestämmanderätt över bolaget varit begränsad på grund av övriga aktieägares inflytande. Företrädarens ställning har därvid jämförts med en anställd företagsledares position. Även om företrädaren ägt hälften av aktierna (två aktieägare) i bolaget och därigenom haft betydande ägarintresse i detta samt varit verksam som styrelseledamot och verkställande direktör har HD — på grund av att de faktiska möjligheterna att påverka bolagets skötsel varit starkt begränsade — funnit undantagsregeln tillämplig. I det fall som här åsyftas hade företaget inte haft någon egen fristående kontorsorganisation. Bolaget hade därför beträffande

administrativa frågor varit tvunget att ha ett intimt samarbete med andra företag som ägdes av den andre aktieägaren.

En närbesläktad grund för jämkning är bulvanförhållanden. I denna fråga har HD emellertid uttalat att den som åtar sig uppdrag att vara ledamot av aktiebolags styrelse inte kan bli fri från att fullgöra de förpliktelser som annars följer med ett sådant uppdrag genom att hänvisa till att styrelseuppdraget varit av endast formell natur eller att han inte har förstått innebörden av uppdraget.

Den omständigheten att företrädaren gjort personliga förluster i bolaget, han har t.ex. satt in större belopp av eget kapital för att bolaget skulle kunna fortsätta driften, har inte ens i förening med bristande betalningsförmåga ansetts grunda jämkning. Domstolarna har i regel inte heller ansett att det finns skäl för jämkning på grund av att viss utdelning kan förväntas i arbetsgivarens konkurs.

Det förhållandet att företrädaren tidigare skött sina skattebetalningar samt att han samarbetat med kronofogdemyndigheterna och betalat av restförda skatter har i några fall tillmätts viss betydelse i jämningsfrågan. Något vägledande uttalande av HD finns emellertid inte på detta område.

När företrädaren av arbetsmarknadspolitiska skäl fortsatt sin rörelse har rättspraxis intagit den principiella ståndpunkten att jämkning inte bör ske. HD har i ett rättsfall från år 1972 uttalat följande (NJA 1972 s. 115 II):

Det kan förekomma fall då det är motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under någon tid upprätthålla en mindre lönsam drift av ett företag av hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge i orten. Sådana hänsyn kan föranleda stat eller kommun att ge enskilda företag ekonomiskt stöd i en eller annan form. Beslutanderätten härvidlag måste emellertid förbehållas de samhälleliga organen och den enskilde företagaren kan inte ges befogenhet att själv skaffa företaget bidrag genom att ta i anspråk förfallna skattebelopp.

I bl.a. rättsfallet NJA 1981 s. 1014 har den nu angivna principen i viss mån frångåtts. Målet gällde uppbördsbrott och företrädaren frikändes från straffansvar. Eftersom företrädarens yrkande om befrielse från betalningsansvar medgetts av staten, förelåg inte denna fråga till bedömning. Man kan emellertid, mot bakgrund av den identitet som finns mellan det straffrättsliga ansvaret och betalningsskyldigheten, sluta sig till att behandlingen hade blivit densamma i mål om betalningsansvar. I domskälen uttalar HD i huvudsak bl.a. följande.

Berörda myndigheter har varit bestämt inställda på att företaget måste drivas vidare. Anledningen härtill har varit den mycket särpräglade sysselsättningssituationen i orten med företaget som praktiskt taget enda

industri. Även kronofogdemyndigheten har godtagit denna uppfattning och medverkat till att förfallna skatter skulle få avbetalas. - - - Kronofogdemyndighetens befattning med skatter och allmänna avgifter avser endast restförda sådana. Över de löpande skattebetalningarna förfogar myndigheten inte. I regel är det en förutsättning för att kronofogdemyndigheten skall kunna medverka till avbetalningsplan för restförda skatter och hålla inne med konkursansökan, att företaget betalar löpande skatter och avgifter. - - - I förevarande fall har företaget fått betalningsuppskov och kronofogdemyndigheten har i samförstånd med andra berörda myndigheter medverkat till långsiktiga rekonstruktionsåtgärder trots att det måste ha stått fullt klart att företaget åtminstone inte vid närmast infallande uppbördsterminer skulle kunna i rätt ordning inbetala innehållna källskattemedel. Även om företrädaren har haft egna motiv för att fortsätta driften visar utredningen att han under den tid som åtalet avser haft fog för att utgå från att berörda myndigheter och särskilt kronofogdemyndigheten godtog att han underlät att betala källskattemedlen i behörig ordning för att han på det sättet skulle kunna driva företaget vidare i avvaktan på en rekonstruktion. En fortsatt drift skulle uppenbarligen ha allvarligt äventyrats om bolaget hade försatts i konkurs så snart anledning härtill förelåg eller bolagets skuld annars avvecklats i sådan ordning att han därigenom hade säkerställt sig mot risken att drabbas av ansvar enligt UBL.

Noteras bör att RSV i allmänna råd som var aktuella vid 1981 års rättsfall (RSFS 1978:6, RSV Ex 1978:1) uttalat att kronofogdemyndigheten i vissa fall borde beakta även arbetsmarknadspolitiska intressen. Dessa allmänna råd är numera upphävda och i de nyssnämnda riktlinjerna för borgenärsrollen slås fast att kronofogdemyndigheten inte skall ta arbetsmarknadspolitiska hänsyn vid indrivningen.

19.2.4 Associationsrättsliga bestämmelser om betalningsskyldighet

Vid sidan av nyssnämnda bestämmelser bör nämnas vissa andra centrala föreskrifter om betalningsansvar.

I 2 kap. 20 § första stycket lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag anges i fråga om handelsbolags och bolagsmännens förhållande till tredje man att bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

I 11 kap. 3 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) finns regler om personlig betalningsskyldighet för styrelseledamöter och verkställande direktör i aktiebolag. Om avskrift av aktiebolagets årsredovisning och årsberättelse inte sänts in till registreringsmyndigheten inom femton månader efter räkenskapsårets utgång, svarar styrelseledamöterna och den verkställande direktören solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget. Ansvar kan emellertid inte krävas ut om styrelse-

ledamoten eller den verkställande direktören visar att underlåtenheten inte beror på försummelse av honom eller henne. Med försummelse menas här att styrelseledamoten eller den verkställande direktören uppsåtligt eller av oaktsamhet har underlåtit att fullgöra vad som åligger honom eller henne. Ansvar inträder inte för förpliktelser som uppkommer efter det att handlingarna har kommit in till registreringsmyndigheten.

I 13 kap. 2 § ABL finns bestämmelser om personlig betalningsskyldighet vilka avser fall av tvångslikvidation. Föreskrifterna innebär att det då styrelseledamöter och aktieägare underlåter att försätta ett likvidationsskyldigt aktiebolag i likvidation under vissa förutsättningar gäller en solidarisk betalningsskyldighet för ett aktiebolags samtliga skulder. En företrädare kan gå fri från betalningsansvar om han eller hon kan visa att någon försummelse inte förekommit. Betalningsansvaret förutsätter sålunda uppsåt eller oaktsamhet från företrädarens sida. Ansvar kan komma i fråga inte bara för innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter utan också för exempelvis kvarstående och tillkommande skatt enligt UBL.

19.2.5 Överväganden och förslag

En generell och enhetlig betalningsskyldighet för ställföreträdare

Förslag: Betalningsskyldigheten avseende skatter och avgifter för den som företräder ett rättssubjekt som är juridisk person görs generell och enhetlig. Den skall omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet.

Staten behöver effektiva medel för att säkerställa skatte- och avgiftsfordringarna

Ett utmärkande drag för verksamhet som drivs i aktiebolagsform är att ansvaret för skulder som uppkommer i verksamheten drabbar bolaget som sådant och att delägarna svarar endast med sitt insatskapital. Denna associationsrättsliga reglering innebär att borgenärer hänvisas till att försöka få betalt för sina fordringar ur bolagets tillgångar och inte kan rikta sina krav mot delägarna personligen vare sig dessa är fysiska eller juridiska personer. Samtidigt finns till skydd för borgenärernas intressen ett omfattande regelsystem som innebär

garantier för att ett bolags tillgångar inte försvinner under det att verksamheten drivs. Det som nu sagts gäller i huvudsak också andra associationsformer, t.ex. ekonomiska föreningar.

Den grundläggande principen om personlig ansvarsfrihet för ett bolags skulder har, som framgått i det tidigare, i vissa fall satts åt sidan genom särskild författningsreglering inom såväl skatterätten som associationsrätten. Men det ansvar som i dag kan läggas på den som har ett bestämmande inflytande över en juridisk person avser specifika fall. Något heltäckande solidariskt eller subsidiärt ansvar finns således inte.

Motiven för en personlig betalningsskyldighet för en juridisk persons åtaganden anses vara olika starka beroende på vilken ställning borgenären har. Större kreditgivare i vedertagen mening, dvs. kreditinstitut och huvudleverantörer, förutsätts bevilja krediter på grundval av en ingående analys av bolagets ekonomi och av verksamhetens framtidsutsikter. Som ett led i analysen används regelmässigt möjligheten att skaffa kreditupplysning på bolaget och att granska bokslut eller liknande. Den bedömning som görs kan leda till att kreditgivaren genom sin ställning i förhållande till gäldenären kräver en säkerhet i någon form eller ett borgensåtagande av bolagets ägare eller av ett annat bolag inom samma intressesfär. Om kreditgivaren avstår från säkerhet får det betraktas som en ordinär affärsmässig risktagning.

Bland en juridisk persons borgenärer intar staten en särställning. Statens löpande kreditgivning avseende skatter och avgifter och den därmed följande borgenärsfunktionen omfattar avsevärda belopp. Men staten har inte någon valfrihet i sin roll som kreditgivare och borgenär. Kreditgivningen sker alltså så gott som undantagslöst utan krav på säkerhet i någon form. Av systematiska och praktiska skäl rymmer inte heller skattebetalningssystemet möjligheter till en kreditprövning motsvarande den som används i samhällslivet i övrigt. Det nyss nämnda kan sägas innebära att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än andra borgenärers. Samtidigt har emellertid staten stora resurser att förfoga över när borgenärsrollen utövas. Det gäller inte minst organisatoriskt med skatteförvaltningen och exekutionsväsendet som statliga organ och de förutsättningar som härigenom finns till samordnade åtgärder och tillgång till uppgifter om gäldenärens förhållanden. Nämnas kan också möjligheterna att tillgripa bl.a. revision och betalningssäkring. Härtill kommer förmånsrätten för skatter och avgifter som i en konkursituation ger staten företräde till betalning för sina fordringar. De statliga fordringarna har emellertid företräde först efter sådana civilrättsliga fordringar som är skyddade genom företagshypotek. Betydelsen av statens förmånsrätt bör inte överdrivas. När väl en konkurs är ett faktum är nämligen inte sällan gäldenärens tillgångar förbrukade och

förmånsrätten för skatte- och avgiftsfordringarna därmed i praktiken utan värde.

Trots de särskilda institut i form av bl.a. revision och betalningssäkring samt de resurser som staten förfogar över är statens situation som borgenär särpräglad. Även om de möjliga resurserna kan framstå som tillräckliga i ett enskilt fall är så långt ifrån fallet om man ser till helheten. De stora antalet enskilda gäldenärer som skatte- och avgiftsbetalarkollektivet utgör, de kontinuerliga och betydande betalningsströmmarna samt de återkommande mycket stora antalet redovisningar och betalningar gör att tillräckligt effektiva åtgärder kan sättas in bara i en bråkdel av de fall som orsakar det allmänna avsevärda förluster och där behov av insatser finns.

De betydande skatte- och avgiftsbeloppen och de — i förhållande till antalet skatte- och avgiftsbetalningar — begränsade förutsättningarna för staten att säkerställa fordringarna på sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden motiverar enligt vår mening det ansvarsinstitut för ställföreträdare som utvecklats på skatteområdet. En avsikt med en sådan reglering är att på ett stadium långt tidigare än då en fråga om förmånsrätt aktualiseras göra förhållandena sådana att statens fordringar inte eftersätts i förhållande till andra fordringsägares krav.

Både principiella och praktiska skäl motiverar att betalningsskyldigheten görs enhetlig

Som redovisats i det föregående finns föreskrifter om betalningsskyldighet för ställföreträdare i olika författningar. Regleringen är i väsentliga hänseenden likartad. Som också nyss redovisats har företrädaransvaret successivt utvidgats. Denna utvidgning har motiverats av att betalningar av det som inte omfattats av företrädaransvar eftersätts i förhållande till sådana betalningar för vilka ett personligt ansvar kunnat komma i fråga. Det synsätt som i dessa sammanhang gjort sig gällande kan sägas innebära att betalningen av en viss skatt eller avgift inte bör sättas efter någon annan skatte- eller avgiftsbetalning.

Trots den utvidgning som skett av tillämpningsområdet för bestämmelserna om företrädaransvar är regleringen i dag inte heltäckande ens vad gäller de mera centrala skattebetalningarna. Det i grunden betalningsansvariga rättssubjektets preliminära, kvarstående och tillkommande skatt omfattas nämligen inte. För dessa skattebetalningar kan alltså en ställföreträdare inte göras betalningsskyldig med stöd av den skatteadministrativa regleringen.

Det ursprungliga ansvaret för ställföreträdare avsåg innehållen preliminär skatt. I denna del är det fråga om att arbetsgivare har att redo-

visa och betala in arbetstagares skatter som ombud för staten. Någon regelrätt skattskyldighet avseende den innehållna skatten finns inte för annan än arbetstagaren. Motsvarande kan sägas gälla innehållen preliminär skatt på ränta och utdelning.

Annorlunda förhåller det sig beträffande arbetsgivaravgifterna. Visserligen har genom tiderna olika finansieringsprinciper tillämpats inom socialförsäkringsområdet. Men från att ursprungligen ha byggt på egenavgifter utifrån försäkringsmässiga grunder har det skett en förskjutning mot ökad användning av allmänna skatter som finansieringskälla. Numera sker finansieringen till övervägande del genom arbetsgivaravgifter. Såväl ekonomiskt som statsrättsligt har socialavgifterna till viss del karaktär av skatt. För arbetsgivarna gäller såvitt avser arbetsgivaravgifterna en primär betalningsskyldighet. Arbetsgivarna är också de enda subjekt som ansvarar för betalningen av avgifterna.

I fråga om mervärdesskatt finns en direkt skattskyldighet där skatten beräknas på det mervärde som skapas i det led som skattebördan övervältras. Den skattskyldige kan sägas agera som ombud för staten.

En juridisk persons inkomstskatter, som enligt det nyss sagda inte omfattas av regleringen av företrädaransvar, kan om man ser till den grundläggande betalningsskyldigheten i princip jämföras med arbetsgivaravgifterna med den karaktär dessa har i dag. Betalningsansvaret skiljer sig emellertid från det som gäller i övrigt i det att den juridiska personen här inte agerar för annans räkning. Med hänsyn härtill skulle det kunna hävdas att en personlig betalningsskyldighet för den juridiska personens ställföreträdare vore mer naturlig för egna skatter än i andra fall. Det är ju skatter som det i grunden både skatt- och betalningsskyldiga subjektet primärt svarar för. Sett ur ställföreträdarens perspektiv kan för övrigt sägas att ställningen som ombud i praktiken är i stort sett densamma beträffande såväl innehållen skatt för anställda som den juridiska personens egna skatter. Som ställföreträdare för detta subjekt är nämligen företrädaren inte i grunden personligt ansvarig för något av dessa skattebelopp. Möjligtvis kan kopplingen till ett personligt ansvar sägas vara starkare i de fall då ställföreträdaren också har ett ägarintresse i eller ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

I princip gör sig samma skäl som anförts i samband med tidigare ändringar i reglerna om betalningsskyldighet för ställföreträdare gällande även beträffande en juridisk persons inkomstskatter. I tidigare sammanhang har det kommit fram att betalningar av skatter och avgifter som inte omfattas av ett personligt betalningsansvar eftersätts i förhållande till skatte- och avgiftsbelopp som omfattas av ett sådant ansvar. Det förhållandet att en skillnad i ansvarsregleringens omfattning finns ger ett faktiskt utrymme för den skattskyldige att styra sina betalningar beroende på om ett ställföreträdaransvar finns och

utgör en risk för att så sker med de konsekvenser som det får för det allmänna. Redan denna möjlighet till skatteundandragande får anses motivera att betalningsskyldigheten för ställföreträdare görs generell och enhetlig. Några principiella hinder mot en — i förhållande till omfattningen av nuvarande regelsystem — på detta sätt begränsad utvidgning av ansvarsregleringen kan inte anses finnas.

I princip skulle även enligt nuvarande ordning ett generellt och enhetligt företrädaransvar leda till en förenklad hantering. Att ett heltäckande företrädaransvar gör tillämpningen av ansvarsregleringen enklare blir än mer påtagligt i ett skattekontosystem. Det gäller inte minst, eftersom en avräkningsordning e.d. mellan olika betalningar då kan undvaras i denna del. Enhetligheten är enligt vår mening följdriktig i ett system där varje skatte- och avgiftsbetalning skall behandlas på samma sätt utan möjlighet för den betalningsskyldige att prioritera den ena eller andra betalningen. Som vi ser det får det i grunden anses lika betydelsefullt att betalningsskyldigheten fullgörs för varje skatt och avgift som skall betalas. Detta synsätt ligger i linje med de grundläggande utgångspunkterna för ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter.

Mot denna bakgrund föreslår vi att betalningsskyldigheten för skatter och avgifter för företrädare för arbetsgivare eller skattskyldig som är juridisk person görs generell och enhetlig. Den skall omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Betalningsskyldigheten för ställföreträdare kommer på så sätt att korrespondera med den grundläggande betalningsskyldighet för skatter och avgifter som avses gälla i det nya systemet (se avsnitt 19.1).

Företrädaransvarsfrågorna i skattekontosystemet

Såvitt avser den praktiska hanteringen av företrädaransvarsfrågor i skattekontosystemet kan följande läggas till. Grunden för den betalningsskyldighet som kan läggas på en ställföreträdare är det skatte- eller avgiftsbelopp som den företrädda juridiska personen är skyldig att betala. Vid månadsavstämningen av ett skattekonto kommer det att kontrolleras om kontohavaren, dvs. den skatt- eller avgiftsskyldige, har betalat de belopp som debiterats på kontot. Om det konstateras att betalningsskyldigheten för förfallna belopp inte har fullgjorts bör, efter den utredning som behöver företas, ett krav på betalning kunna riktas mot ställföreträdaren för den juridiska personen. Som framgått i det tidigare (se avsnitt 10) är det härefter i förekommande fall endast ett saldo som en gång per månad kommer att lämnas för indrivning. För det största antalet skatt- eller avgiftsskyldiga kommer det att finnas

endast en förfallodag i månaden. Jämfört med dagens system blir det i dessa fall inte någon ändring vad gäller bedömningen av objektiva rekvisit eller subjektiva förutsättningar.

För de skattskyldiga däremot som kommer att göra inbetalningar vid två olika tillfällen i månaden kommer det vid avstämningen inte att kunna avgöras hur stor del av ett saldo som har uppkommit vid den ena eller andra förfallodagen. Dessutom kan byte av företrädare för den juridiska personen ha skett mellan förfallodagarna eller något ha inträffat som inverkar på bedömningen av de subjektiva förutsättningarna. När betalningsskyldighet för en ställföreträdare aktualiseras kan det i dessa fall inte omedelbart avgöras vem som bör anses ansvarig för ett visst belopp vid en viss tidpunkt. Med tillämpning av likafördelningsmetoden (se avsnitt 7.2) får då prövas hur stor del av ett saldo som hänför sig till resp. förfallodag. På så sätt kan med avseende på varje förfallodag ställning tas till både de objektiva och subjektiva förutsättningarna för en företrädares betalningsskyldighet. I fråga om källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kan vidare förutsättningarna bedömas beträffande såväl fordringar för aktuella som äldre perioder. Den ursprungliga ordinarie förfallodagen kan nämligen alltid anges. Såvitt avser en debitering av ytterligare inkomstskatt (slutlig skatt) kan inte på samma sätt i efterhand den ursprungliga förfallodagen anges. Det kan endast konstateras vilket inkomstår, alternativt räkenskapsår, och taxeringsår som skatten hänför sig till. Däremot kan anges vid vilken senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats. Denna förfallodag bör i dessa fall vara den tidpunkt som prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet knyts till.

En förutsättning för att betalningsskyldighet skall kunna bestämmas är givetvis — oberoende av vilken situation som är aktuell — att samtliga rekvisit är uppfyllda. Den betalningsskyldighet som vid en sådan prövning kan komma att läggas på ställföreträdaren berör inte den juridiska personens skattekonto. Hos detta subjekt har ju det aktuella beloppet redan registrerats.

Ställföreträdarens betalningsansvar avser en skatte- eller avgiftsskuld för det subjekt som företräds och finns i grunden kvar hos den juridiska personen. Om ställföreträdaren fullgör den personliga betalningsskyldighet som beslutats såvitt avser det i grunden betalningsskyldiga rättssubjektets skuld, skall i enlighet härmed betalningen föras till detta subjekts skattekonto.

Av hänsyn till den som gjorts personligt betalningsskyldig bör vid betalningar med anledning av ett beslut om solidarisk betalningsskyldighet betalningarna i första hand anses hänförliga till de skatte- eller avgiftsskulder som omfattas av ett sådant beslut. Om inte den skattskyldige säger annat bör det med andra ord presumeras att en

betalning är avsedd för skulder som även annan är betalningsskyldig för. Likafördelningsmetoden bör således inte tillämpas i dessa fall.

Motsvarande synsätt som angetts i det föregående bör anläggas i de fall betalningsskyldigheten för en ställföreträdare grundas på 11 kap. 3 § ABL, 13 kap. 2 § samma lag eller 2 kap. 20 § första stycket lagen om handelsbolag och enkla bolag.

Bestämmelsernas närmare utformning

Förslag: Det administrativa syftet med föreskrifterna om betalningsskyldighet för ställföreträdare görs tydligare. Samtidigt behålls i allt väsentligt nuvarande subjektiva förutsättningar och befrielsegrunder.

Betalningsskyldighet för ställföreträdare — en administrativ åtgärd

Som angetts i det tidigare har bestämmelserna om solidarisk betalningsskyldighet för skatter och avgifter i olika hänseenden utgått från den straffrättsliga regleringen. När bestämmelserna kom till hänvisades det till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet. Därför ansågs det att det ekonomiska ansvaret för ställföreträdaren borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av regleringen av ställföreträdares betalningsskyldighet har således styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall. Så har skett samtidigt som det strukits under att ställföreträdaransvaret inte skall uppfattas som en straffrättslig sanktion.

Subjektiva befrielsegrunder har ansetts naturliga i situationer av det slag som företrädarförhållanden utgör exempel på. Den som företräder annan kan ju inte alltid vara medveten om eller förutse huvudmannens agerande. Företrädaren kan också ha gjort allt som kan krävas för att begränsa skadeverkningarna av en situation som det företrädda subjektet är på väg in i. Det är i dessa sammanhang givetvis en fördel om de subjektiva förutsättningarna för en skyldighet kan anges tydligt. Fördelarna i detta hänseende gör sig gällande inte bara för ställföreträdaren utan också för tillämpande myndigheter. Ytterst kan klara objektiva termer för när ansvarighet inträder liksom i vilka fall befrielse från en skyldighet aktualiseras sägas skapa störst förutsebarhet såvitt

avser en reglerings tillämpningsområde. En föreskrift med ett klart objektivt innehåll ger i allmänhet den enskilde bättre möjligheter att rätt förstå bestämmelsens verkningar än olika typer av svävande värderingsuttryck och subjektiva förutsättningar såsom avsikt, syfte, uppsåt eller liknande.

Att åstadkomma objektivt klara och samtidigt heltäckande regleringar låter sig emellertid sällan göras. Även med en strävan att utan subjektiva rekvisit tydligt och uttömmande ange förutsättningarna för ett visst förhållande blir det så gott som alltid oundvikligt att i någon form pröva den enskildes avsikter, personliga förhållanden eller liknande. I regel handlar det om en situation då befrielse från en skyldighet får prövas på grund av att den enskildes handlande är ursäktligt eller att en befrielsegrund finns av annan anledning. Dessa fall anges i allmänhet inte uttömmande. Alla situationer som kan uppstå kan nämligen inte förutses.

Exempel på närallgigande bestämmelser som formats utan straffrättsliga föreskrifter som förebild är 75 § UBL. Där sägs att om en arbetsgivare utan skälig anledning underlåter att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt, så är arbetsgivaren ansvarig för den skatt som skatteavdraget skulle ha avsett. Ett annat exempel där ett omvänt subjektivt rekvisit valts är den associationsrättsliga regleringen i 11 kap. 3 § ABL. En ställföreträdare kan enligt denna bestämmelse undgå ansvar om han eller hon visar att den aktuella underlåtenheten inte beror på en försummelse av honom eller henne.

I de nuvarande bestämmelserna om ställföreträdares ansvar i UBL m.fl. lagar krävs uppsåt eller grov oaktsamhet för att betalningsskyldighet skall kunna läggas på ställföreträdaren. Samtidigt finns möjlighet att medge befrielse helt eller delvis från betalningsskyldigheten. För befrielse skall det finnas särskilda skäl.

Det subjektiva rekvisitet vid en bristande betalning på grund av ett oförvällat obestånd har i rättspraxis tolkats så att en ställföreträdare för att undgå betalningsskyldighet är skyldig att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. Exempel på en sådan åtgärd med angivet syfte är att ge in en konkursansökan. Det kan också vara att initiera en ackordsförhandling utan konkurs. Ytterligare exempel är betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandling. Som en första förutsättning gäller samtidigt att den aktuella åtgärden måste vidtas före den tidpunkt då beloppet skall betalas in.

Förhållandevis höga krav på förutseende och ett aktivt agerande från det betalningsskyldiga subjektets och därmed ställföreträdares sida ställs således upp för att han eller hon inte skall anses ha handlat minst grovt oaktsamt. Dessa subjektiva förutsättningar som får anses innebära att företrädaren skall ha gjort allt vad som rimligen kan krävas av

onom eller henne för att skydda var och en av borgenärerna kan sägas ha fångats mindre väl i dagens bestämmelser. Som redan påpekats har emellertid dessa inte formats med sitt administrativa syfte i blickpunkten utan vid tillkomsten styrts av den straffrättsliga regleringen.

Även bestämmelserna om betalningsskyldighet för ställföreträdare i USAL, ML och LPP innefattar krav på minst grov oaktsamhet. Här har UBL:s motsvarande föreskrifter varit förebild och i förlängningen därmed det straffrättsliga ansvaret. Detta trots att något straffansvar inte ansetts motiverat och således inte föreskrivits. Betalningsskyldigheten enligt USAL, ML och LPP kan alltså sägas ha formats mera med utgångspunkt i en strävan att åstadkomma enhetliga regler och en enhetlig rättstillämpning än på grundval av överväganden om vad som är systematiskt rimligt och mest ändamålsenligt. Det är för övrigt också det ursprungliga straffrättsliga ansvaret med prövning i allmän domstol som styrts valet av processordning för mål om betalningsskyldighet för ställföreträdare.

Om man bortser från den nuvarande kriminaliseringen avseende redovisad men inte betald skatt finns inte någon koppling mellan kriterierna för betalningsskyldighet och straffrättsliga ansvarsförutsättningar (se vidare avsnitt 20.2). De motiv som styr utformningen av föreskrifterna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende gör sig då inte längre gällande. Det betyder bl.a. att regleringens i grunden administrativa syfte kan göras tydligare. Som redan sagts var ju inte den ursprungliga avsikten med den personliga betalningsskyldigheten att införa en ny straffform. Meningen var endast att skapa en effektiv ordning som skulle göra det möjligt för det allmänna att kräva ett solidariskt ansvar av en ställföreträdare och den som företräds även då detta subjekt var en juridisk person. När bestämmelserna kom till sågs det som en allvarlig brist att en sådan solidarisk betalningsskyldighet inte förelåg.

Nämnas här kan den omfattande utvidgning av betalningsskyldigheten för skatter och avgifter som har diskuterats av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser (se SOU 1983:23). Förslag lämnades om ett långtgående ansvar för annans skatt i ett antal särskilda fall. Det avsåg bl.a. skatteansvar för företrädare, vid näringsförbud, vid medverkan till lämnande av oriktig uppgift, vid gåvor och andra rättshandlingar med bristande vederlag, vid uthyrning av egendom och vid övertagande av näringsverksamhet.

Som vi ser det skulle en sådan utvidgning och detaljreglering föra för långt. Den nuvarande regleringen av ställföreträdarens betalningsskyldighet bör i väsentliga delar behållas. De ändringar som kan övervägas bör riktas in på att göra ansvarsbestämmelserna mera enhetliga och lättillämpade. Det nuvarande kravet på skälighet och rättssäkerhet

i tillämpningen bör självfallet behållas. Det bör emellertid kunna komma till uttryck på ett annat sätt än i dag och då spegla regleringens syfte och det sammanhang som den verkar i. En naturlig förändring är då att straffrättsliga föreskrifter inte längre bör tjäna som förebild i subjektivt hänseende. En annan sak är att det — i enlighet med det som sagts nyss — får anses rimligt med subjektiva befrielsegrunder i en reglering av angivet slag.

Förutsättningar för betalningsskyldighet

Grunderna för att som ställföreträdare göras betalningsskyldig bör i allt väsentligt svara mot de subjektiva förutsättningar och jämningsmöjligheter som det nuvarande regelsystemet rymmer och som i väsentliga hänseenden har utformats i rättspraxis.

På sätt som angetts i det tidigare bör betalningsskyldighet inte läggas på en ställföreträdare som gjort vad som rimligen kan krävas när han eller hon fått eller borde haft insikt om att en betalning inte kommer att kunna göras. En sådan åtgärd är att ställa in betalningarna och få till stånd en samlad avveckling av alla skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. Betalningsinställelsen bör ske antingen genom en konkursansökan eller i syfte att inleda en ackordsförhandling. Samtliga fordringsägare bör utan dröjsmål underrättas om att betalningarna ställs in och det bör krävas att gamla skulder inte regleras efter betalningsinställelsen. Vidare bör betalningsinställelsen följas av effektiva åtgärder i syfte att få till stånd ett ackord.

Enbart det förhållandet att kronofogdemyndigheten medgett uppskov med en betalning efter det att skatterna blivit restförda bör däremot inte leda till att en företrädare undgår betalningsskyldighet. Ställföreträdaren kan här inte anses ha agerat i sådan tid och ordning att han enbart på denna grund bör gå fri från ansvar. Så kan emellertid undantagsvis vara fallet beträffande den som haft välgrundade förväntningar att få utestående fordringar betalda eller att få banklån och av sådana skäl skjutit betalningsinställelsen framför sig, men i så fall endast under en kortare tid, dvs. för en eller två redovisningsperioder.

Befrielse från betalningsskyldighet

När förhållandena är sådana att det finns förutsättningar att göra en ställföreträdare ansvarig för betalningen av vissa skatter och avgifter kan det undantagsvis vara så att det finns omständigheter som motiverar befrielse helt eller delvis från betalningsskyldigheten. Liksom när det gäller förutsättningarna för den personliga betalningsskyldig-

heten bör befrielsemöjligheterna i en omformad reglering i allt väsentligt svara mot de jämningsmöjligheter som det nuvarande regelsystemet rymmer. Även dessa har i väsentliga hänseenden utformats i rättspraxis. Förutom dagens möjligheter att jämka betalningsskyldigheten kommer befrielse då i vissa hänseenden att inbegripa vad som i nu gällande reglering innefattas i de subjektiva förutsättningarna.

Det ligger i sakens natur att frågan om befrielse i första hand aktualiseras i de fall då ställföreträdaren inte har något ägarintresse i den juridiska personen. Trots att ställföreträdaren i och för sig skall anses som legal ställföreträdare kan situationen här vara sådan att hans eller hennes ställning starkt påminner om en anställds.

Mot befrielse helt eller delvis talar däremot det förhållandet att ställföreträdaren på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse i eller ett bestämmande inflytande över det subjekt som företräds. Detsamma gäller exempelvis om

- ställföreträdaren tidigare för egen del eller som företrädare underlåtit att fullgöra en betalningsskyldighet,
- det är fråga om upprepade betalningsförsummelse,
- det är fråga om försummelse som är spridda över en längre tidsperiod eller
- skatte- eller avgiftsbelopp använts som riskkapital i verksamheten.

Befrielse bör inte heller komma i fråga på den grunden att ställföreträdaren skjutit till eget kapital i verksamheten och därför själv gjort en ekonomisk förlust genom dess fortsatta drift. Inte heller hänsyn till anställda eller det lokala arbetsmarknadsläget bör motivera befrielse i de fall då ställföreträdaren beslutat att av sådana skäl driva verksamheten vidare med hjälp av krediter i form av förfallna skatte- och avgiftsbelopp. Utanför möjligheterna att befria företrädaren från en betalningsskyldighet bör falla även den situationen att en betalningsinställelse skjutits på framtiden med motiveringen att försök gjorts att överlåta verksamheten på annan. Det förhållandet att utdelning kan förväntas i den juridiska personens konkurs bör i sig inte heller utgöra skäl för befrielse.

I sällsynta fall kan det då frågan om betalningsskyldighet prövas konstateras att ställföreträdarens betalningsförmåga är starkt begränsad på grund av ålder, sjukdom eller annat liknande förhållande. Om omständigheter av detta slag skall kunna leda till befrielse bör krävas att förmågan att klara ett betalningskrav bedöms nedsatt på såväl kort som lång sikt. De förutsättningar för befrielse som har sin grund i en ställföreträdarens betalningsförmåga och personliga förhållanden i

övrigt i nyss angivna hänseenden får i varje enskilt fall vägas mot den allmänna restriktivitet som här gör sig gällande och de skäl mot befrielse som nyss angetts.

Vid sidan av nämnda omständigheter rörande befrielse av en ställföreträdarens betalningsskyldighet finns faktorer av annat slag som kan tala för att en betalningsskyldighet begränsas. De kan hänföras till området för handläggnings- eller processekonomiska skäl. Det kan vara fråga om utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, omfattningen av en betalningsförsummelse, ställföreträdarens betalningsförmåga e.d. Sådana omständigheter kan motivera skattemyndigheten att i ett inledande skede eller under pågående process göra gällande betalningsskyldighet endast beträffande en del av det skatte- eller avgiftsbelopp som inte betalats. Skäl för begränsning av betalningsskyldigheten kan finnas också i en situation när ställföreträdaren saknar utmätningsbara tillgångar men kan erbjuda vissa upplånade medel.

När väl betalningsskyldighet för en ställföreträdare aktualiseras är det ur statens synvinkel mest centrala att begränsa förlusterna för det allmänna. Förutsättningarna härför bygger inte sällan på att bl.a. ställföreträdaren fortsättningsvis har möjlighet att klara sin ekonomiska situation. Redan betalningsskyldigheten för skatter och avgifter i här avsedda fall kan då hindra ställföreträdarens förvärvsmöjligheter inom överblickbar tid. För statens del kan resultatet av ett beslut om betalningsskyldighet i vissa fall bli avsevärt bättre om i samband med beslutet hänsyn tas till ställföreträdarens vilja och förmåga att klara kommande betalningar. Är prognosen god för att framtida betalningar kommer att skötas kan detta motivera att anpassa ställföreträdarens ansvar så att det motsvarar hans eller hennes betalningsförmåga. Med andra ord är det i regel inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad ställföreträdaren kan bedömas komma att fullgöra. I detta sammanhang bör givetvis vägas in om det förekommer samtidiga indrivningsuppdrag avseende andra skulder. Om så är fallet får även dessa vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.

I här angivna fall gör skattemyndigheten i egenskap av borgenär en i grunden ekonomisk bedömning av om något och i så fall hur mycket som kan vinnas genom att kräva en ställföreträdare på betalning för den juridiska personens skatte- eller avgiftsskuld, hur stora resurser exempelvis i utredningshänseende som skall sättas in etc. Enligt nuvarande ordning betraktas omständigheter av angivet slag som förlikningsgrunder. Samtidigt leder de till samma resultat som förutsättningarna för befrielse, dvs. till att betalningsskyldigheten begränsas. Men de skiljer sig från dessa i det att skattemyndigheten exklusivt disponerar över möjligheten att inskränka betalningsskyldigheten av

handläggnings- eller processekonomiska skäl. Dessa förhållanden kan alltså inte bli föremål för bedömning av överprövande instanser.

Det som nu sagts om de subjektiva förutsättningarna för ställföreträdares betalningsansvar rymmer i allt väsentligt samma begränsningar av det personliga ansvaret som har kommit till uttryck i tillämpningen av dagens bestämmelser och kan sammanfattas på följande sätt. En ställföreträdare bör göras betalningsskyldig för de skatter och avgifter som den juridiska person som företräds är skyldig att betala endast om det i förekommande fall inte gjorts vad som kan krävas för att avveckla den juridiska personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen. Utrymme bör finnas att medge befrielse helt eller delvis från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl. Befrielse aktualiseras i första hand beträffande ställföreträdare utan ägarintresse eller bestämmande inflytande i det företrädda subjektet och kan motiveras av bl.a. att ställföreträdaren haft välgrundade förväntningar om förbättringar av de ekonomiska förutsättningarna och därför under en kortare tid dröjt med betalningsinställelsen eller att ställföreträdarens betalningsförmåga är starkt begränsad på grund av ålder, sjukdom eller annan härmed jämförbar omständighet.

Den på detta sätt uttryckta ändrade formen för ställföreträdares betalningsskyldighet framhåller den solidariska betalningsskyldighetens administrativa syfte. Samtidigt ökas enhetligheten i regleringen. Genom att anpassas till sitt sammanhang blir den lättare att tillämpa. För ställföreträdaren och det subjekt som företräds minskar svårigheterna i att bedöma följderna av en bristande skatte- eller avgiftsbetalning. De föreslagna ändringarna rörande ställföreträdares betalningsskyldighet kan således sägas utveckla och tydliggöra regleringens syfte att säkra statens bristande möjligheter att skapa garantier för att betalningar av skatter och avgifter fullgörs. Detta åstadkoms dels genom utvidgningen av betalningsskyldigheten till att omfatta alla skatter och avgifter som skall ingå i skattekontosystemet, dels genom en administrativ föreskriftsform.

Ställföreträdares betalningsskyldighet då oriktig uppgift lämnats som lett till att den skattskyldige felaktigt tillgodoförts ingående mervärdesskatt

I 16 kap. 17 § ML finns förutom de bestämmelser om ställföreträdares betalningsskyldighet som behandlats i det föregående en möjlighet att göra en ställföreträdare skyldig att betala tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt som förts den skattskyldige till godo med för stort belopp. Betalningsansvaret omfattar inte bara belopp som faktiskt

återbetalas till den skattskyldige utan även belopp som kvittas eller i föreskriven ordning avräknas (prop. 1993/94:50 s. 291). En förutsättning för betalningsansvaret är att detta förhållande har sin grund i att ställföreträdaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter.

Skattemyndigheterna återbetalar i mycket stor omfattning mervärdesskatt som utgörs av överskjutande ingående mervärdesskatt. Avsevärda belopp avseende ingående skatt utnyttjas också som kvittning mot utgående mervärdesskatt. I en del fall sker återbetalningar med ledning av uppgifter som lämnas i en deklARATION eller annan handling och som i efterhand när uppgifterna kontrolleras visar sig vara felaktiga. Det är inte ovanligt att den skattskyldige i sådana fall är på obestånd eller försatt i konkurs när skattemyndigheten kräver tillbaka det felaktigt utbetalade beloppet. I många fall förekommer det dessutom att företrädare för den skattskyldige tillgodogjort sig medel ur det företrädda subjektet.

Enligt nuvarande ordning finns i det fall som nu är aktuellt en koppling mellan den betalningsskyldighet som kan beslutas och ett straffrättsligt ansvar genom föreskrifterna i 19 kap. 10 och 12 §§ ML. Även med de förslag som 1993 års skattebrottsutredning nu har lämnat (se SOU 1995:10 s. 278 f och 335 f) torde i allmänhet ansvar för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69) kunna aktualiseras i samtliga fall som en ställföreträdare kan göras personligt betalningsskyldig för felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt. Det får antas att det är kriminaliseringen av angivna fall i förening med allmänna principer om frihet från personligt ansvar för en juridisk persons förpliktelser som ligger bakom utformningen av föreskrifterna.

Frågan om betalningsskyldighet för ställföreträdare avseende felaktigt tillgodoförd mervärdesskatt aktualiseras så gott som undantagslöst samtidigt som ansvar görs gällande avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Det är därför en fördel om bedömningsgrunder såvitt avser bl.a. förutsättningarna för betalningsskyldighet i olika fall i allt väsentligt är likartade. Att underlåta att till staten betala in ett visst belopp resp. att lämna oriktiga uppgifter som leder till en felaktig återbetalning av mervärdesskatt är emellertid frågor som i grunden skiljer sig åt. Vissa skillnader mellan nämnda fall är därför naturliga.

En begäran om återbetalning av skatt är en aktiv handling. Detsamma gäller den skattskyldiges reducering av utgående mervärdesskatt med ingående skatt. Med hänsyn härtill finns det fog för att ställa mycket höga krav på den skattskyldige och ställföreträdaren att se till att de uppgifter som lämnas är korrekta. Utrymmet för inskränkningar i företrädarens betalningsskyldighet som hänför sig till de subjektiva

förutsättningarna eller subjektiva befrielsegrunder bör i dessa fall vara starkt begränsat.

Liksom i andra fall då personlig betalningsskyldighet kan bli aktuell har ställföreträdarens ställning såvitt avser eget eller närståendes ägarintresse och inflytande över det företrädda subjektet betydelse. Har ställföreträdaren exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och gjort det som riskkapital i verksamheten eller för egen del bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret.

Med hänsyn till att grunden för betalningsskyldigheten hänför sig till lämnandet av en oriktig uppgift är även uppgiftens beskaffenhet av intresse. Den oriktiga uppgiften i sig kan framstå som ursäktlig om exempelvis rättsläget är oklart eller redovisningsfrågan svårbedömd eller ovanlig. I dessa fall får det emellertid normalt krävas att det i samband med en begäran om återbetalning eller motsvarande lämnas sådana upplysningar att skattemyndigheten uppmärksammas på den aktuella frågeställningen. Har trots sådana kompletterande uppgifter skatt tillgodoförts den skattskyldige bör det finnas grund för befrielse från den personliga betalningsskyldigheten. Detsamma bör gälla om den skattskyldige avser att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet men oförutsedda omständigheter omöjliggör en fullständig rättelse. I fråga om förutsättningarna för befrielse i övrigt hänvisas till det som sagts i det tidigare beträffande ställföreträdarens betalningsskyldighet i andra fall.

Betalningsskyldighet för make enligt 77 b § UBL

Förslag: Betalningsskyldigheten för medhjälpande makes skatt slopas.

Bestämmelserna i 77 b § UBL om betalningsskyldighet för make kan aktualiseras när inkomst av näringsverksamhet vid beskattningen delats upp mellan makar. Om gift skattskyldig inte betalar in inkomstskatt på grund av förvärvsverksamhet i annan makes näringsverksamhet, så är den andre maken solidariskt betalningsansvarig för skatten. I samband med att föreskriften infördes uttalades att reglerna om inkomstuppdelning (se tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen) kunde missbrukas så att makarna i samförstånd underlåter att

betala skatt och att denna inte heller kan indrivnas (prop. 1975/76:77 s. 70).

Antalet fall där makeansvaret aktualiserats har sedan regleringen kom till varit ytterst begränsat. Med hänsyn till den speciella situation som regleras torde detta förhållande inte kunna hänföras till att bestämmelserna haft någon påtaglig allmänpreventiv funktion. I stället får farhågorna för missbruk anses ha visat sig vara överdrivna. Mot denna bakgrund anser vi att regleringen bör kunna upphävas. Tilläggas kan att det redan tidigare har föreslagits att bestämmelsen bör mönstras ut, se SOU 1983:23 s. 319.

19.3 Beslutsordning i fråga om ställföreträdares betalningsskyldighet för skatter och avgifter

19.3.1 Inledning

I det föregående har föreslagits att betalningsskyldigheten för ställföreträdare görs generell och enhetlig. Den skall omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Det har också föreslagits att bestämmelserna om ställföreträdares betalningsskyldighet formas med sitt administrativa syfte i förgrunden. Samtidigt skall emellertid hänsyn tas till subjektiva förutsättningar och befrielsegrunder.

Det som nu nämnts om de administrativa förutsättningarna innebär i sig att regleringen av ställföreträdares ansvar görs effektivare. Angivna ändringar gör det vidare naturligt att överväga handläggningsformerna och beslutsordningen i fråga om betalningsskyldighet för ställföreträdare.

Det bör emellertid göras klart att de i det tidigare föreslagna ändringarna kan genomföras var för sig utan inbördes samband. De är inte heller i någon del nödvändiga förutsättningar för ett ändrat beslutsförfarande. Omvänt gäller att en ändrad beslutsordning inte förutsätter justeringar i administrativt hänseende. Men självfallet verkar alla förslag sammantaget i samma riktning, nämligen att göra regelsystemet om betalningsskyldighet för ställföreträdare enklare och mera effektivt.

19.3.2 Nuvarande beslutsordning

Talan om att lägga betalningsskyldighet på ställföreträdare för arbetsgivare eller skattskyldig som är juridisk person förs i dag vid allmän

domstol. Som nämnts i det föregående omfattar nuvarande föreskrifter om personlig betalningsskyldighet förutom innehållen preliminär skatt även bl.a. arbetsgivaravgifter, sjömansskatt, mervärdesskatt samt punktskatter och prisregleringsavgifter. Bestämmelser om personlig betalningsskyldighet finns också i 38 § tullagen (1994:1550).

För närvarande kan talan om personligt ansvar föras av åklagaren i ett brottmål när en ställföreträdare åtalas för underlåten inbetalning av innehållen skatt, dvs. det enda fall som är kriminaliserat. När det gäller exempelvis mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter i motsvarande fall kan inte åklagaren på detta sätt föra talan om personligt ansvar. Betalningsansvaret grundar sig ju beträffande dessa betalningar inte på någon brottslig gärning. I stället är i dessa fall skattemyndigheten hänvisad till att föra talan vid allmän domstol efter stämning i den ordning som gäller för tvistemål. En sådan talan måste föras även när det gäller personligt ansvar enligt UBL om något brottmål inte är aktuellt eller talan om betalningsansvar av annan anledning inte förts i samband med brottmålet.

Under åren 1993 och 1994 medgavs eller utdömdes betalningsansvar i ca 550 fall per år. För år 1994 omfattade betalningsskyldigheten ca 200 miljoner kronor. Omkring 200 ärenden avslutades genom utomprocessuell förlikning och i de ca 350 fall talan väckts avslutades ca 60 genom förlikning. Dessutom för åklagaren talan om personlig betalningsskyldighet i samband med brottmål i omkring 400 fall per år.

19.3.3 Överväganden och förslag

Förslag: Beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare skall fattas av skattemyndigheten. Besluten skall kunna överklagas till länsrätten.

Blandad processföring resurskrävande för flera myndigheter

Till en början bör sägas att den personliga betalningsskyldigheten för ställföreträdare med de i det tidigare föreslagna ändringarna kan anses som en i huvudsak ändamålsenlig ordning när det gäller att motverka skatteundandraganden på betalningsstadiet. En del brister finns emellertid främst i processuellt hänseende. Det kan bl.a. starkt sättas i fråga om det är lämpligt att denna typ av frågor handläggs av allmän domstol och i den ordning som nu gäller. Inte minst kan här nämnas

den blandade processföringen. Ibland förs talan av skattemyndigheten i den ordning som gäller för tvistemål. I andra fall överlåts det på åklagaren att föra talan i samband med brottmål. Det förekommer också att det uppdras åt kronofogdemyndigheten att föra talan.

I en utredning från år 1992 angående vissa frågor om ekonomisk brottslighet har Riksåklagaren och Rikspolisstyrelsen förordat att det skall komma an på skattemyndigheten att föra talan om personlig betalningsskyldighet i samtliga fall. Motiven härtill är de stora vinsterna för polis och åklagare av att inte behöva handlägga dessa ärenden.

Skattemyndighetens roll och möjligheter att agera tidigt är avgörande för att begränsa statens förluster

Frågan om betalningsskyldighet för en ställföreträdare initieras av skattemyndigheten. Det är också skattemyndigheten som utreder och bedömer grunden för betalningsskyldigheten. Med detta kan alltså skattemyndigheten sägas avgöra om talan i någon form skall väckas. Redan i dag är det alltså så att det i praktiken är skattemyndigheten som genom beslut i nyssnämnda hänseenden bestämmer om någon personlig betalningsskyldighet kommer att krävas ut av en ställföreträdare. Nämnas kan att skattemyndigheten eller åklagaren i så gott som samtliga fall talan väcks får bifall till yrkandet om betalningsskyldighet.

Skattemyndigheten agerar också aktivt, svarar för hela prövningen av frågan om betalningsskyldighet och utövar beslutanderätten när utomprocessuella förlikningar ingås. Som nyss nämnts är sådana vanligt förekommande. Ett i princip motsvarande ansvar har skattemyndigheten vid förlikning under processen. Skattemyndigheten har således ett stort inflytande och svarar i väsentliga hänseenden för den arbetsinsats som krävs när frågan om personligt betalningsansvar aktualiseras.

Som framgått i det tidigare aktualiseras numera frågan om ställföreträdaransvar oftast på ett tidigt stadium. Vanligtvis tas frågan upp i samband med en betalningspåminnelse, vid olika skattebeslut eller i samband med periodkontroller. Vid den tidpunkt då förfarandet nått så långt att det är aktuellt med en domstolsprocess har vanligen en eller flera poster hunnit restföras. Vidare kan det antas att de fordringar som inte lämnats för indrivning när aktiviteterna inleds kommer att överlämnas under den tid som dessa pågår. Som sagts i det tidigare skall enligt nuvarande ordning obetalda fordringar lämnas till kronofogdemyndigheten senast två månader efter förfallodagen. I ett system med skattekonton kan detta ske snabbare. När en skuld har restförts skall kronofogdemyndigheten göra en galdenärsutredning (6

§ indrivningslagen). I en sådan ingår att undersöka om gäldenären har några utmätningsbara tillgångar, gäldenärens totala skuldsättning, orsaken till skuldernas uppkomst, en eventuell näringsverksamhets omsättning och resultat samt möjligheten till återvinning. Uppgifter från myndighetens eget register och från skattemyndighetens register är viktiga källor i denna utredning.

Det är givetvis av stor betydelse för kronofogdemyndighetens utsikter att driva in en fordran att ställföreträdartalan förs på ett aktivt sätt. Samtidigt säger sig självt att det inte finns någon anledning att starta ett arbete inriktat på att göra en ställföreträdare personligt ansvarig för en skuld i de fall kronofogdemyndigheten redan har bedömt att skulden kommer att betalas av den juridiska personen. Som redan sagts är det regel att ställföreträdaren skall ställa borgen när ett bolag medges ett betalningsuppskov. I dessa förhandlingar är det naturligt att frågan om ställföreträdartalan kommer upp. Kronofogdemyndigheten måste då självfallet känna till om en ställföreträdartalan är aktuell. Ett skäl mot att föra talan om ställföreträdaransvar kan vara att ställföreträdaren redan är så skuldsatt gentemot det allmänna att det inte finns några utsikter att någon del av ett tillkommande fordringsbelopp skall betalas.

Arbetet med ställföreträdaransvar har under 1980-talet i huvudsak riktats in på aktiebolag som försatts i konkurs. Under de senaste fem åren har emellertid skattemyndigheterna på ett aktivt sätt arbetat med ställföreträdaransvar avseende verksamma bolag. Betalningsskyldighet för ställföreträdare har bl.a. aktualiserats i stor utsträckning redan i samband med betalningspåminnelser och, som nyss nämnts, vid den under senare år allt aktivare periodkontrollen. Arbetet med att ta upp frågan om betalningsansvar för ställföreträdare redan på ett så tidigt stadium har sin grund i inriktningen att förbättra effektiviteten i skattebetalningssystemet och den allmänpreventiva effekten.

Ibland händer det att skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten får veta att en företrädare försöker göra sina tillgångar oåtkomliga. I sådana situationer kan det finnas skäl att på ett tidigt stadium aktualisera frågan om säkringsåtgärder.

Av det som redovisats i det tidigare framgår att de gäldenärer beträffande vilka betalningsansvar för ställföreträdare aktualiseras många gånger är föremål för både skattemyndighetens och kronofogdemyndighetens åtgärder. Sammantaget har de båda myndigheterna ofta stora kunskaper om både gäldenären och ställföreträdaren. Ett effektivt system avseende ställföreträdarens betalningsskyldighet bör utgå i första hand från den samlade kunskap och kompetens som finns hos dessa myndigheter. Dubbelarbete och onödiga barriärer måste självfallet undvikas.

Förhållandet mellan skattemyndighetens och kronofogdemyndighetens uppgifter i borgenärsfrågor har nyligen diskuterats inom skatteförvaltningen, se rapporten Amalia — Förbättrad uppbördseffektivitet (RSV Rapport 1995:6). I enlighet med de direktiv som varit utgångspunkt för arbetet med rapporten föreslås att restföringstillfället ännu tydligare än i dag skall vara gränsen mellan myndigheternas kompetensområden. Samtidigt sägs i rapporten att båda myndigheternas inflytande över den s.k. skattekedjan bör göras större genom en ökad samverkan och ett ökat informationsutbyte inför beslut om att vidta vissa åtgärder. Ställningstagandet att en skiljelinje skall gå vid restföringen avses gälla generellt och således även beträffande ansvar för ställföreträdare. I fråga om restförda fordringar som avser det företrädade subjektet skulle då kronofogdemyndigheten bli handläggande myndighet.

Grundbeslut om den skatt eller de avgifter som är utgångspunkt i fråga om beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare ligger hos skattemyndigheten att fatta. Redan på den grunden är det naturligt att skattemyndigheten på sätt som sker i dag tar ställning även till om förhållandena är sådana att det är aktuellt med en betalningsskyldighet riktad mot en ställföreträdare. Tidiga insatser är i dessa fall många gånger avgörande för om en skatte- eller avgiftsskuld till någon del skall bli betald. Redan i samband med att den skatt- eller avgiftsskyldige påminns att betala en skuld finns på många håll utvecklade rutiner i vissa typer av ärenden eller beträffande vissa kategorier av gäldenärer för att utverka betalning. Rutinerna innefattar bl.a. personliga telefonkontakter med gäldenären eller att frågan om ställföreträdaran-svar tas upp. Påminnelser och påtryckningar av detta slag har visat sig vara effektiva betalningsfrämjande medel. Med hänsyn till betydelsen av tidiga insatser är det enligt vår mening viktigt att skattemyndigheten ges tillräckliga resurser att kunna agera aktivt på detta stadium. Det är också lämpligt att skattemyndigheten följer frågan om ansvar för en ställföreträdare oavsett om någon del av en skatte- eller avgiftsskuld lämnats för indrivning. I regel uppkommer nya skulder löpande vilka har sin grund i skattemyndighetens beslut och utöver att åtgärder initieras i ett tidigt skede är ett samlat grepp om den skatt- eller avgiftsskyldiges aktuella och framtida förhållanden betydelsefullt för resultatet i skattebetalningssystemet.

Mycket talar således för att endast skattemyndigheten handlägger frågor om betalningsskyldighet för ställföreträdare. Att i dessa specifika frågor en viss myndighet handlägger ett betalningskrav mot en ifrågasatt gäldenär, dvs. ställföreträdaren, i ett visst skede och en annan myndighet i ett senare skede beroende på om en fordran restförts kan knappast ses som en ändamålsenlig ordning. Än mer tydligt blir det, eftersom båda myndigheterna i vissa fall samtidigt

skulle kunna aktualisera ett ansvar mot en företrädare — skattemyndigheten avseende fordringar som inte lämnats för indrivning och kronofogdemyndigheten beträffande restförda fordringar. Såvitt avser betydelsen av att en fordran lämnats för indrivning är det ju i dessa fall inte heller företrädarens skuld som restförts utan en skuld hänförlig till det subjekt som företräds. Principen om restföringen som en skiljelinje mellan myndigheternas kompetensområden kan därför inte anses lämplig när det gäller frågor om ställföreträdarens betalningsskyldighet. Enligt vår mening bör inriktningen här i stället vara att stärka skattemyndighetens möjligheter att handlägga dessa frågor på ett effektivt sätt. Som nyss sagts är det nämligen för en effektiv hantering centralt med tidiga insatser, dvs. att åtgärder sätts in så snart det konstaterats att en betalning uteblivit. Självfallet bör handläggningen i alla led inbegripa att båda myndigheternas kompetens utnyttjas genom ett nära samarbete och informationsutbyte.

Beslut av skattemyndigheten ger en effektivare handläggning

Trots skattemyndighetens centrala roll förfogar myndigheten i dag inte över handläggningen i alla led, eftersom betalningsskyldighet för ställföreträdare beslutas av domstol. Att möjlighet till domstolsprövning skall finnas beträffande beslut om personlig betalningsskyldighet är givet. Samtidigt innebär den nuvarande ordningen med prövning i allmän domstol att effektiviteten i handläggningen begränsas. Brottmålsprocessen är inte sällan tidsödande, vilket till en del kan sägas gälla även tvistemålsordningen. Många gånger är snabbt vidtagna åtgärder enda möjligheten att få till stånd rättelse och det säger sig självt att ju tidigare effektiva medel sätts in desto större är förutsättningarna att begränsa förlusterna för staten.

I vissa mål om personlig betalningsskyldighet görs invändningar beträffande förekomsten eller omfattningen av skatte- och avgiftsbeloppen. Ställning måste då tas till om invändningarna är bärkraftiga. Med nuvarande indelning av domstolsorganisationen och fördelning av måltyper anförtros beskattningsfrågor av olika slag de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det skatterättsliga inslaget i företrädarfallen är av sådan betydelse att det redan på grund härav faller sig naturligt att handlägga dessa på samma sätt som beskattningsbeslut i övrigt, dvs. i förvaltningsrättslig ordning. Skattemyndigheten skulle då i förekommande fall pröva de beskattningsfrågor som är aktuella och andra bakomliggande omständigheter. Detsamma gäller vid den fortsatta handläggningen i allmän förvaltningsdomstol.

Tilläggas kan att det handlar om ett offentlighetsrättsligt förhållande mellan staten och en enskild person. Den betalningsskyldighet som kan komma att läggas på en ställföreträdare avser nämligen skatt eller avgift till det allmänna. Det förhållandet att annan person än det skattskyldiga subjektet görs solidariskt ansvarig för skatte- eller avgiftsbetalningen förändrar inte den ursprungliga fordrans karaktär av skatt eller avgift till det allmänna. Även gentemot företrädaren bör den enligt vår mening behandlas som en sådan fordran.

Påpekas här bör även skattemyndighetens roll i vissa snarlika sammanhang. Skattemyndigheten prövar i dag som första instans frågor om skattetillägg och andra särskilda avgifter enligt taxeringslagen (1990:324). Dessa frågor liknar till en del dem som uppkommer i de nu diskuterade ärendena. Det gäller bl.a. så till vida att det i båda fallen finns möjligheter att avstå från att tillämpa en sanktion om det finns särskilda skäl. I flera fall utgörs de särskilda skälen av subjektiva befrielsegrunder snarlika de subjektiva rekvisit som finns i nuvarande föreskrifter om solidarisk betalningsskyldighet. Det kommer också för närvarande an på skattemyndigheten att enligt 75 § UBL fatta beslut om att göra en arbetsgivare ansvarig för arbetstagarens skatt i det fallet att arbetsgivaren utan skälig anledning har underlåtit att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt. Detsamma gäller i fråga om beslut enligt 77 b § UBL om att i vissa fall påföra en make ansvar för den andra makens skatt. Härutöver kan nämnas skattemyndighetens befogenhet att som första instans besluta om eftertaxering, vilken tidigare ankom på domstol. Eftertaxeringsfallen kan avse inte bara svåra rättsliga och processuella frågor utan även mycket höga skattebelopp. Betalningen av sådana kan givetvis vara av avgörande betydelse för den skattskyldige, vilket gör att ett beslut om eftertaxering kan vara av ytterst ingripande natur. I regeringens proposition om översyn av skattebrottslagen (prop. 1995/96:170 s. 197 f) sägs vidare att verkställighet avseende betalningsskyldighet för skatter och avgifter enligt bestämmelserna i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag kan äga rum på grund av ett beslut av skattemyndigheten om betalningsskyldighet för bolagsmannen. Vi har inte någon annan uppfattning vad gäller sättet för att fastställa betalningsskyldigheten. I propositionen föreslås också bestämmelser om att en fordran på grund av den nu nämnda bestämmelsen i fråga om skatter och avgifter skall få drivas in i samma ordning som gäller för indrivning mot den skatt- eller avgiftsskyldige.

Som vi ser det finns det inte några principiella eller andra hinder mot att skattemyndigheten anförtros att besluta om personlig betalningsskyldighet för ställföreträdare. Tvärtom vinnas stora fördelar med denna ordning som också innebär att skattemyndighetens

beslutsbefogenhet kommer att svara mot de grundläggande beslut om betalningsskyldighet som är myndighetens ansvar.

Snabbheten i handläggningen ökar väsentligt med en sådan ordning. Detta ger i sin tur skattemyndigheten bättre möjligheter att bevaka skatte- och avgiftsfordringar. Förutsättningarna för skattemyndigheten att utöva en aktiv borgenärsroll förbättras. Som redan påpekats bör på detta sätt förlusterna för det allmänna i form av skattebortfall kunna begränsas (jfr även regeringens skrivelse 1994/95:217 Samlade åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten och bet. 1994/95:JuU25).

Att lägga beslutsfunktionen på skattemyndigheten leder också till resursbesparingar för det allmänna genom samordningen och enhetligheten i beslutsordningen. De fall som i dag går till domstol enbart på grund av behovet av att skapa en exekutionstitel och inte för att frågan om betalningsskyldighet är tvistig kommer inte längre att belasta domstolarna. Även i övrigt bör handläggning av mål avseende betalningsskyldighet för ställföreträdare i länsrätt som första domstolsinstans kunna leda till vissa begränsade besparingar jämfört med nuvarande ordning. Besparingarna i allmän domstol kan antas bli större än det merarbete i allmän förvaltningsdomstol som följer av en ändrad beslutsordning. Av betydelse här är bl.a. det nära sambandet med de måltyper som redan i dag handläggs i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förvaltningsförfarandet hos skattemyndigheten, som präglas av enkel handläggning, kommer vidare sannolikt att göra det lättare för den enskilde att komma till tals, exempelvis vid muntliga kontakter med tjänstemän hos skattemyndigheten, än vid formbundna muntliga förberedelser och huvudförhandlingar i domstol. Vetskapen om att skattemyndigheten har befogenhet att besluta om betalningsskyldigheten kan antas komma att leda till att den enskilde i fler fall än i dag medverkar i utredningen.

En invändning mot att låta skattemyndigheten besluta om betalningsskyldighet för ställföreträdare som tagits upp av 1993 års skattebrottsutredning är möjligheterna till förlikning. Enligt utredningen skulle det kunna anses mindre lämpligt att skattemyndigheten som en av parterna har befogenhet att avgöra frågan genom ett ensidigt beslut. Emellertid skiljer sig detta förhållande i princip inte från det som gäller i dag i de många fall utomprocessuell förlikning ingås. Vidare innebär inte skattemyndighetens beslut att frågan om betalningsskyldighet avgörs slutligt. Möjlighet finns ju både till domstolsprövning och till att enligt förvaltningsrättsliga principer få betalningsskyldigheten omprövad av skattemyndigheten.

Om man ser till det faktiska förfarandet kommer en ordning där skattemyndigheten fattar beslut om betalningsskyldighet att rymma i

stort sett dagens förenklade handläggningsmöjligheter med förlikning efter medgivande och tredskodom om än i förvaltningsrättslig skepnad. Till detta kommer prövningen av de subjektiva förutsättningarna för ansvar och de befrielsegrunder som redogjorts för i det föregående (se avsnitt 19.2.3).

I fråga om skattemyndighetens agerande när ansvar för en ställföreträdare initieras kan följande tilläggas (jfr SOU 1995:10 s. 304). En utgångspunkt i den ändrade regleringen är att frågan om personlig betalningsskyldighet skiljs från det straffrättsliga regelsystemet och synsättet. Skattemyndighetens insatser bör därför gå ut från en bedömning av det sannolika i att det allmänna får en ekonomisk fördel av en utredning i stället för från om en viss situation kan anses mer eller mindre straffvärd. I sammanhanget får då bedömas faktorer som exempelvis betalningsförmåga på kort och lång sikt, betalningsbenägenhet, det aktuella beloppets storlek och förutsättningarna att med en rimlig arbetsinsats utreda förhållandena. Det nu sagda innebär att skattemyndigheten får lösa sina uppgifter med ledning av de allmänna principer som gäller för myndighetsutövning. Myndigheten skall alltså mot bakgrund av den allmänt gällande grundsatsen om likformighet och rättvisa fullgöra sina uppgifter på det sätt som resurserna medger med beaktande av det antal ärenden som finns att handlägga. I varje situation som en betalningsförsummelse är aktuell disponerar skattemyndigheten över frågan om och i så fall med vilket belopp betalningsansvar skall göras gällande mot en eller flera ställföreträdare. Någon motsvarighet till exempelvis åklagarens s.k. åtalsplikt finns således inte. Det är därför inte något som hindrar att skattemyndigheten i ett fall där flera personer skulle kunna göras betalningsskyldiga väljer att aktualisera betalningsskyldighet endast mot den person av vilken myndigheten har anledning att vänta sig det bästa resultatet för det allmännas del. Som redan sagts bör då den som görs ansvarig kunna väcka regresstalan mot annan som svarar för den juridiska personens skulder.

En särskild fråga är betalningsskyldigheten för ställföreträdare avseende felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt. I dessa fall av personlig betalningsskyldighet torde i regel även ansvar för skattebrott kunna komma i fråga. Det förhållandet att ett straffrättsligt ansvar kan aktualiseras inverkar emellertid inte på frågan om ställföreträdarens betalningsskyldighet. Prövning kan ske enligt skilda ordningar med utgångspunkt i bestämmelsernas olika syften. Med hänsyn till de betydande belopp som sammantaget betalas ut till skattskyldiga är det av utomordentlig vikt att effektiva medel finns att snabbt försöka få en rättelse till stånd exempelvis när en utbetalning skett på felaktiga grunder. Utan snabba och i övrigt effektiva åtgärder är många gånger utsikterna att återfå det som utbetalats liten. I detta sammanhang har

ställföreträdaransvaret stor betydelse. Risken att bli personligt betalningsskyldig torde ha en starkt betalningsfrämjande verkan.

Erfarenhetsmässigt tar brottmålsprocessen lång tid i dessa och liknande fall. Den straffrättsliga handläggningen leder i sig i regel inte heller till att det som felaktigt utbetalats betalas tillbaka. En väsentligt snabbare och härmed effektivare ordning än att betalningsskyldigheten tas upp till prövning i samband med en brottmålsprocess är att den frågan i hela dess vidd prövas och beslutas av skattemyndigheten. Som nyss sagts är skyndsamhet väsentlig i dessa fall med de möjligheter som följer härav i form av bättre förutsättningar att begränsa skattebortfallet. Det bör för övrigt i allmänhet vara en fördel vid prövningen av brottmålet att ställning redan tagits i frågan om betalningsskyldighet för ställföreträdaren.

Med syftet att få till stånd rättelse i blickpunkten är det mot denna bakgrund mindre lämpligt att brottmålstalan och yrkandet om betalningsansvar samordnas. Styrande för handläggningen bör vara sambandet med betalningsskyldigheten för andra skatter och avgifter. Att betalningsskyldighet yrkas för felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt utan samtidigt ansvar för exempelvis innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter är sällsynt. Än mer påtagligt blir detta samband med det heltäckande betalningsansvar som föreslagits i det tidigare (se avsnitt 19.1). Även om det personliga ansvaret har olika grund är det i förekommande fall givetvis att föredra om samtliga frågor om en ställföreträdare betalningsskyldighet handläggs i ett sammanhang. Enligt vår mening bör således befogenheten att besluta om betalningsskyldighet för ställföreträdare även i fråga om felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt tilläggas skattemyndigheten. En helt annan sak är att nuvarande kriminalisering med utgångspunkt i främst allmänpreventiva aspekter likväl får anses befogad med hänsyn till den skada för det allmänna som åtgärder av angivet slag kan innebära.

Med det som nu anförts anser vi således att skattemyndigheten bör besluta om betalningsskyldighet för ställföreträdare i samtliga berörda fall. Beslutsbehörigheten kommer, som nyss sagts, att korrespondera med de grundläggande beslut om betalningsskyldighet för skatter och avgifter som skattemyndigheten i dag fattar. Med skattemyndigheten som beslutsmyndighet bör vidare samtliga beslut om personlig betalningsskyldighet kunna överklagas till länsrätten. Den föreslagna ordningen ökar enligt vår mening påtagligt förutsättningarna att göra handläggningen av frågor om betalningsskyldighet för ställföreträdare enklare och effektivare. Av bl.a. rättssäkerhetsskäl bör föreskrivas att mål av här aktuellt slag skall bli föremål för muntlig förhandling i länsrätt och kammarrätt om den enskilde begär det, jfr 6 kap. 24 § taxeringslagen (1990:324).

I sammanhanget bör framhållas att skatter och avgifter i allt väsentligt betalas på förfallodagen. I förhållande till alla debiterade skatter är det en mycket liten andel som inte betalas frivilligt även om summan i absoluta tal är hög. Ställföreträdare kommer även i fortsättningen således endast i undantagsfall att behöva göras ansvariga för den juridiska personens skatter och avgifter. Förfarandet bör tillgripas endast i de fall det är motiverat och alltid inledas med att ställföreträdaren uppmanas att betala skatten.

Personlig betalningsskyldighet i vissa andra fall

Personlig betalningsskyldighet för företrädare för juridiska personer beslutas i vissa fall med stöd av 11 kap. 3 § eller 13 kap. 2 § ABL. Handläggningen sker i dag vid allmän domstol. Betalningsskyldigheten grundar sig i dessa fall på omständigheter av väsentligen annat slag än dem som utgör grund för ett personligt ansvar enligt olika regler inom skattebetalningssystemet. Även om det när talan om personlig betalningsskyldighet förs kan förekomma att ABL:s föreskrifter åberopas som alternativ grund är det sällsynt att ansvar beslutas med stöd av dessa. Att föra över beslutsfunktionen i dessa fall till skattemyndigheten skulle därför inte innebära några mera märkbara fördelar. Av samma skäl utgör inte det förhållandet att frågan om personlig betalningsskyldighet för ställföreträdare i dessa fall även fortsättningsvis handläggs vid allmän domstol något hinder mot att övriga fall av företrädaransvar flyttas till skattemyndigheterna och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Den nuvarande ordningen i denna del bör således bestå.

Talan om ställföreträdaransvar för tull eller annan skatt enligt 38 § tullagen (1994:1550) förs av Tullverkets ombudsman. Enligt förslag från 1993 års skattebrottsutredning bör i överensstämmelse med utredningens förslag i övrigt företrädaransvar beslutas av länsrätt i första instans. Utredningen nämner också att det sedan år 1987, då föreskrifter om ställföreträdarens betalningsskyldighet infördes på detta område, inte av Tullverket förts någon ansvarsprocess.

För vår del faller frågor om tull och beslut enligt tullagen utanför utredningsuppdraget. Vi avstår därför från att lägga fram förslag i denna del. Några principiella eller praktiska hinder mot att beträffande tull eller annan skatt enligt tullagen utforma bestämmelserna om företrädaransvar på sätt som föreslagits i det tidigare eller att tillämpa samma ordning i fråga om betalningsskyldighet för ställföreträdare som för övriga här behandlade skatter och avgifter torde emellertid inte finnas.

20 Sanktioner i samband med redovisning och betalning av skatter och avgifter

20.1 Nuvarande ordning

Straffrättsliga sanktioner

Till uppbördsbrotten räknas vanligen dels 7 — 9 §§ skattebrottslagen (1971:69), oredlig, bristande och vårdslös uppbördsredovisning, dels bestämmelserna i 79 — 81 §§ UBL, vilka rör uppgiftslämnande för betalning av skatt samt verkställande och inbetalning av skatteavdrag. Redan här bör sägas att det i regeringens proposition (prop. 1995/96:170) om översyn av skattebrottslagen föreslagits ändringar i fråga om nämnda brottsbeteckningar och bestämmelsers placering. Regeringsförslaget grundas på den översyn av skattebrottslagen och sanktionssystemet i övrigt på skatte- och avgiftsområdet som gjorts av 1993 års skattebrottsutredning, se SOU 1995:10.

Enligt 7 § skattebrottslagen döms enligt nu gällande bestämmelser den för oredlig uppbördsredovisning som uppsåtligen underlåter att till uppbördsmyndigheten avge föreskriven handling avseende redovisning av skatt eller avgift, som innehållits för annan, eller avger sådan handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att innehållen skatt eller avgift med orätt belopp påförs den uppgiftsskyldige eller tillgodoräknas annan. Straffet är fängelse i högst ett år. Är uppbördsbrottet ringa döms enligt 8 § skattebrottslagen för bristande uppbördsredovisning till böter. Om ett uppbördsredovisningsbrott begås av grov oaktsamhet döms enligt 9 § för vårdslös uppbördsredovisning till böter eller fängelse i högst sex månader.

UBL innehåller olika straffbestämmelser med böter eller fängelse som påföljd. Enligt 79 § UBL är det belagt med bötesstraff att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet till myndighet lämna oriktig uppgift om förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller juridisk person som han företräder att betala skatt eller att underlåta att lämna föreskriven uppgift av sådant slag. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Straffbestämmelsen är subsidiär till skattebrottslagen på så sätt att den inte är tillämplig om gärningen är belagd med straff i den lagen. Skattebrottslagen bestraffar endast oriktiga uppgifter som lämnats skriftligen eller på motsvarande sätt. Muntligen lämnade oriktiga uppgifter kan däremot

straffas enligt 79 § UBL. Även passivitet kan bestraffas enligt denna paragraf.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktiga uppgifter till arbetsgivaren för egen del eller som företrädare för juridisk person om innehav av F-skattsedel eller något annat förhållande som har betydelse för skyldighet att betala skatt, skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader. Vid ringa fall skall inte dömas till ansvar (79 a §). Även i nu nämnda fall kan gärningen begås både genom muntliga och skriftliga uppgifter. Bestämmelsen är subsidiär till både skattebrottslagen och brottsbalken (BrB). I förhållande till subsidiaritetsregeln i 79 § UBL kan emellertid bestämmelsen i 79 a § UBL tillämpas så snart ansvar inte kan utdömas enligt skattebrottslagen eller BrB.

Straffbestämmelsen i 80 § UBL tar sikte på arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter sin skyldighet att verkställa skatteavdrag. Straffet är böter. I ringa fall skall inte dömas till ansvar. Det är också straffsanktionerat enligt 81 § UBL att inte betala in innehållen preliminär eller kvarstående skatt. Även här krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. Straffet är böter eller, om det gäller betydande belopp, fängelse högst ett år.

Enligt 21 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och 23 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. är UBL:s straffbestämmelser tillämpliga också i fråga om de inkomstskatter som regleras i dessa lagar.

I 19 kap. 10 § ML finns en straffbestämmelse som innebär att den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift som är ägnad att leda till att ingående skatt återbetalas med ett för högt belopp skall dömas till böter eller fängelse i högst sex månader om inte gärningen är belagd med strängare straff i BrB. En begäran om återbetalning skall ske genom avgivande av deklaration avseende ingående skatt (19 kap. 12 § första stycket ML). Genom 15 kap. 1 § ML har skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 — 13 §§ ML jämförts med ett beskattningsbeslut. Konsekvensen av detta är att skattebrottslagen har ansetts direkt tillämplig på dessa fall vilket framgår av 19 kap. 12 § andra stycket ML.

Administrativa sanktioner

Bestämmelser om administrativa sanktioner finns, förutom i ett flertal lagar på skatteområdet, t.ex. 5 kap. TL, 18 kap. ML, 7 kap. LPP och 38—49 §§ USAL. Sanktionssystemet innebär att brister i skyldigheten

att lämna uppgifter till ledning för beskattning skall beivras i första hand i administrativ ordning genom ekonomiska sanktioner, nämligen skatte- eller avgiftstillägg samt förseningsavgift.

Översyn av skattebrottslagen

De straffrättsliga bestämmelserna

I regeringens nyssnämnda proposition om översyn av skattebrottslagen och av sanktionssystemet i övrigt på skatte- och avgiftsområdet föreslås bl.a. att uppborðsbrotten i 7 — 9 §§ skattebrottslagen inte längre skall behandlas som särskilda brottstyper. Straffbestämmelsernas materiella innehåll skall arbetas in i de centrala brottsbeskrivningarna om skattebrott, skatteförseelse resp. vårdslös skatteuppgift. Vidare föreslås den kriminalisering som finns i UBL överförd till skattebrottslagen. Innebörden härav är att brotten enligt 79 — 81 §§ UBL förs över till straffbestämmelsen om skatteredovisningsbrott resp. skattebetalningsbrott i skattebrottslagen. Till skillnad från 1993 års skattebrottsutredning föreslås i propositionen inte någon avkriminalisering av brottet enligt 81 § UBL att åsidosätta skyldigheten att betala in skatt som hållits inne för annan. Regeringen anför att den nuvarande ordningen visserligen kan sättas i fråga men anser att en eventuell avkriminalisering bör anstå till dess att vårt utredningsarbete med ett gemensamt avräkningskonto för skatter och avgifter avslutats.

Genom ändringar i 2 § skattebrottslagen föreslås det inte längre vara någon förutsättning för straffbarhet att en oriktig uppgift lämnats till ledning för ett beskattningsbeslut. Förutsättningen skall i stället vara att den oriktiga uppgiften lämnas till myndighet på annat sätt än muntligen eller att uppgiften inte lämnas, allt med uppsåt att skatt eller avgift skall undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till uppgiftslämnaren själv eller någon annan och att fara härför uppkommer. En konsekvens av förslaget avses vara att allt handlande och all underlåtenhet som leder till att skatt eller avgift återbetalas eller kompenseras med för högt belopp skall kunna straffas som skattebrott oavsett om den som får återbetalningen själv är skatt- eller avgiftsskyldig. Förslaget innebär att skattebrottslagen blir tillämplig också vad avser de lagar om skatt där det finns utrymme för återbetalning av eller kompensation för skatt till någon som i sig inte är skattskyldig för denna skatt. Till följd härav föreslås att 19 kap. 10 och 12 §§ andra stycket ML upphävs.

De administrativa sanktionerna

När det gäller systemet med de administrativa sanktionerna föreslås inte några ändringar. I stället hänvisas till Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05) som fått i uppdrag att bl.a. göra en systematisk översyn av reglerna om uppgiftsskyldighet samt se över vissa bestämmelser om skattetillägg vid skönstaxering och skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration.

20.2 Överväganden och förslag

Straffrättsliga sanktioner

Förslag: Straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt avskaffas.

Som har framhållits i direktiven för vårt utredningsuppdrag är en av våra huvuduppgifter att överväga vilken eller vilka sanktioner som behövs i en ny uppbördsreglering och att föreslå bestämmelser om detta. I direktiven sägs att det kan övervägas om inte straffbestämmelserna i UBL bör ersättas av bestämmelser i skattebrottslagen samt om mindre allvarliga förseelser bör träffas av en administrativ sanktion i stället för en straffrättslig.

I det föregående har redogjorts för de ändringar beträffande uppbördsbrotten i skattebrottslagen och UBL som nyligen har föreslagits. Genom förslagen har tankegången att straffbestämmelserna i UBL bör ersättas av bestämmelser i skattebrottslagen fullföljts.

Enligt vår mening tillgodoser de angivna förslagen behovet av förändringar när det gäller de straffrättsliga sanktionerna beträffande uppbördsbrotten. Såvitt avser betalbrottet i 81 § UBL, dvs underlåtenheten att betala in skatt som hållits inne för annan bör emellertid följande tilläggas.

Frågan om enhetligheten när det gäller det straffrättsliga ansvaret för ställföreträdare har övervägts i tidigare sammanhang. Därvid har föreslagits en utvidgning av den straffrättsliga regleringen till att omfatta även en underlåtenhet att betala in arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt (se BRÅ PM 1983:6). Naturligtvis finns en avgörande skillnad mellan olika fall av betalningsskyldighet med hänsyn till att den underlåtna inbetalningen av innehållen preliminär skatt avser skatt

som hållits inne för annan. I praktiken kan emellertid detta framstå som en formalitet. Den som har en arbetstagare i sin tjänst är skyldig att samtidigt betala arbetsgivaravgifter och den innehållna preliminära skatten vanligtvis med ungefär lika stora belopp. Skyldigheten är förutsebar, beloppen kan beräknas på förhand och båda betalningarna avser i formell mening arbetstagaren men saknar i realiteten betydelse för denne. I det ena fallet är underlåtenheten att betala ett brott men i det andra är den inte kriminaliserad. Det är svårt att komma ifrån att kriminaliseringen i praktiken ter sig något godtycklig vilket gjort den svår att förankra i det allmänna rättsmedvetandet. Någon sådan utvidgning som har föreslagits i den nyssnämnda promemorian har inte heller kommit till stånd och kvar finns härmed den bristande enhetligheten i ansvarshänseende, ett förhållande som knappast kan anses acceptabelt. Frågan har uppmärksammats av 1993 års skattebrottsutredning (se SOU 1995:10 s. 252 ff) som diskuterat bl.a. ifrågasvarande straffbestämmelses allmänpreventiva funktion.

Självfallet är det av utomordentlig vikt för systemet med betalningar av skatter att innehållen preliminär skatt betalas in i föreskriven tid och ordning. I synnerhet är det en angelägen uppgift att komma åt personer som mer eller mindre systematiskt försöker dra sig undan förpliktelser av det här slaget genom olika former av illojala åtgärder. Det gäller även om det i praktiken många gånger visar sig vara mycket svårt att särskilja de verkligt straffvärda fallen från de övriga. Det kan emellertid allvarligt sättas i fråga vilken betydelse den nu diskuterade kriminaliseringen har både i allmänpreventivt och individualpreventivt hänseende.

När det är fråga om en arbetsgivare som är juridisk person löper den ansvarige ställföreträdaren risken att bli betalningsskyldig för skatten tillsammans med arbetsgivaren (se bl.a. 77 a § UBL och avsnitt 19.2). Det kan knappast betvivlas att det i första hand är detta institut — och inte det bötesstraff som vanligtvis kommer i fråga för betalbrottet — som har en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt.

Av avgörande betydelse i sammanhanget är enligt vår mening vidare att det med hänsyn till hur skattebetalningssystemet är utformat mycket ofta är så att den arbetsgivare som inte betalat skatten har gjort sig skyldig till ett annat brott, oredlig uppbördsredovisning, vilket brott genom prop. 1995/96:170 föreslås betecknas skatteredovisningsbrott. Det förutsätts ju att den innehållna skatten — och för övrigt även arbetsgivaravgifterna — skall betalas i samband med att uppbördsdeklarationen lämnas. En underlåtenhet att lämna uppbördsdeklaration och att avge en sådan deklaration med oriktiga uppgifter bör naturligtvis fortfarande principiellt sett vara en straffbelagd gärning. Erfaren-

hetsmässigt är det ofta så att arbetsgivare som saknar vilja eller förmåga att betala skatten låter bli att lämna uppberdsdeklaration. I dessa vanliga fall kan alltså en lagföring under alla förhållanden komma till stånd. Såvitt nu är i fråga kan därför straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt inte sägas fylla någon funktion.

Som framhållits av 1993 års skattebrottsutredning är det dessutom så att utredningar av sådana brott föranleder en hel del arbete hos åklagar- och polismyndigheterna. Brotsrekvisiten — liksom motsvarande bestämmelser om ställföreträdarens betalningsskyldighet — kan knappast sägas vara klara och entydiga och utredningarna blir inte sällan besvärliga. I synnerhet gäller det i det vanliga fall då bevisning måste läggas fram om att arbetsgivaren av grov oaktsamhet har försatt sig i en situation där han saknat möjlighet att betala skatten. Det aktuella företagens ekonomiska förhållanden måste i detta fall belysas förhållandevis ingående. Tillämpningen är även i övrigt behäftad med problem, inte minst i fråga om vad som bör krävas i subjektivt hänseende. En avkriminalisering av betalbrottet skulle således frigöra resurser hos såväl åklagar- som polismyndigheterna.

Redan på grund av det som nu anförts får det enligt vår mening anses följdriktigt att slopa kriminaliseringen av underlåtenheten att betala in skatt som hållits inne för annan. För detta talar även skatteadministrativa skäl som rör skattekontosystemets utformning. Om en viss del av en betalning i ett samordnat system för skatte- och avgiftsbetalningar måste kunna särskiljas krävs en avräkningsordning eller motsvarande. I annat fall kan det inte avgöras om den aktuella betalningen fullgjorts. En sådan prioriteringsordning är inte bara starkt resurskrävande. Den skulle också strida mot grunderna för skattekontosystemet. Dessa komplikationer undviks om straffansvaret för underlåtenheten att betala innehållen skatt utgår. På grund av det anförda föreslår vi således att kriminaliseringen slopas.

Administrativa sanktioner

Förslag: Tillämpningsområdet för nuvarande regler om avgiftstillägg utvidgas till att gälla också för arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att redovisa skatteavdrag.

Sanktionen benämns skattetillegg.

Administrativa sanktioner i form av särskild avgift kan enligt nuvarande ordning komma i fråga bl.a. i vissa situationer när en arbetsgivare lämnat oriktiga uppgifter vid redovisning av arbetsgivaravgifter. Vid redovisning av mervärdesskatt kallas sanktionen skattetillegg. Någon motsvarande sanktion finns däremot inte om en arbetsgivare lämnar oriktiga uppgifter vid redovisning av skatteavdrag. För att uppnå ökad enhetlighet i behandlingen av oriktigt uppgiftslämnande i fråga om redovisning av skatter och avgifter bör en sådan sanktion införas. Denna avses gälla för arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den utvidgade regleringen bör bygga på USAL:s bestämmelser om avgiftstillägg. Samtliga dessa bestämmelser bör således gälla också en arbetsgivaravskildighet att redovisa underlag för beräkning av skatteavdrag. I regleringen bör samtidigt inbegripas nuvarande bestämmelser om skattetillegg vid redovisning av mervärdesskatt.

Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen lämnar en oriktig uppgift under ett beskattningsförfarande som rör skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt, bör således en särskild avgift tas ut. Särskild avgift bör tas ut också vid sådan schablonbeskattning som föreslås ske i de fall den skatt- eller avgiftsskyldige inte kommer in med föreskriven redovisningshandling, se avsnitt 19.1.3. Med hänsyn till det utvidgade tillämpningsområdet och av terminologiska skäl bör sanktionen benämnas skattetillegg.

21 Dödsbos ansvar för skatt

21.1 Ansvar för skatt som påförts avliden person eller dödsbo efter honom

21.1.1 Inledning

I 61 § UBL finns regler rörande dödsbos och dödsbodelägares ansvar för skatt som påförts den döde. Bestämmelsernas ursprungliga syfte var bl.a. att begränsa det gäldansvar som då gällde enligt 21 kap. ärvdabalken (ÄB). Bestämmelserna i ÄB har sedermera mildrats. I vårt utredningsuppdrag ingår att undersöka om det fortfarande är nödvändigt med en specialreglering på skatteområdet eller om ÄB:s regler kan gälla generellt. I det sammanhanget skall också beaktas vad som krävs för att indrivningen skall fungera smidigt i det fall boet är skiftat.

21.1.2 Historik och nuvarande ordning

Ärvdabalkens regler om ansvar för den dödes skulder

De allmänna bestämmelserna om ansvar för den dödes skulder finns i 21 kap. ÄB.

För att borgenärernas intresse inte skulle åsidosättas vid bouppteckningen blev delägarna tidigare under vissa förutsättningar personligen ansvariga för den dödes skulder. År 1981 blev emellertid dessa regler föremål för en genomgripande översyn (se prop. 1980/81:48, bet.1980/81:LU11, rskr. 1980/81:224, SFS 1981:359).

Före 1981 års revision gällde i huvudsak följande.

Om någon som hade dött efterlämnat skulder, svarade i första hand dödsboet för dessa skulder. I vissa fall kunde dock dödsbodelägarna göras personligen ansvariga för den dödes skulder. Bestämmelser om detta ansvar fanns i 21 kap. ÄB. Dessa gick tillbaka till de regler som infördes redan i 1862 års urarvaförordning. Enligt huvudregeln blev dödsbodelägarna personligen ansvariga för sådana skulder som de kände till när bouppteckningen förrättades eller som senare blev kända för dem, om inte boet inom viss tid avträdde till förvaltning av

boutredningsman eller till konkurs. Dödsbodelägarna blev också ansvariga för den dödes skulder om de genomförde bodelning och arvs-kifte trots att de visste att den dödes skulder inte var betalda. Ett personligt betalningsansvar drabbade vidare den delägare som försatt tiden för bouppteckningens förrättande i fall då han hade boet i sin vård eller som vid bouppteckningen eller dess edfästande äventyrade borgenärernas rätt genom att lämna medvetet oriktiga uppgifter eller genom att svikligen förtiga vissa omständigheter. Också i några andra situationer förelåg ett personligt betalningsansvar för delägarna. I 21 kap. ÄB fanns även andra regler som skyddade borgenärernas intressen, t.ex. bestämmelsen om att bodelning eller arvs-kifte skulle gå åter om egendomsavträde skedde efter det att delningen eller skiftet hade ägt rum. Bestämmelsen i 21 kap. ÄB om dödsbodelägarnas ansvar för den dödes skulder kompletterades av en allmän regel om delägarnas skadeståndsansvar.

Det stränga ansvar som enligt 21 kap. ÄB gällde för dödsbodelägare upphävdes och ersattes av nya bestämmelser den 1 juli 1981. Som utgångspunkt för de nya reglerna borde enligt departementschefen gälla att den som har en fordran mot den döde i princip inte bör kunna få ut mer än som svarar mot tillgångarna i boet (se prop. 1980/81:48 s. 18). Borgenärerna får så länge boet inte är skiftat i allmänhet hålla sig till boet för betalning av sina fordringar. Ett undantag bör dock gälla i sådana fall då en borgenär inte kan få full betalning därför att någon av dödsbodelägarna har förfarit på ett sätt som ådrar honom skadeståndsskyldighet enligt 18 kap. 6 § ÄB. I så fall har borgenären, liksom dittills rätt till skadestånd av delägaren för den skada som denne har orsakat. Om bodelning eller arvsskifte ägt rum utan att borgenärerna fått sitt skall skiftet gå åter (21 kap. 4 § ÄB). Något personligt betalningsansvar utöver skifteslotten finns inte fränsett den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ÄB.

Uppbördslagens regler om ansvar för skatt som påförts den döde och dödsboet efter honom

I 61 § UBL regleras dödsbos och dödsbodelägares ansvar för skatt som påförts den döde och dödsboet efter honom. Enligt nyss nämnda bestämmelse svarar dödsboet inte med mera än tillgångarna i boet. Är dödsboet skiftat svarar dödsbodelägare inte för mera än den på hans lott belöpande skatten och inte i något fall med mera än hans lott i boet utgör. Bestämmelsen trädde i kraft den 30 juni 1990 och tillämpas från och med den 1 januari 1991.

Bestämmelsen om ansvarighet för skatt fanns före den senaste lagändringen i ett flertal olika lagar, nämligen 75 § 2 mom. KL, 15 § 2 mom. SIL, 15 § 2 mom. SFL, 3 § lagen om skogsvårdsavgift och 5 § lagen om statlig fastighetsskatt. Dessa hade motsvarande innehåll som nuvarande 61 § UBL. För skattetillägg och förseningsavgift, egenavgifter och annuiteter på avdikningslån, som också innefattas i begreppet skatt enligt 1 § UBL fanns inte motsvarande regler. I samband med remissbehandlingen av 1981 års reformering av ÄB tog RSV upp frågan om dödsbodelägarnas ansvar för den dödes skatteskulder. Då gällde, som nämnts i det föregående, att delägarna enligt vissa skatteförfattningar hade ett begränsat ansvar för sådana skulder. Punkt-skatter och arbetsgivaravgifter följde dock reglerna i 21 kap. ÄB som innebar att dödsbodelägarna under vissa förutsättningar kunde bli personligen ansvariga. RSV ifrågasatte om det var lämpligt att även i fortsättningen ha två olika system när det gällde dödsbodelägarnas ansvar för den dödes skatteskulder, ett enligt ÄB och ett annat enligt vissa skatteförfattningar. RSV ansåg att starka skäl talade för att samtliga offentligrättsliga fordringar behandlades lika när det gällde dödsbodelägarnas ansvar. Departementschefen ansåg att skillnaden mellan de båda regelsystemen skulle komma att bli helt obetydliga efter reformen av ÄB:s bestämmelser varför det inte ansågs behövligt att då revidera de särskilda regler som fanns i 75 § 2 mom. KL och andra skatteförfattningar om dödsbodelägares ansvar för skatten. Departementschefen påpekade att om bestämmelserna i 21 kap. ÄB beträffande den dödes gäld var mildare mot dödsbodelägarna, skulle de ta över.

För att få en mer enhetlig reglering när det gällde ansvaret för den avlidnes och dödsboets skatter upphävdes de särskilda bestämmelserna och infördes, som inledningsvis nämnts, i UBL en gemensam regel som omfattar skatt enligt UBL. Denna regel placerades i 61 § UBL (se prop. 1989/90:74 s. 355 f).

21.1.3 Överväganden och förslag

Förslag: När det gäller ansvar för skatt som påförts den döde eller såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade dödsbo efter honom bör endast en hänvisning ske till 21 kap. ÄB.

Finns det någon skillnad i ansvarets omfattning mellan 61 § UBL och 21 kap. ÄB?

Efter 1981 års reform av ÄB:s regler har dödsbodelägarerna inte något personligt ansvar för den dödes eller dödsboets skulder. Som följd härav är skillnaderna mellan UBL:s och ÄB:s regelsystem små.

Ansvarsregeln i 61 § UBL har dock fortfarande betydelse vid en jämförelse med ansvarsregeln i ÄB. När återgång av arvskifte aktualiseras enligt 21 kap. 4 § ÄB skall i princip egendom som skiftats återlämnas till dödsboet. Om egendomen inte finns kvar skall dödsbodelägaren utge ersättning för dess värde. Om dödsbodelägaren inte kan utge sådan ersättning skall de övriga täcka bristen. De övriga dödsbodelägarerna är därvid ansvariga för bristen i förhållande till vad de erhållit. I UBL däremot finns inte något sådant bristtäckningsansvar för de övriga dödsbodelägarerna. Vid konkurrens mellan dessa regler skall de regler som är mest förmånliga för dödsbodelägarerna tillämpas (se prop. 1980/81:48 s. 22 och NJA 1977 s. 154). När dödsbodelägarerna skall betala den avlidnes skulder måste således hänsyn tas till detta vilket innebär att UBL har företräde. Dödsbodelägarerna har således inget bristtäckningsansvar för varandra vad gäller den avlidnes eller dödsboets skatteskulder.

Om UBL:s särregel slopas ökar i viss mån dödsbodelägarernas ansvar i enlighet med det som nyss sagts. Det ekonomiska ansvaret enligt ÄB går emellertid inte utöver delägarens skifteslott i dödsboet. För att få en mer enhetlig reglering beträffande den avlidnes skulder anser vi att ÄB:s reglering om gäldansvar också skall vara tillämpligt på den avlidnes och dödsboets skatter.

Vad krävs för att få indrivningen av skatter att fungera smidigt i det fall dödsboet är skiftat ?

Innan arvskifte äger rum skall alla skulder betalas. Om ett dödsbo skiftas dessförinnan skall arvskiftet gå tillbaka. Partiell återgång kan

ibland vara tillräckligt om den obetalda skulden understiger de tillgångar som skiftats. Om egendom som erhållits vid arvsiftet inte längre finns kvar skall dess värde ersättas av arvingen (21 kap. 4 § ÄB).

Det åvilar i första hand dödsbodelägarna att verkställa återgången av arvsiftet och att betala den uppkomna skulden med den återlämnade egendomen. Dödsbodelägarna kan naturligtvis betala dödsboets skuld direkt i stället för att låta arvsiftet gå tillbaka.

Om dödsbodelägarna vägrar att betala skulden kan verkställighet inte ske mot vare sig dödsboet eller dödsbodelägarna. Dödsboet har ju upphört vid arvsiftet. Förhåller sig dödsbodelägarna passiva är det enda som borgenären kan göra att hos tingsrätten begära att en boutredningsman utses enligt 19 kap. 1 § ÄB. Det är sedan boutredningsmannens sak att för dödsboets räkning föra talan mot den eller de dödsbodelägare som inte godvilligt lämnar tillbaka egendom till dödsboet.

Blir skulden i ett enskilt mål inte betald, redovisas målet till sökanden med uppgift om att dödsboet skiftats och att dödsbodelägarna vägrar att betala skulden. Den enskilde borgenären får därefter avgöra om han vill ansöka om utseende av boutredningsman. Om en skuld som dödsbodelägarna vägrar att betala i stället avser ett allmänt mål får kronofogdemyndigheten avgöra om den som borgenär vill begära att en boutredningsman förordnas. Sedan ett dödsbo har skiftats blir således verkställigheten betydligt svårare att genomföra.

Enligt tidigare rättspraxis (se NJA 1969 s. 418, 1975 s. 353 och 1977 s. 154) kunde, i fråga om skatter enligt 75 § 2 mom. KL och ovan uppräknade motsvarande lagrum i andra skatteförfattningar, utmätning för andel i den avlidnes skatt ske, sedan dödsboet blivit skiftat, hos dödsbodelägare utan att exekutionstitel utverkats mot honom. Enligt nu gällande praxis anses emellertid varken de gamla skattereglerna eller regeln i UBL kunna användas för att företa verkställighet direkt hos dödsbodelägarna med stöd av en exekutionstitel mot den avlidne eller dennes dödsbo. Detta framgår bl.a. av Hovrättens för Västra Sverige beslut, SÖ 10, Ö 1116/85. Beslutet överklagades till Högsta domstolen som, i beslut den 25 augusti 1987, inte meddelade prövningstillstånd.

Olika skatter och avgifter betraktas numera som gäld i allmänhet och det krävs exekutionstitel för att man skall kunna ingripa mot dödsbodelägarna vilket innebär att man måste tillgripa förfarandet med boutredningsman. Detta förfarande kan uppfattas som omständligt. Vid kontakt med RSV har framkommit att förfarandet med boutredningsman sällan används. Detta beror sannolikt på att kostnaderna för boutredningsmannen skall betalas med tillgångarna i dödsboet och att

det mot den bakgrunden normalt inte är ekonomiskt intressant att tillgripa ett sådant förfarande.

En återgång till den tidigare ordningen som innebar, att utmätning för andel i den avlidnes skatt fick ske hos dödsbodelägaren utan att exekutionstitel utverkats mot honom, skulle givetvis underlätta vid verkställigheten. Enligt vår uppfattning är det emellertid inte motiverat med en sådan fördel för staten.

21.2 Skattebefrielse för dödsbo

21.2.1 Bakgrund

I 30 § andra stycket UBL finns bestämmelser om skattebefrielse för dödsbo. I utredningsuppdraget ingår att undersöka om denna reglering fortfarande fyller en så viktig funktion att den bör behållas.

Skattebefrielse för ett dödsbo förutsätter att den skattskyldige vid frånfallet var bosatt i Sverige, att den avlidne efterlämnade dödsbodelägare som vid dödsfallet var beroende av honom för sin försörjning, att befrielsen bara avser kvarstående eller tillkommande skatt, att ömmande omständigheter föreligger och att ansökan om befrielse ges in till skattemyndigheten av dödsboet.

När källskattesystemet infördes i mitten av 1940-talet hoppades man att de skattskyldiga skulle ta i bruk de olika jämningsmöjligheterna och att reglerna om dödsbobefrielse därför skulle bli överflödiga. Emellertid kunde man inte, menade det föredragande statsrådet, bortse från att i vissa fall en större kvarstående skatt, avseende inkomst och förmögenhet, kunde komma att påföras skattskyldig eller dennes dödsbo, utan att den skattskyldige kunde lastas för att berörda skillnader mellan preliminär och slutlig skatt uppstått. Även om den skattskyldige underlåtit att begära jämkning kunde det kännas mindre tilltalande att låta dödsboet drabbas av att den skattskyldige underlåtit att begära jämkning av den preliminära skatten. Föredraganden ansåg därför att möjligheten till dödsbobefrielse fortfarande borde finnas kvar. Med hänsyn till källskattesystemets utformning och jämningsmöjligheten fann man emellertid att det var påkallat att införa förutsättningen ömmande omständigheter.

Liksom reglerna om ansvarighet för den avlidnes skulder fanns föreskrifterna om dödsbobefrielse tidigare i ett flertal olika lagar. De skatter och avgifter som kunde falla bort genom dödsbobefrielse var kommunal inkomstskatt (75 § 1 mom. KL), statlig inkomstskatt (15 § 1 mom. SIL), förmögenhetsskatt (15 § 1 mom. SFL), egenavgifter —

utom tilläggsavgift — (5 kap. 1 § lagen om socialavgifter), tilläggsavgift (30 § UBL), allmän löneavgift (4 § lagen om allmän löneavgift) samt skattetillägg och förseningsavgift (116 i § GTL). Däremot kunde inte skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt och annuiter på avdikningslån, som också debiterats som slutlig skatt och ingår i begreppet skatt enligt 1 § UBL, omfattas av dödsbobefrielse. Det förhållandet att inte samtliga skatter omfattades av dödsbobefrielse medförde problem vid tillämpningen. Beslutsmyndigheten måste först ta reda på vilka skatter eller avgifter som ingick i den slutliga eller tillkommande skatten och undersöka om dessa kunde omfattas av befrielse. Om det ingick någon skatt eller avgift som inte kunde bli föremål för dödsbobefrielse och skatten var betald till någon del måste myndigheten också avgöra vilken skatt eller avgift som fallit bort eller satts ned genom betalning. Eftersom det inte var motiverat att undanta vissa skatter och avgifter från dödsbobefrielse, utformades en mer generell och lättillämpbar bestämmelse, vilken infördes i 30 § andra stycket UBL. Reglerna om dödsbobefrielse i KL, SIL, SFL och 116 § GTL slopades (se prop. 1989/90:74 s. 355 f).

21.2.2 Överväganden och förslag

Förslag: Reglerna om skattebefrielse för dödsbo slopas.

Vid kontakter med skattemyndigheterna i landet har det kommit fram att reglerna om skattebefrielse för dödsbo tillämpas tämligen sällan. Det har under senare år rört sig om mindre än 300 ansökningar per år. Antalet bifallna ansökningar har under motsvarande period varierat mellan ett femtiotal och ett hundratal per år i landet som helhet.

Bestämmelsen tillämpas så sällan att det, enligt vår uppfattning, enbart av den anledningen finns skäl att ifrågasätta behovet av en reglering i dessa fall. Vidare har dessa bestämmelser endast en begränsad tillämpning, eftersom inte andra skatter än de som uppbärs enligt UBL omfattas.

Enligt vår mening hör frågan om befrielse från skyldigheten att betala skatt med hänvisning till ekonomiska eller motsvarande förhållanden inte hemma inom regleringen av hur skatter skall redovisas och betalas. En sådan ordning med möjlighet till skattebefrielse skulle nämligen för att fungera på ett effektivt och tillfredsställande sätt vara heltäckande, dvs. innefatta en bedömning av den skattskyldiges samt-

liga tillgångar och skulder. Bedömningar av detta slag görs lämpligen inom ramen för den sociala skyddsregleringen eller med tillämpning av skuldsaneringslagen (1994:334). Liknande prövningar kan göras också av kronofogdemyndigheten i samband med att frågan om uppskov med betalning av ett skattebelopp aktualiseras. Även skattemyndigheten bör undantagsvis efter en anståndsansökan kunna medge att en skattebetalning skjuts på framtiden, se avsnitt 18.2.2. Att i uppbördssystemet inrymma angivna möjligheter till befrielse från skatt anser vi emellertid inte bör förekomma. Regleringen om skattebefrielse för dödsbo bör därför upphävas.

VI EN SAMLAD REGLERING FÖR REDOVISNING OCH BETALNING AV SKATTER OCH AVGIFTER

22 En ny reglering — en skattebetalningslag

22.1 Den lagtekniska lösningen

Förslag: Bestämmelserna i UBL och USAL samt förfarandebestämmelserna i ML förs samman till en ny lag — skattebetalningslagen.

22.1.1 Inledning

De nuvarande bestämmelserna i UBL och USAL skall enligt våra direktiv ses över och samordnas i en ny gemensam uppbördslag. Detta aktualiserar en gammal fråga om att samla alla förfaranderegler inom skatteområdet i en särskild förfarandelag. Med förfaranderegler avses här bl.a. regler om redovisning och fastställelse av underlaget för att ta ut en skatt eller avgift, regler om beräkning, debitering och inbetalning av skatter och avgifter samt regler om särskilda avgifter, dvs. förseningsavgift samt skatte- och avgiftstillägg.

Förfarandet för att ta ut olika skatter och avgifter är i många avseenden likartat. Emellertid finns det i vissa avseenden skillnader. En del av dessa är väsentliga och har sin grund i att syftet med de olika pålagorna varierar. Andra skillnader är av mindre betydelse och kan bero på att reglerna har kommit till vid olika tidpunkter.

När det gäller kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt och några andra skatter och avgifter har reglerna om fastställelse av underlaget för beräkning av pålagorna tagits in i taxeringslagen (1990:324, TL) medan uppbördsreglerna finns i UBL. När det gäller arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatter har andra lösningar valts. De förfaranderegler som hör till arbetsgivaravgifterna har tagits in i USAL som alltså behandlar både frågor om fastställelse av beräkningsunderlaget och uppbördsfrågor. USAL hänvisar

i sin tur i stor utsträckning till UBL. När det gäller punktskatterna har förfaranderegler tagits in i LPP. De förfaranderegler som hör till mervärdesskatten finns däremot i själva skattelagen, dvs. ML.

UBL och USAL innehåller till en stor del rena förfaranderegler men i viss utsträckning också materiella skatteregler. När det gäller UBL är reglerna om skyldigheten att betala preliminär skatt och att göra skatteavdrag närmast av materiell natur. Detsamma gäller reglerna i USAL om skyldighet att betala månadsavgift.

22.1.2 En sammanslagning av bestämmelserna i UBL och USAL samt uppbördsbestämmelserna i ML till en ny uppbördslag

En alternativ lagteknisk lösning

Förfarandet skulle sannolikt bli enklare och billigare att hantera för alla berörda om reglerna gjordes så enhetliga som möjligt. Det skulle dessutom bli mer överskådligt om reglerna kunde samlas i en för samtliga skatter och avgifter gemensam förfarandelag.

Med tanke bl.a. på att vårt uppdrag är mycket omfattande har vi emellertid inte ansett det som vår uppgift att utarbeta en allmän förfarandelag. Men givetvis är inriktningen att göra vad vi kan för att underlätta tillskapandet av en sådan lag.

Vi har undersökt möjligheten att bygga upp en ny skattebetalningslagstiftning med utgångspunkt i att på sikt kunna foga in bestämmelserna i en kommande allmän förfarandelag utan alltför stora omarbetningar. De materiella skatte- och avgiftsregler som nu finns i UBL och USAL skulle i så fall kunna flyttas till en särskild lag om skyldighet att göra skatteavdrag samt att betala preliminär skatt och månadsavgift. Den skulle kunna reglera följande frågor:

- skattsedlar på preliminär skatt,
- skyldighet att göra skatteavdrag,
- beräkning av F-skatt,
- beräkning av särskild A-skatt,
- beräkning av A-skatt och skatteavdrag och
- beräkning av månadsavgift

Reglerna om skatte- och avgiftsinbetalningar skulle kunna placeras i en särskild lag om betalning av skatter och socialavgifter som skulle

bli tillämplig på huvuddelen av skatte- och avgiftsområdet. Betalningslagen skulle kunna omfatta regler i följande frågor:

- skattekonto,
- inbetalning av skatt och avgift,
- anstånd med inbetalning av skatt och avgift,
- återbetalning av skatt och avgift,
- ränta,
- indrivning,
- omprövning och
- överklagande.

De övriga regler om förfarandet som behövs när UBL och USAL skall ersättas bör, om man väljer den nyss skisserade ordningen med en lag med de materiella bestämmelserna och en särskild betalningslag, tas in i en särskild lag om beräkning och debitering av vissa skatter och socialavgifter. Den lagen skulle kunna omfatta bestämmelser enligt följande:

- beslutande myndigheter,
- registrering,
- redovisning av underlag för att beräkna skatt eller avgift,
- beskattningsbeslut,
- ansvar för skatt och avgift,
- befrielse från betalningsskyldighet,
- skatte- och avgiftskontroll,
- skattetillägg och förseningsavgift,
- omprövning och
- överklagande.

En skattebetalningslag

De lagtekniska lösningar som hittills diskuterats leder fram till att UBL och USAL skulle ersättas med tre lagar i stället för att arbetas samman till en, vilken är den lösning som anges i våra direktiv. Enligt vår mening ger inte en regleringsstruktur med tre lagar den översikt och tydlighet som bör eftersträvas. Som vi ser det får den bästa lösningen därför anses vara att tills vidare samla de regler, inkl. de materiella skatte- och avgiftsreglerna, som nu finns i UBL och USAL samt uppbördsbestämmelserna i ML i enda lag, en ny uppbördslag. Som sagts i det tidigare bör då siktet vara inställt på att förfarandereglerna skall kunna flyttas över till en kommande allmän förfarandelag. De

materiella skatte- och avgiftsreglerna kan då hållas kvar i en särskild lag om man inte kan hitta en naturlig plats också för dem i den allmänna förfarandelagen.

En ny uppborrdslag som tills vidare får ersätta UBL och USAL samt uppborrdsbestämmelserna i ML bör disponeras på följande sätt.

1 kap.	Tillämpningsområde och definitioner
2 kap.	Beslutande myndighet
3 kap.	Registrering och skattekonton
4 kap.	Preliminär skatt och skattsedel på sådan skatt
5 kap.	Skatteavdrag
6 kap.	Beräkning av F-skatt
7 kap.	Beräkning av särskild A-skatt
8 kap.	Beräkning av skatteavdrag
9 kap.	Beräkning av arbetsgivaravgifter
10 kap.	Redovisning av skatt
11 kap.	Beskattningsbeslut
12 kap.	Ansvar för skatt
13 kap.	Befrielse från betalningsskyldighet
14 kap.	Skattekontroll
15 kap.	Skattetillägg och förseningsavgift
16 kap.	Inbetalning av skatt
17 kap.	Anstånd med inbetalning av skatt
18 kap.	Återbetalning av skatt
19 kap.	Ränta
20 kap.	Indrivning
21 kap.	Omprövning
22 kap.	Överklagande
23 kap.	Övriga bestämmelser

22.1.3 Normgivningsfrågor

Huvudregeln för normgivningen om skatter finns i 8 kap. 3 § regeringsformen (RF). Den bestämmelsen anger det primära lagområdet såvitt avser förhållandet mellan det allmänna och enskilda. Häri innefattas föreskrifter om åligganden för enskilda eller i övrigt ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Inom detta område skall föreskrifter meddelas genom lag. Som exempel nämns i 8 kap. 3 § andra stycket RF föreskrifter om skatt till staten.

Bestämmelserna om skatt hör samtidigt till det obligatoriska lagområdet vilket framgår av det uttryckliga undantaget från delegeringsmöjligheterna i 8 kap. 7 § RF. Delegation till regeringen kan i princip

ske endast i fråga om anstånd med betalning av skatt, se 8 kap. 8 § RF.

Det är inte bara de materiella skattereglerna, dvs. vem som är skattskyldig, på vad skatten skall utgå, skattesats o.d. som direkt reglerar skattens tyngd och fördelning, som hör till det obligatoriska lagområdet utan också de bestämmelser som avser grunderna för skattens beräkning och uttagande. Även grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet anses höra hit och bör alltså beslutas i lag, se prop. 1973:90 s. 302. Detaljerna bör däremot regeringen och efter dess bemyndigande underordnad myndighet få reglera genom tillämpningsbestämmelser, se SOU 1972:15 s. 167.

Genom att kravet på lagform begränsats till "grunderna" ges en ganska omfattande behörighet för regeringen att meddela närmare föreskrifter om förfarandet.¹ Men var denna distinktion sätter gränsen för lagkravet på uppbördslagstiftningens område är inte klarlagt. Frågan är också vilken betydelse det i grunden har att dra en skarp sådan gräns, eftersom föreskrifterna på uppbördsområdet i väsentliga hänseenden avser åligganden för enskilda eller i övrigt ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden och även på grund härav skall ha lagform.

Uppbördslagstiftningen var redan ursprungligen förhållandevis detaljrik. Dess tidiga uppbyggnad har följt med genom åren. Även i dag torde UBL kunna sägas omfatta mer än bara grunderna för uppbördsförfarandet. Samtidigt finns verkställighetsföreskrifter knutna till ett flertal bestämmelser i lagen. Motsvarande kan i stort sägas gälla beträffande USAL.

Målet på uppbördsområdet liksom inom varje rättsområde är att skapa en reglering som är överblickbar och som är uppbyggd av tydliga och lättillämpade bestämmelser. Även den i lagstiftningssammanhang övergripande inriktningen att hänföra föreskrifter till lägsta normgivningsnivå måste beaktas. Men denna inriktning får vägas mot det pedagogiska värdet av att i vissa fall i lag ta in regler som skulle kunna hänföras till en lägre nivå men som behövs i lagen för att regleringen skall bli tydlig.

Att åstadkomma lättillgängliga föreskrifter är inte sällan svårt särskilt beträffande de mer materiellt betingade uppbördsbestämmelserna. Det gäller exempelvis reglerna om beräkning av skatteavdrag, F-skatt och särskild A-skatt samt arbetsgivaravgifter, liksom regleringen av arbetsgivares ansvar för arbetstagens skatt. Som vi ser det finns

¹ Se Håkan Strömberg, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 1983, s. 140.

det emellertid förutsättningar att förenkla lagstiftningen såväl i nyss nämnda frågor som i övrigt.

En utgångspunkt vid utformningen av den nya regleringen om redovisning och betalning av skatter och avgifter bör enligt vår mening vara att begränsa detaljregleringen i lag samtidigt som lagreglerna ges en mer lättillgänglig utformning. Vidare bör regleringen ges en tydlig kronologisk struktur.

Mindre detaljerade eller uttömmande föreskrifter leder i en del fall till ett ökat behov av tillämpningsföreskrifter. Detta innebär att ansvaret för regeringen och underlydande förvaltningsmyndigheter att främja en enhetlig rättsutveckling ökar. Av intresse i detta sammanhang — inte minst ur skatteadministrationens synvinkel — är då vilket utrymme som finns för att fylla ut lagreglerna genom verkställighetsföreskrifter.

Regeringens rätt att komplettera lagar genom verkställighetsföreskrifter omfattar även lagar om skatt. Med verkställighetsföreskrifter förstås i första hand tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär. Beträffande dessa kan sägas att de endast får omsätta den principiella regeln i själva lagtexten till detaljföreskrifter, t.ex. i form av sifvertabeller, som gör taxeringsarbetet mera lätthanterligt och besparar de beslutande organen arbetet att själva för varje särskilt fall göra omständliga uträkningar på grundval av reglerna i lagen.² Sådana föreskrifter kan sägas sakna självständigt innehåll. De kan också gälla myndigheternas handläggningsrutiner eller formaliteter som enskilda bör iaktta. Dessa föreskrifter kan då i och för sig lika väl grundas på regeringens restkompetens enligt 8 kap. 13 § RF. Men föreskrifternas anknytning till en bestämd lag kan likväl motivera att de betecknas som verkställighetsföreskrifter.³

Till området för verkställighetsföreskrifter hör också i viss utsträckning föreskrifter som i materiellt hänseende fyller ut en lag. För att sådana kompletterande föreskrifter skall kunna betraktas som verkställighetsföreskrifter krävs att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom föreskrifterna i fråga. I verkställighetsföreskriftens form kan således inte föreskrivas något som för enskildas del innefattar ett helt nytt åliggande eller ingrepp eller göras andra avsteg från innehållet i den bakomliggande lagen (jfr prop. 1973:90 s. 211).⁴

² Se Svensk Skattetidning 1985.s. 136 ff. Se även RÅ 1983 1:85.

³ Se Strömberg a.a. s. 133.

⁴ Jfr RÅ85 1:5.

Att med ledning av uttalandena i motiven till RF komma fram till vad som i allmänhet är godtagbart i fråga om utfyllande föreskrifter är knappast möjligt. I princip kan sägas att en mycket detaljrik lagregel är svår att fylla ut. En eventuell avvikelse från lagregeln i en verkställighetsföreskrift torde märkas tydligare ju mer detaljerad utformning lagens föreskrift fått. Motsvarande gäller i regel även beträffande mindre preciserade lagbestämmelser som genom motivuttalanden getts en viss innebörd. Ger däremot lagregeln eller motiven inte någon vägledning eller endast begränsad vägledning kan utrymmet för utfyllande föreskrifter se ut att vara större. I sådana fall torde också tolkningsutrymmet vid tillämpning av bestämmelsen kunna bli förhållandevis stort. Gränsen för vad som kan godtas som verkställighetsföreskrifter utan att grundbestämmelsen tillförs något väsentligt nytt blir då svårare att dra. Samtidigt ökar risken för att en tillämpning enligt de utfyllande föreskrifterna underkänns vid en prövning av de rättstillämpande organen. I sådana fall är det därför väsentligt att verkställighetsföreskrifter nära knyter an till lagregelns syfte. Så långt det är möjligt och lämpligt bör för att undvika tillämpningsproblem i vart fall grunderna för utfyllande verkställighetsföreskrifter anges i lag.

En annan fråga är på vilket sätt förekomsten av verkställighetsföreskrifter bör komma till uttryck. Nuvarande uppbörsreglering i UBL och USAL innehåller flera normgivningsbemyndiganden som upplyser om att ytterligare föreskrifter finns. Dessa bemyndiganden torde inte avse annat än verkställighetsföreskrifter. De är därför i formell mening överflödiga. Trots det kan det av flera skäl anses lämpligt att det av lagtexten framgår att det är avsett att meddelas utfyllande föreskrifter. Inte minst har en sådan upplysning ett stort informationsvärde.⁵ Såvitt avser verkställighetsföreskrifter av rent administrativ karaktär får emellertid behovet av att i lag ange i vilka hänseenden sådana bör meddelas anses mer begränsat.

Behovet av verkställighetsföreskrifter som ansluter till regleringen om redovisning och betalning av skatter och avgifter är stort. Detta gäller exempelvis i fråga om skattetabeller för beräkning av skatteavdrag och värdering av naturaförmåner på preliminärskattestadiet. Mot denna bakgrund har vi valt att i lag upplysa om existensen av sådana föreskrifter. De renodlat administrativa verkställighetsföreskrifterna har däremot inte anmärkts i lagen. Framhållas bör emellertid att gränsen mellan de olika formerna av verkställighetsföreskrifter inte sällan

⁵ Se Strömberg a.a. s. 152. Se även Statsrådsberedningens riktlinjer för författningsskrivning, Gröna boken, 1985, s. 63.

är flytande och att de kompletterande föreskrifterna ibland förutsätts ha båda nämnda funktioner. I praktiken får det liksom i dag i stort sett genomgående anses lämpligt att regeringen delegerar till RSV att meddela de kompletterande föreskrifter som behövs för lagens tillämpning.

22.2 Terminologiska frågor

I utredningsdirektiven sägs att vi i förslaget till ny lagstiftning skall ägna särskild uppmärksamhet åt bl.a. de terminologiska frågorna.

Moderniserad terminologi

Språket i UBL är i stora delar föråldrat och stelt i jämförelse med dagens sakprosa. Eftersom det har varit en strävan sedan ett trettiotal år att närma författningsspråket den nutida sakprosan, är det nödvändigt att nu modernisera termer och uttryck samt språket i övrigt i en så central lag som denna. Lagen ligger ju till grund för myndighetsföreskrifter och, inte minst, beslut riktade direkt till enskilda. Redan år 1967, i Statsrådsberedningens promemoria Språket i lagar och andra författningar, påpekades följande: "Inte minst på områden där folk i allmänhet måste kunna tolka författningstext får höga krav ställas på att stilen är enkel och lättfattlig. Detta gäller t.ex. skattelagstiftningen."

Vi har därför försökt att använda termer och uttryck som skall vara begripliga för en vidare krets än skatteexperter och därigenom leda till mindre tolkningsmöda och färre missförstånd. De viktigaste ändringarna i terminologin redovisas här, medan övriga termer diskuteras i författningskommentarerna.

Uppbördslag blir skattebetalningslag

Uttrycket uppbörd är ålderdomligt och svårdefinierat, i synnerhet för de enskilda skattebetalarna. Vi har bl.a. mot denna bakgrund valt att ge lagen en rubrik som bättre beskriver lagens innehåll, nämligen skattebetalningslag. Rubriken gör inte anspråk på att vara heltäckande, men den täcker det huvudsakliga innehållet i lagen. I förenklande syfte nämns inte termen avgift i lagens rubrik trots att lagen omfattar arbetsgivares redovisning och betalning av socialavgifter.

Även i lagtexten talas om skatt också i fall då avgift avses. Vad som i lagen sägs om skatt gäller alltså även sådan avgift som omfattas av

lagen. Motsvarande gäller termen skattskyldig som således omfattar bl.a. den som enligt lagen är skyldig att betala avgift.

Termen uppbörd används i dag inte bara i UBL och USAL utan i ett flertal andra lagar. I dessa fall har vi i stort sett genomgående valt att i stället för uppbörd tala om redovisning och betalning.

Den preliminära skatten och sättet att betala den

UBL:s terminologi har kritiserats för bristande enhetlighet, bl.a. av Lagrådet (se prop. 1991/92:112 bil. 5 s. 269). Ett exempel är benämningarna på de olika formerna av preliminär skatt. Vi föreslår därför att ordet "preliminär" stryks framför A-skatt och F-skatt, så att de olika formerna av preliminär skatt i fortsättningen benämns A-skatt, särskild A-skatt och F-skatt.

Kritiken mot UBL har gällt också bristande tydlighet. Exempel på det är benämningarna på de två stegen i betalningen av A-skatt. I vårt uppdrag ingår att särskilja dessa två steg genom tydliga benämningar. Vi föreslår att det första steget, då arbetsgivaren drar av den preliminära skatten från arbetstagarens lön, benämns skatteavdrag och att det andra steget, då skatten betalas in till staten, helt enkelt kallas inbetalning av skatt.

Kvarstående skatt, överskjutande skatt och tillkommande skatt

För att komma fram till om rätt skatt för ett visst inkomstår betalats görs årligen en avstämning mellan inbetalningarna av preliminär skatt och den för året beräknade slutliga skatten. Om för lite preliminär skatt betalats påförs kvarstående skatt. Är däremot den betalda preliminära skatten större än den slutliga skatten uppkommer en överskjutande skatt. Är det vidare så att ytterligare skatt skall betalas efter att den årliga debiteringen av slutlig skatt avslutats är det fråga om debitering av tillkommande skatt.

I det nya systemet för redovisning och betalning av skatt försvinner dessa särskiljbara former av vad som närmast kan betecknas som slutlig skatt. Beteckningarna kvarstående skatt, överskjutande skatt och tillkommande skatt kommer inte längre att användas. Relationen mellan hur mycket preliminär skatt som betalats jämfört med den beräknade slutliga skatten är emellertid fortfarande av intresse för att avgöra om antingen ytterligare skatt skall betalas eller återbetalning av skatt skall ske. Sedan den slutliga skatten för ett visst inkomstår bestämts avser varje ändring av skatteberäkningen för året den slutliga skatten.

Om för lite preliminär skatt betalats eller den slutliga skatten höjs i efterhand skall ytterligare slutlig skatt påföras och betalas av den skattskyldige.

Slutskattsedel eller slutskattsedel

I dag skrivs A-skattsedel och F-skattsedel med ett "e" som fogar samman de senare leden i dessa av flera led sammansatta termer. Det samma gäller i fråga om slutskattsedel. Försättningsvis bör termerna användas utan denna sammanfogning. Det finns nämligen skäl att betrakta benämningarna på de olika formerna av skattsedlar som en sammansättning av A-skatt (resp. F-skatt) och skattsedel. Den "e-lösa" fogen visar då tydligare hur denna sammansättning är bildad.

Jämkning och vissa andra termer

Termen jämkning finns inte med i vårt lagförslag. I stället används en beskrivning av vad det är fråga om, nämligen "ändrad beräkning". Ordet jämkning har i allmänspråket visserligen en betydelse av "förskjutning åt något håll". Men i skattesammanhang har betydelsen i regel kommit att inskränkas till "minskning". Eftersom jämkning även i skattesammanhang kan avse såväl en ökning som en minskning, är detta felaktigt. Ett riktigare uttrycksätt är då att tala om ändrad beräkning av preliminär skatt.

Ett par andra mindre moderna termer som utmönstrats är restitution och eftergift. Restitution har ersatts med den mer lättbegripliga termen återbetalning. Motsvarande förenklade terminologi har valts i fråga om eftergift som ersatts med befrielse.

22.3 Ikraftträdande och övergångsfrågor

Förslag: Skattekontosystemet skall tillämpas fr.o.m. årsskiftet 1997/98 och skattebetalningslagen träda i kraft den 1 november 1997. Lagen skall tillämpas första gången på mervärdesskatt som skall redovisas i en skattedeklaration för redovisningsperioden januari 1998, på F-skatt och särskild A-skatt för inkomståret 1998 samt på annan skatt för beskattningsår som gått ut närmast före taxeringsåret 1999.

Schablondebitering av F-skatt och särskild A-skatt för inkomståret 1998 beräknas med tillämpning av UBL:s bestämmelser om schablondebitering.

Arbetsgivare skall göra avdrag för kvarstående skatt sista gången såvitt avser kvarstående skatt enligt 1996 års taxering.

Det skall vara möjligt att räkna av skatt som skall återbetalas enligt äldre regler mot en fordran enligt skattebetalningslagen och tvärtom.

Allmänt

Det nya systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter bör sättas i kraft vid årsskiftet 1997/98. Även övriga presenterade förslag är avsedda att börja tillämpas vid samma tidpunkt.

Skattekontosystemet innefattar en hantering av skatter och avgifter som skiljer sig från dagens. En fråga som bör ställas när övergångsproblematiken övervägs är om administrativa fördelar kan vinnas om den nya ordningen tillämpas även på skatter och avgifter för tid före ikraftträdandet. En sådan lösning måste för att anses som ändamålsenlig vara kostnadseffektiv. Inte heller får säkerheten i skattebetalningssystemet äventyras. Vid analysen av övergångsproblematiken måste vidare krav ställas på bl.a. att tillämpningen av nya bestämmelser inte innebär en retroaktivitet till nackdel för de skattskyldiga.

Metoder för och problem rörande övergången till ett nytt skattebetalningssystem

En bland flera alternativa övergångslösningar som diskuterats utgår från att det nya systemet och de nya bestämmelserna skall tillämpas generellt, alltså även på skatter och avgifter för tid före ikraftträdan-

det. Förenklat skulle en sådan ordning innefatta att det vid ikraftträdandet för varje skattskyldig skulle anges ett saldo, negativt eller positivt, avseende skatte- och avgiftsskulden eller tillgodohavandet på skattekontot vid denna tidpunkt. För den som skall betala ytterligare skatt eller avgift för tidigare år skulle skatten eller avgiften för perioden räknas om och bokföras på skattekontot. På motsvarande sätt skulle en nedsättning för en tidigare period leda till att saldot på skattekontot ändras. Antingen skulle underskottet minska eller ett överskott uppkomma som kan leda till en återbetalning. Givetvis skulle kontot också kunna komma att utjämnas.

En övergång till ett sådant system rymmer emellertid ett antal problem av olika slag. Hit hör att de nya räntebestämmelserna helt skiljer sig från dem som måste tillämpas i de gamla systemen. Av intresse är bl.a. följande. Gemensamt för räntor enligt UBL, USAL och ML är att de tidigare varit skattepliktiga resp. avdragsgilla. Räntorna gjordes skattefria för räntetid efter år 1986 (se SFS 1986:473) resp. icke avdragsgilla för räntetid efter år 1992 (se SFS 1992:651). Räntesatserna anpassades då med hänsyn till skatteeffekten. Respiränta tas inte ut för längre tid än två år på tillkommande skatt avseende år 1989 och tidigare års taxeringar. På skatt, avgift eller ränta som förfallit till betalning före den 1 februari 1993 tas restavgift och i vissa fall tilläggsavgift ut vid för sena betalningar. Därefter tas i stället dröjsmålsavgift ut och, om fordringen överlämnats till kronofogdemyndigheten, tas en grundavgift om 500 kronor ut.

Ett inte onaturligt alternativ för övergångsfasen skulle vara att låta skattemyndigheterna parallellt räkna fram räntor och avgifter enligt både de nya och de gamla reglerna och därefter tillämpa de regler som är gynnsammast för den skattskyldige. Några administrativa vinster skulle emellertid inte uppkomma med en sådan övergångslösning.

En annan väg att gå skulle vara att räkna fram kapital och ränte- eller avgiftsskuld för äldre tid per den 1 januari 1998 och för tid därefter beräkna ränta enligt skattebetalningslagens bestämmelser. Ett ingående saldo den 1 januari 1998 skulle då debiteras skattekontot, varefter komplettering sker efter hand som skatter, avgifter och räntor av detta slag förfaller till betalning. Dessa måste därvid räknas om som om skatterna skulle ha förfallit till betalning i december 1997 för att man skall få fram rätta räntor och avgifter för tiden före och efter årsskiftet 1997/98.

En sådan övergångslösning skulle innebära en beräkning av ränta på ränta som inte gällde vid den tidpunkt då skatte- eller avgiftsskulden uppkom. Det får också anses stå klart att lösningen skulle ta mycket stora resurser i anspråk, och det kan sättas i fråga om den går att genomföra samtidigt som en mycket genomgripande reform i övrigt

sätts i kraft. Vi har inte heller haft möjlighet att tillräckligt studera denna fråga.

Att tillämpa den nya lagen även på skatter och avgifter för äldre tid kan vara problemfyllt också när det gäller straffbestämmelser och andra ansvarsbestämmelser. Vidare får det inte bortses från att man i samband med att skattekontosystemet tas i bruk skulle behöva föra över en mängd uppgifter där höga krav på säkerhet i hanteringen måste ställas.

Vi anser oss alltså inte kunna föreslå att man per den 1 januari 1988 kapitaliserar när det gäller skatter och avgifter m.m. för äldre tid på det sätt som antytts. Däremot förefaller det finnas goda förutsättningar att efter något år ta ett sådant grepp, inte minst med hänsyn till att antalet ärenden som avser tiden före den 1 januari 1988 då minskat betydligt. Stora resursmässiga och andra fördelar skulle vinnas om de äldre systemet helt kunde lämnas åt sidan. Vi föreslår därför att denna fråga uppmärksammas och utreds i ett annat sammanhang.

Ikraftträdandet och övergången till ett skattekontosystem

Sammanfattningsvis talar alltså övervägande skäl mot att redan från början föra in skatter och avgifter avseende tid före år 1998 i det nya systemet. Äldre bestämmelser i UBL, USAL och ML bör därför i stället tillämpas för tidigare år.

UBL:s bestämmelser bör gälla i fråga om skatt avseende 1998 års och tidigare års taxeringar. Även om de flesta beskattningsår för vilka taxering sker år 1998 sammanfaller med kalenderåret 1997 så förekommer brutna eller förlängda räkenskapsår. Enligt 12 § bokföringslagen kan det vid 1998 års taxering förekomma beskattningsår som omfattar tiden november 1995 — april 1997 (18 mån), dvs. beskattningsår som nu redan påbörjats.

De första skattedeklarationerna som registreras på skattekontot bör vara de som skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den 12 februari 1998. Dessa skall enligt vad som föreslagits avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för redovisningsperioden januari 1998 samt mervärdesskatt för redovisningsperioden december 1997 för skattskyldiga med beskattningsunderlag som inte beräknas överstiga 40 miljoner kronor. Då registreras också F-skatt och särskild A-skatt för januari 1998, som förfaller den 12 februari 1998. Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner skall lämna skattedeklaration senast den 26 februari. Deklarationen skall avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för redovisningsperioden januari

1998. För den som enbart betalat A-skatt genom skatteavdrag under år 1998 sker registrering på skattekontot första gången år 1999 i samband med debiteringen av den slutliga skatten enligt 1999 års taxering som alltså debiteras och betalas helt enligt den nya lagen. Bortsett från mervärdesskatt för december 1997 kommer således inga skatter, avgifter eller räntor avseende tid före den 1 januari 1998 att tas med i skattekontosystemet. Detta förhållande talar för att inte heller denna mervärdesskatt bör tas med. Härigenom blir enhetligheten större i fråga om hanteringen av skatter, avgifter och räntor som belöper på tid före resp. efter årsskiftet 1997/98. Det som nu sagts innebär att de äldre bestämmelserna om uppbördsdeklaration och särskild deklaration bör tillämpas sista gången för redovisning av

- avdragen skatt och arbetsgivaravgifter när uppbördsdeklaration för december 1997 lämnas, dvs. senast den 15 januari 1998 om den lämnas i rätt tid,
- mervärdesskatt för skattskyldiga med beskattningsunderlag överstigande 40 miljoner kronor när särskild deklaration för december 1997 lämnas, dvs. senast den 20 januari 1998 om den lämnas i rätt tid och
- mervärdesskatt för skattskyldiga med beskattningsunderlag som inte överstiger 40 miljoner kronor när särskild deklaration för december lämnas, dvs. senast den 5 februari 1998 om den lämnas i rätt tid.

Debitering av F-skatt och särskild A-skatt för inkomståret 1998

Även för inkomståret 1998 bör F-skatt och särskild A-skatt beräknas enligt äldre bestämmelser. Enda basen för debitering av skatterna blir då den skatt som debiterats i enlighet med UBL:s regler. En anpassning härtill bör ske.

Betalning av kvarstående skatt år 1998

Vid uppbörden av kvarstående skatt enligt 1997 års taxering skulle enligt nu gällande bestämmelser avdrag för kvarstående skatt verkställas under januari — mars 1998. Vid denna tidpunkt har den nya regleringen trätt i kraft. Omfattande informationsinsatser kommer med nödvändighet att behöva sättas in och riktas till samtliga skattskyldiga. I syfte att undvika dubbelbetalningar etc. får det anses vara lämpligast

att redan vid detta tillfälle avskaffa arbetsgivarnas medverkan i betalningen av kvarstående skatt.

Kvittning mellan äldre system för betalning och det nya systemet

Det är väsentligt att det förhållandet att äldre regler under viss tid löper parallellt med skattebetalningens bestämmelser inte får leda till att staten förlorar möjligheten att räkna av skatt som annars skulle återbetalas mot fordringar på annan skatt. Även denna fråga kräver särskild reglering i övergångsbestämmelserna.

Dröjsmålsavgiften

Med den övergångslösning som förordas kommer dröjsmålsavgiftsregleringen fortfarande att tillämpas för tidigare perioder avseende de skatter och avgifter som ingår i det nya skattebetalningssystemet.

Dröjsmålsavgift används för närvarande beträffande ett flertal andra skatter än dem som är tänkta att ingå i skattekontosystemet. En särskild fråga som kan övervägas är om dröjsmålsavgiften i dessa fall bör ersättas av här föreslagna räntebestämmelser. Främst är då av intresse vilka administrativa vinster som kan göras genom att utmönstra avgiften. Den frågeställningen faller emellertid utanför vårt utredningsuppdrag. Tills vidare bör därför avgiften finnas kvar. För detta ändamål föreslås att UBL:s avgiftsbestämmelser ersätts av en särskild lag om dröjsmålsavgift.

VII FÖRSLAGENS KONSEKVENSER OCH GENOMFÖRANDE

23 Konsekvenser och genomförande

De förslag som presenterats i det tidigare spänner över i stort sett hela området för skatte- och avgiftsbetalningar. Syftet med föreslagna ändringar är att effektivisera det nuvarande systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter samt den ordning som tillämpas i ett antal därmed sammanhängande frågor. Förslagen är i olika delar mer eller mindre genomgripande. Störst i omfattning är införandet av ett skattekontosystem.

Förslagen påverkar främst arbetet inom skatteförvaltningen men också exekutionsväsendet liksom i stor utsträckning de skatt- och avgiftsskyldiga. I första hand är det då fråga om administrativa och ekonomiska konsekvenser.

23.1 Administrativa konsekvenser

23.1.1 Konsekvenser för skatteförvaltningen m.m.

Införandet av ett skattekontosystem kommer att påverka både RSV:s och skattemyndigheternas arbete. Främst berörs emellertid skattemyndigheterna.

Hanteringen av redovisningar och betalningar m.m. i ett skattekontosystem kommer jämfört med dagens uppbördssystem att medföra en minskad arbetsbelastning för den personal vid skattemyndigheterna som i dag arbetar med bl. a. inbetalningar, återbetalningar, betalningspåminnelser, registrering av uppbörds- och mervärdesskattedeclarationer samt överlämnande för indrivning. Arbetsuppgifterna kommer med det nya systemet att förändras vid skattemyndigheternas administrativa enheter, vid länsstattekontoren och vid de lokala skattekontoren. Bland de arbetsuppgifter som förändras kan nämnas följande.

Redovisning av källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt skall ske på en och samma handling. Härigenom kommer kostnaden för aktualisering, tryckning och distribution att i det närmaste halveras. Även hanteringen av redovisningshandlingarna kommer att

effektiviseras eftersom redovisning sker på en gemensam handling. Även om den information som skall läsas och tas om hand är densamma som i dagens system kommer arbetet med identifiering, inläsning av person- och organisationsnummer m.m. att minska.

Inläsningen kommer att ske optiskt och omfatta även de deklARATIONER som omfattar en överskjutande ingående mervärdesskatt. Hanteringen av inbetalningar blir avsevärt mer rationell än enligt nuvarande ordning. Såväl inbetalningsuppgifter som kontoutdragsuppgifter från betalningsinstitut kommer att redovisas på ADB-medium. I dag finns ett antal postgirokontonummer per myndighet där olika skatter betalas var för sig. I det nya systemet kommer det för varje skattemyndighet att finnas endast ett postgironummer och ett bankgironummer som omfattar samtliga skatteinbetalningar som ingår i skattekontosystemet. Genom att endast en kontonummerserie används kommer antalet omföringar mellan olika konton att minska avsevärt. Vidare kommer antalet betalningspåminnelser att minska. För närvarande stäms varje skatteinbetalning av separat och en betalningspåminnelse sänds ut för varje skatt för sig. I ett skattekontosystem kommer en samlad betalningspåminnelse att avse alla skatter och avgifter som är aktuella på ett skattekonto. På samma sätt kommer antalet mål som lämnas för indrivning att minska. Indrivning kommer att begäras för ett underskott på ett skattekonto, inte som i dag separat för resp. skatt. Samtidigt föreslås högre beloppsgränser för överlämnande till indrivning än den gräns om 100 kronor som gäller i dagens system. Detta kommer sannolikt att ytterligare reducera antalet mål som lämnas för indrivning. Sammantaget kommer således det föreslagna systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter att föra med sig en påtagligt förenklad administration.

En ytterligare konsekvens av ett nytt skattebetalningssystem är att det kräver ändrade rutiner m.m. för RSV som ansvarig myndighet för uppgiftslämnandet till prognosmyndigheterna avseende betalningar av skatter och avgifter.

Den nya ordning m.m. avseende beslut om ställföreträdarens betalningsskyldighet för skatter och avgifter som föreslås och som omfattar alla skatter och avgifter i systemet ger en förenklad administrativ hantering. Skattemyndigheten gör nämligen redan i dag den utredning som är underlag för att ta ställning i frågan om personlig betalningsskyldighet, medan härefter i ett antal fall också åklagarmyndigheten måste ta del i handläggningen. Detta dubbelarbete undviks med den nya beslutsordningen vilket ger lättnader även för åklagarmyndigheterna.

Förslaget att slopa betalningsbrottet i 81 § UBL leder också till en förenklad administrativ hantering hos skattemyndigheterna. Kontakter

i dessa fall med polis- och åklagarmyndigheterna undviks. Självfallet innebär förslaget även en minskad arbetsbelastning inom dessa myndigheter.

Den administrativa hanteringen inom skatteförvaltningen förenklas också i viss mån av att arbetsgivarnas medverkan vid betalningen av kvarstående skatt slopas och av den föreslagna nya utgångspunkten för beräkning av preskriptionstid.

Förslagen rörande överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt förväntas leda till att en större andel av den slutliga skatten kommer att betalas som preliminär skatt. Konsekvensen härav är att arbetet med att på olika sätt kräva in felande belopp minskar. Samtidigt kan arbetsbördan i viss mån komma att öka genom den utvidgade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration.

Det kan också antas att antalet ärenden om anstånd med betalning av skatter och avgifter i vart fall på sikt kommer att minska på grund av den föreslagna restriktivt utformade anståndsregleringen.

I regleringshänseende skapas genom den nya lagen en samordnad samt mera överblickbar och lättillgänglig reglering. Den blir därmed lättare att tillämpa för skattemyndigheterna.

23.1.2 Konsekvenser för exekutionsväsendet

Som redan nämnts kommer antalet mål som lämnas för indrivning att minska i det nya systemet. Indrivning kommer att begäras för ett underskott på ett skattekonto, inte som i dag separat för resp. skatt. Att antalet mål som lämnas för indrivning kommer att minska blir en följd av att underskottet kan komma att omfatta flera av dagens meddelsslag. Antalet indrivningsposter per galdenär blir därmed färre.

Indrivningsförfarandet kommer vidare att påverkas av samordningen inom skattekontot och av beloppsgränserna 1 000 kronor resp. 10 000 kronor vid överlämnande för indrivning.

Källskatt, arbetsgivaravgifter, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt är beloppsmässigt stora varför beloppsgränsen för överlämnande för indrivning inte kan antas påverka antalet restföringar i så stor utsträckning. F-skatten är antalsmässigt störst men till beloppet minst av de nämnda meddelsslagen. Då ett obetalt underskott motsvarande dagens kvarstående skatt även fortsättningsvis kommer att överlämnas för indrivning en gång per år kommer inte antalet restförda kvarstående skatter för skattskyldiga som inte är näringsidkare att påverkas av att ett skattekontosystem införs.

Den slojade skyldigheten för arbetsgivare att göra avdrag för kvarstående skatt kommer emellertid att öka antalet restföringar

avseende kvarståede skatt och antalet gäldenärer. Risken för slutliga indrivningsförluster med denna nya ordning får ändå bedömas som ringa. De skattskyldiga vilka har tillgångar eller anställning vid restföringstillfället kommer i stor utsträckning att betala på kronofogdemyndighetens första krav. Att slopa arbetsgivarnas medverkan vid betalningen av kvarstående skatt förenklar samtidigt hanteringen för såväl arbetsgivarna som kronofogdemyndigheterna.

Sammantaget kan det antas att antalet mål som lämnas för indrivning kommer att minska.

Att högre beloppsgränser tillämpas vid överlämnande för indrivning, att kronofogdemyndigheternas kännedom om gäldenärens förhållanden förbättras genom ett utökat ADB-stöd, att reglerna om när en fordran skall anses vara betald till myndigheten blir enhetliga och att dröjsmålsavgiften slopas ger klara administrativa fördelar för kronofogdemyndigheterna.

Samtidigt ställer förslagen krav på förändrad kompetens hos kronofogdemyndigheterna. Hanteringen av bl.a. invändningar, nedläggningar och solidarisk betalningsskyldighet kommer att kräva ändrade arbetsrutiner hos myndigheterna.

Även för kronofogdemyndigheterna kommer således ett nytt skattebetalningssystem att innebära administrativa fördelar. Det gäller inte minst med hänsyn till den förbättrade åtkomst till uppgifter hos skattemyndigheterna som skattekontosystemet öppnar.

23.1.3 Konsekvenser för de skatt- och avgiftsskyldiga

I dagens uppördssystem tvingas de skatt- och avgiftsskyldiga löpande till ett stort antal kontakter med skattemyndigheterna. Främst rör kontakterna frågor om redovisning och betalning av direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. De många kontakterna har sin grund i bl.a. att det sätt som uppgifter om skatter och avgifter lämnas på i dag i flera fall varierar.

Skattekontosystemet kommer att göra de skatt- och avgiftsskyldigas uppgiftslämnande och arbete med dels skatte- och avgiftsredovisningar, dels betalningar väsentligt enklare än i dag, jfr regeringens tilläggsdirektiv till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73). Stora administrativa vinster kommer att göras genom den samordnade redovisningen av alla skatte- och avgiftsbetalningar, se avsnitt 6.

Företag kommer att i en och samma redovisningshandling kunna lämna nödvändiga uppgifter och resultatet av redovisningen kommer efter skattemyndighetens avstämning att finnas tillgängligt i ett sam-

manhang. Kvittningar mellan belopp att betala in till skattemyndigheten och en överskjutande ingående mervärdesskatt kommer att kunna göras direkt i redovisningshandlingen. För mindre och medelstora företag kommer vidare betalningen av skatter och avgifter att knytas till endast en förfallodag varje månad. Dessa företag får härigenom — utom under sommarperioden — en något längre tid på sig att redovisa mervärdesskatt. I augusti utsträcks också tiden för redovisning av källskatt och arbetsgivaravgifter. Framhållas här bör dessutom det minskade uppgiftslämnande som följer av förslaget att slopa arbetsgivarnas medverkan i kvarskatteuppbörden.

Den nya regleringen avseende beslut om ställföreträdarens betalningsskyldighet för skatter och avgifter är tydligare än dagens. Ansvarsförhållandet blir på så sätt mer förutsebart för den skattskyldige. Med skattemyndigheten som handläggande och beslutande myndighet blir det också lättare för den skattskyldige att på ett tidigt stadium komma till tals. Noteras kan vidare att det av de skattskyldiga i allmänhet torde uppfattas som en fördel att straffansvaret i dessa situationer slopas och att ansvarsfrågan knyts enbart till betalningen.

En ökad belastning på de skattskyldiga i administrativt hänseende följer av förslaget att utvidga skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration. Den begränsar också möjligheterna att skjuta skattebetalningar på framtiden genom att begära ändrad beräkning av den preliminära skatten.

I regleringshänseende skapas genom den nya lagen en samordnad samt mera överblickbar och lättillgänglig reglering. De nya bestämmelserna bör bli lättare att följa för de skattskyldiga jämfört med dagens motsvarande bestämmelser i UBL, USAL och ML vilket ökar de skattskyldigas förutsättningar att inom ramen för en ny uppbördsreglering ta till vara sin rätt.

23.2 Ekonomiska effekter

23.2.1 Effekter för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet

I det tidigare (se avsnitt 23.1.1) har nämnts ett antal arbetsuppgifter inom skattemyndigheterna som påverkas av vårt förslag till ett skattekontosystem. Med utgångspunkt i den tidrapportering som varje anställd upprättar löpande kan den totala kostnaden för de arbetsuppgifter som nämnts uppskattas till ca 100 miljoner kronor för år 1994. Tidsåtgången för dessa uppgifter kan med ett fullt utbyggt skattekonto-

system komma att i stort sett halveras. En realistisk bedömning är att i vart fall en tredjedel av de direkta kostnaderna för dessa arbetsuppgifter kan sparas in, dvs. ca 30 miljoner kronor. Till detta skall läggas gemensamma kostnader om ca 40 procent eller 12 miljoner kronor. Den sammanlagda inbesparingen skulle således kunna beräknas till drygt 40 miljoner kronor per år.

För kronofogdemyndigheternas del leder förslagen i en del fall till förenklingar och i en del fall till ett visst merarbete. Antalet mål som lämnas för indrivning kommer att bli betydligt färre. Däremot torde inte antalet gäldenärer komma att påverkas i någon nämnvärd omfattning. Detta innebär att kronofogdemyndigheterna måste göra i stort sett lika många utredningar om gäldenärernas förhållanden som i dag. Kostnadsbesparingarna i detta hänseende blir därför begränsade. Det kan antas att det — åtminstone efter en inledande period — finns ett besparingsutrymme om grovt räknat bortåt tio miljoner kronor.

I fråga om allmänna mål (bl.a. mål om skatter) gäller enligt beslut av statsmakterna år 1992 att gäldenärerna skall betala avgifter som ger täckning för kostnaderna för kronofogdemyndigheternas arbete med målen. Med hänsyn till denna princip om full kostnadstäckning tas det i varje allmänt mål ut en avgift om 500 kronor. I enskilda mål är avgiften — beroende på vilken åtgärd som sökanden begär — 500 kronor eller 1 000 kronor. Graden av kostnadstäckning för de allmänna målen var år 1994 knappt 80 procent och år 1995 ännu något lägre.

RSV har i sin fördjupade anslagsframställning för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet i januari 1996 räknat med att ett införande av skattekontosystemet leder till en minskning av det årliga antalet inkomna allmänna mål från ungefär 1 250 000 till ungefär 850 000, dvs. en minskning med inte mindre än 400 000 mål. Vi kan inte se någon anledning att inte godta RSV:s beräkning. Det kan här också nämnas att det år 1995 kom in närmare 600 000 mål som avsåg fordringar som skulle ha hört hemma i ett skattekontosystem.

Eftersom avgiften vid överlämnande för indrivning tas ut per mål, måste en minskning av målantalet leda till en ändring av avgifterna för att undvika ett kraftigt bortfall av avgiftsinkomster. Ett sätt för att uppnå neutralitet är att differentiera avgiften så att en högre avgift, 1 500 kronor, tas ut i mål som avser skattefordringar som har sin grund i skattekontosystemet medan en lägre avgift, 500 kronor, tas ut i andra allmänna mål, t.ex. punktskatter eller andra skatter som ligger utanför skattekontona samt böter och felparkeringsavgifter. Vi anser emellertid att det är ett bättre sätt att generellt höja avgiften i allmänna mål. Avgiftsinkomsterna skulle i så fall bli nästan lika stora som de är nu, om avgiften höjs från 500 kronor till 750 kronor. En sådan

generell höjning ger en mer rättvisande bild av de verkliga kostnaderna för indrivningen än vad som är fallet för närvarande eller som skulle bli fallet enligt det nyss nämnda alternativet till avgiftsändring. Kostnaderna är nämligen till klart övervägande del relaterade till antalet gäldenärer och inte till antalet mål. Det kan tilläggas att full kostnadstäckning inte fås om avgiften understiger 1 000 kronor.

En avgiftshöjning enligt det som nyss sagts förutsätter en ändring i 6 § förordningen (1992:1084) om avgifter vid kronofogdemyndigheterna.

23.2.2 Statsfinansiella effekter

De ekonomiska effekterna för skatteförvaltningen av förslaget till ett skattekontosystem m.m. beräknas bli en inbesparing på drygt 40 miljoner kronor årligen.

När det gäller kronofogdemyndigheterna måste principen om full kostnadstäckning i indrivningsverksamheten beaktas. Förslaget i det föregående om en avgiftshöjning innebär en förbättrad följsamhet till den principen.

Såvitt avser de tidpunkter för betalning av skatter och avgifter som föreslagits innebär den för de större företagen slopade särredovisningen av mervärdesskatt under sommarperioden en viss positiv ränteeffekt. På så sätt skapas förutsättningar för senareläggningen av förfallodagen för mervärdesskatt till den 26 i månaden under året i övrigt. Sammantaget med nämnda administrativa besparingar finansieras härigenom också förslaget om att flertalet skattskyldiga, dvs. mindre och medelstora företag med månadsredovisning av mervärdesskatt, skall redovisa och betala alla skatter och avgifter vid endast en tidpunkt varje månad. Den samordning som härigenom blir möjlig genererar således en del av den besparingseffekt som nyss nämnts. Om man ser enbart till denna kategori skattskyldiga och dessas redovisning av mervärdesskatt innebär nämligen senareläggningen av förfallodagen till den 12 i månaden en negativ ränteeffekt för staten.

I samordningen av betalningarna av skatter och avgifter ingår att inbetalningar och utbetalningar skall kvittas mot varandra. Mot en överskjutande ingående mervärdesskatt skall således avräknas F-skatt samt avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som skall beaktas i samma skattedeklaration. Det kan antas att en stor del av den överskjutande ingående mervärdesskatten kommer att kvittas mot den skattskyldiges skatte- och avgiftsinbetalningar. Att närmare ange storleken på dessa kvittningar och därmed storleken på de effekter för staten som följer härav är emellertid svårt.

Även den föreslagna ränteregleringen får effekter i ekonomiskt hänseende. Jämfört med bl.a. dagens räntor och avgifter vid betalning av överskjutande och kvarstående skatt är räntesatserna i skattekontosystemet överlag lägre. Att i ekonomiska termer precisera de effekter som de ändringar som föreslås för med sig är emellertid förenat med stora svårigheter, men det torde bli fråga om en inte obetydlig inkomstförstärkning för staten.

Härutöver bör nämnas effekterna av de olika delförslag som lämnas. Inte heller beträffande dessa är det möjligt att ange storleken på den inkomstförstärkning som följer av förslagen. Däremot kan sägas att i allt väsentligt varje enskilt förslag i vart fall på sikt avses föra med sig besparingar för det allmänna. Sammantaget blir det därför även i dessa delar fråga om besparingar som inte är obetydliga.

I sammanhanget bör pekas också på de effekter som övergångsvis kan följa av det förändrade uppgiftslämnande som förslaget till skattekontosystem för med sig, se avsnitt 14. För främst RGK får varje förändring av exempelvis betalningstidpunkter eller sättet för redovisning och betalning av skatter och avgifter konsekvenser. Av särskild betydelse är här det prognosarbete som syftar till att minimera statens upplåningskostnader. Ju sämre prognoser desto högre blir kostnaderna för staten. Övergången till ett nytt skattebetalningssystem kommer att ställa särskilda krav på RGK i nämnda hänseende. Det är därför av stor betydelse att denna övergång förbereds väl. RGK bör således exempelvis i god tid pröva olika prognosmodeller för att följa betalningsströmmarna i det föreslagna systemet. På så sätt kan övergångskostnaderna av mindre överensstämmande prognoser hållas nere och även övriga övergångsproblem minimeras.

23.2.3 Effekter för de skatt- och avgiftsskyldiga

De föreslagna förenklingarna i administrativt hänseende av redovisningen och betalningen av skatter och avgifter i ett skattekontosystem är arbetsbesparande särskilt för företagen och ger därmed vissa positiva ekonomiska effekter. Storleken på dessa är emellertid svår att ange närmare och kan antas variera mellan olika skatt- och avgiftsskyldiga. Effekterna i enskilda fall påverkas av exempelvis antalet anställda och vilka rutiner — manuella eller datoriserade — som i dag används vid skatte- och avgiftsredovisningen.

Även förslagen om ändrade redovisnings- och betalningsperioder för mervärdesskatt liksom den i augusti för vissa skatt- och avgiftsskyldiga senarelagda betalningstidpunkten för F-skatt, avdragen skatt och

arbetsgivaravgifter ger sammantaget positiva ränte- och likviditetseffekter för de skatt- och avgiftsskyldiga.

Förslaget att ge förfalldagen en ändrad innebörd och de med anledning härav anpassade betalningstidpunkterna, se avsnitt 5, är sammantaget i princip kostnadsneutralt för de skatt- och avgiftsskyldiga.

En positiv ekonomisk effekt som rör arbetsgivare har sin grund i förslaget om att slopa arbetsgivarnas medverkan i arbetstagarnas betalning av vad som i dag betecknas som kvarstående skatt. Nämnas i sammanhanget bör emellertid det föreslagna förenklade löneexekutiva förfarandet avsett för just obetalda sådana skattebelopp som i förekommande fall kommer att kräva arbetsgivarnas medverkan.

Flertalet av förslagen i övrigt är i princip i ekonomiska termer neutrala i förhållande till de skattskyldiga. Den som följer de bestämmelser som reglerar hur skatter och avgifter skall redovisas och betalas berörs nämligen inte av ett antal av de presenterade förslagen. Förändringar som bör nämnas är emellertid den utvidgade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration och förslagen i övrigt om en förbättrad överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Dessa förslag kan i vissa fall vara ekonomiskt betungande för de skattskyldiga.

23.3 Genomförandet

23.3.1 Pågående arbete

Under hösten 1994 har inom RSV påbörjats en förstudie i syfte att utreda förutsättningarna för ett skattekontosystem. Förstudien har redovisats den 14 oktober 1994 i rapporten Skattekonto Förstudie (RSV Rapport 1994:5). I förstudien anges bl.a. att ett skattekontosystem, med hänsyn till framför allt stora förändringar i de tekniska systemen, kan införas först vid årsskiftet 1997/98.

Med ledning av rapporten har RSV beslutat att starta ett projekt (Skattekontoprojektet) med uppgift att utarbeta och införa ett skattekontosystem. Arbetet inom projektet drivs med siktet inställt på att ett skattekontosystem skall kunna införas den 1 januari 1998.

Enligt RSV bedöms förutsättningarna för att införa ett skattekontosystem till årsskiftet 1997/98 som goda. En förutsättning har emellertid angetts vara att systemet i allt väsentligt utformas på det sätt som vi nu föreslår. Avvikelser härifrån kan enligt RSV komma att medföra förseningar av genomförandet. Enligt uppgifter från RSV skulle detta innebära en senareläggning med ett helt kalenderår, eftersom det anses

att förändringar av aktuell storleksordning bör genomföras i samband med ett årsskifte.

RSV har vid kontakter under utredningsarbetets gång fört fram den uppfattningen att ett skattekontosystem kommer att medföra stora för-
enklingar och effektivitetsvinster för såväl de skatt- och avgiftsskyldiga
som för skatte- och kronofogdemyndigheterna i landet.

23.3.2 Ikraftträdande och övergångsfrågor

Med hänsyn till de administrativa och ekonomiska vinster som ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter för med sig bör systemet införas snarast möjligt. Samtidigt förutsätter systemet genomgripande förändringar samt ett omfattande och tidskrävande förberedelsearbete inom skatteförvaltningen. Även för de skatt- och avgiftsskyldiga kommer det att krävas anpassningar av olika slag. Med hänsyn till de uppgifter som lämnats av RSV om nödvändig förberedelse-
tid bör det nya systemet sättas i kraft tidigast vid årsskiftet 1997/98.

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 samt att de skatt- och avgiftsskyldiga skall ges tillräcklig tid att vidta de åtgärder som behövs inför övergången till det nya systemet.

Flera av de i övrigt presenterade förslagen har i viss mån beröring med skattekontosystemet. Andra förslag däremot kan ses för sig. Dessa, t.ex. förslagen angående en bättre överensstämmelse mellan den preliminära och slutliga skatten, kan därför genomföras vid en tidigare tidpunkt. Med hänsyn till att i stort sett samtliga förslag är avsedda att regleras i en ny samlad lagstiftning kan det emellertid vara lämpligt att de sätts i kraft i ett sammanhang och då vid årsskiftet 1997/98.

23.3.3 Informationsinsatser

Konsekvenserna för de skattskyldiga av ett helt nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter men också av övriga föreslagna ändringar av dagens uppbörsreglering kräver att RSV sätter in särskilda informationsinsatser. Ju tidigare information om förändringarna kan lämnas desto större förutsättningar finns för en smidig övergång till ett nytt system och en ny reglering.

Informationen bör koncentreras kring andra halvåret 1997 och första halvåret 1998. Förändringarna såväl inom skatteförvaltningen som för de skatt- och avgiftsskyldiga är så genomgripande att förberedelsearbetet inom RSV bör påbörjas snarast.

23.3.4 Kostnadsaspekter

Genomförandet av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt de förslag som presenterats i det tidigare kräver stora förändringar av de administrativa rutinerna m.m. inom skatteförvaltningen.

Ett skattekontosystem kommer i första hand att påverka skattemyndigheternas hantering av redovisningshandlingar och betalningar från de skatt- och avgiftsskyldiga samt arbetet med betalningspåminnelser och återbetalningar till de skatt- och avgiftsskyldiga liksom rutinerna i samband med överlämnande för indrivning och återredovisning av indrivna belopp. Förändringarna kommer i hög grad att påverka ADB-systemen. Förändringarna är så stora att befintliga ADB-system inte kan användas. Utveckling bör i stället ske av nya system. Kostnaderna för att utveckla och anpassa de tekniska systemen kan beräknas till sammanlagt 40 — 50 miljoner kronor.

Utöver de direkta kostnaderna för utveckling av skattekontosystemet som redovisats nyss kommer ADB-systemen avseende framför allt debitering, kontrolluppgiftshantering, slutlig skatt och omräkning att påverkas. Vidare måste kronofogdemyndigheternas ADB-system och skattekontosystemet samordnas.

För att ett skattekontosystem skall vara möjligt att införa krävs omfattande informationsinsatser. Kostnaden för information i samband med införandet av ett skattekontosystem kan beräknas till cirka tio miljoner kronor.

Större delen av personalen vid skatte- och kronofogdemyndigheterna kommer att behöva utbildning om skattekontosystemet. Endast härigenom kan arbetet bedrivas på ett effektivt sätt och servicenivån gentemot de skattskyldiga hållas hög. Inför genomförandet av ett skattekontosystem krävs därför omfattande utbildnings- och informationsinsatser för en stor del av personalen inom främst skattemyndigheterna. Dessutom bör ett antal specialister på skattekontosystemet utbildas inom varje skatte- och kronofogdemyndighet. De direkta kostnaderna för dessa utbildnings- och informationsinsatser kan beräknas till cirka tio miljoner kronor.

Beträffande övriga föreslagna ändringar krävs särskild utbildning och information i fråga om bl.a. de ändrade bestämmelserna och den

nya beslutsordningen i fråga om ställföreträdares betalningsskyldighet för skatter och avgifter, den utvidgade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration och förslagen i övrigt om en förbättrad överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt samt den ändrade regleringen om anstånd med betalning av skatter och avgifter på grund av sociala skäl eller därmed liknande förhållanden. Kostnaderna för utbildnings- och informationsinsatser avseende dessa och övriga förslag kan beräknas till ca en miljon kronor.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Gunnar Johansson

I sitt slutbetänkande lägger Skattebetalningsutredningen fram ett mycket omfattande förslag till nytt uppbördssystem. Debiteringar, redovisningar och betalningar av skatter och avgifter samordnas i ett system med skattekonton. I skattekontosystemet skall ingå de i dag mest betydande skatte- och avgiftsbetalningarna. En helt ny uppbördslag föreslås — en skattebetalningslag. I lagen finns hela den rättsliga reglering som behövs för skattekontosystemet.

Jag har uppfattningen att utredningens förslag kommer att medföra fördelar för såväl företagen som för skattemyndigheterna. I ett antal frågor har jag emellertid en från utredningen avvikande uppfattning av sådan styrka att jag vill redovisa min inställning i ett särskilt yttrande. Redovisningen i yttrandet följer dispositionen i betänkandet.

Förfallodagens innebörd — inbetalningsdag eller bokföringsdag

Förfallodagens innebörd föreslås ändrad. Skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet skall ha bokförts på skattemyndighetens konto senast på förfallodagen för att anses ha blivit betalda i rätt tid.

Betalning av skatter och avgifter är masstransaktioner. De utförs av ett stort antal betalningsskyldiga vid ett stort antal tillfällen under året. Det är därför nödvändigt att systemet styrs av enkla och lätthanterliga regler. Det system som vi har i dag fungerar enligt min uppfattning på det hela taget bra. Den kritik som i betänkandet redovisas mot systemet är inte närmare utvecklad och kvantifierad. Om det föreligger ett obehörigt utnyttjande av systemet, vilket utredningen anser, på så sätt att betalning kan ske efter förfallodagen utan någon påföljd i form av dröjsmålsavgift, bör det vara enkelt att vidta beivrande åtgärder.

Förslaget innebär att osäkerhet kommer att råda när betalningen senast måste göras för att nå skattemyndighetens konto på förfallodagen. Risken för störningar i betalningssystemet under den tid det tar för betalningen att nå fram kommer helt att vila på den betalningsskyldige. Han har ingen möjlighet att påverka arbetet hos betalnings-

förmedlarna och han disponerar inte över något bevismaterial vid tvist angående försenade betalningar.

Det kan också konstateras, vilket utredningen också gör, att det tar olika lång tid för en betalning att nå en betalningsmottagare beroende på var i landet betalningen görs. En betalning som görs på ett litet postkontor i inre Norrland behöver tre dagar för att nå mottagaren, medan en betalning som görs i Stockholm når mottagaren betydligt snabbare. Det är enligt min uppfattning viktigt att alla betalnings-skyldiga behandlas lika. Förslaget uppfyller inte det kravet.

Förslaget ger också upphov till rent absurda effekter. Antag att en betalningsskyldig varit ute på resa och kommer hem dagen innan eller på förfallodagen. Den betalningsskyldige har ingen möjlighet enligt förslaget att — hur gärna han än vill — göra en rättidig betalning. Använder han gängse sätt för betalning till skattemyndighetens konto når inte betalningen fram i tid. Med nuvarande system uppkommer inga problem. Han går bara in på ett bankkontor eller postkontor på förfallodagens eftermiddag och gör betalningen som därigenom sker i rätt tid. Om förslaget i betänkandet genomförs måste det öppnas en möjlighet att göra skatte- och avgiftsbetalningar till skattemyndigheten direkt på dennas kontor.

I betänkandet anförs som ett starkt motiv för förändringen att det i privaträttsliga sammanhang i allmänhet gäller att en betalning anses fullgjord när den bokförts på betalningsmottagarens konto. Utredningen bortser då ifrån att några sanktioner oftast inte utgår vid några dagars försening. I skattekontosystemet föreslås däremot att ränta skall utgå fr o m dagen efter förfallodagen.

I sammanhanget förtjänas omnämnas vad som gäller för hyresbetalningar. I 12 kap. 20 § jordabalken stadgas att hyra som betalas genom bank-, post- eller girokonton anses ha kommit hyresvärden tillhanda när betalningsuppdraget togs emot av det förmedlande kontoret. Regeln torde ha tillkommit i hyresgästens skyddsintresse. Enligt min uppfattning finns samma skyddsintresse för en skatte- och avgiftsbetalare gentemot staten.

Det bör slutligen också påpekas att våra grannländer, Danmark, Norge och Finland, har samma regler om rättidig betalning som Sverige har för närvarande.

På de nu anförda grunderna kan jag inte biträda utredningens förslag till ny förfallodagsinnebörd.

Tidpunkter för betalning av skatter och avgifter

Val av förfallodagar

I skattekontosystemet skall det enligt förslaget finnas två förfallodagar varje månad — den 12 (i januari och i vissa fall i augusti den 17) samt den 26.

Av skäl som jag redovisat i mitt särskilda yttrande i delbetänkandet Mervärdesskatt — Nya tidpunkter för redovisning och betalning, SOU 1995:12, kan jag inte acceptera några förändringar av tidpunkten för betalning av mervärdesskatt i förhållande till vad som gällde t o m 1995. Redovisningen av mervärdesskatt i enmånadersperioder har jag dock godtagit.

Visserligen har de förändringar som genomförts av riksdagen inte blivit så stora som föreslogs i det ovan nämnda delbetänkandet. Men ett betydande antal företag, drygt 9 000, som svarar för 55 procent av den totala mervärdesskatteuppbörden, drabbas fortfarande av tidigare-läggningen av betalningstidpunkten. En viss förbättring innebär naturligtvis framflyttningen till den 26. Men fortfarande måste företagen förskottera mervärdesskatt till staten. All utgående mervärdesskatt från faktureringen under månaden innan hinner inte flyta in till den 26, eller i praktiken på grund av ändringen av förfallodagens innebörd till den 23 eller 24.

Det bör också i sammanhanget påpekas att de finansiella påfrestningarna på företagen blivit avsevärt högre än vad som förutsågs på hösten 1995. Enligt färskas uppgifter från Riksrevisionsverket i en rapport från april 1996 (Inkomstberäkning 1995, 1996, 1997) beräknas statsinkomsterna öka under 1996 på grund av ändrade redovisningsperioder med 11 miljarder kronor. Detta är 3—4 miljarder kronor mer än vad som beräknades i prop. 1995/96:19. Därtill kommer effekterna av att företagen måste förskottera mervärdesskatt till staten. Med de regler som gällde vid ingången av år 1996 kan den påfrestningen på företagets ekonomi beräknas till drygt 2 miljarder kronor. Den senaste ändringen av omsättningsgränsen som avses träda i kraft den 1 juli 1996 innebär en viss lättnad i den ekonomiska börda som lagts på företagen genom regeländringarna. Men fortfarande rör det sig om mycket stora belopp som lyfts bort från företagssektorn till det allmänna. Detta görs i en tid då all kraft måste läggas på ansträngningarna att få igång tillväxt och sysselsättning!

De förändringar som nu föreslås är inte tillräckliga. Enligt min uppfattning hade utredningen för de företag vars beskattningsunderlag vid mervärdesskatte-redovisningen överstiger 40 miljoner kronor bort

föreslå samma regler som för alla andra företag, dvs en återgång i princip till vad som gällde före 1996.

I mitt förslag om återställning inkluderar jag även den s k sommarregeln. De större företagen anses enligt utredningen utan större olägenheter kunna redovisa mervärdesskatt i juli för juni månad. Det bör emellertid hållas i minnet att alla företag med en omsättning överstigande 40 miljoner kronor inte har samma förutsättningar. De administrativa förutsättningarna för företag med miljardomsättning skiljer sig väsentligt från företag med en omsättning strax över 40 miljoner kronor. Förslaget om undantag från den s k sommarregeln kommer att medföra många inställda semestrar under juli månad för företagens ekonomipersonal. Detta är inte acceptabelt.

När det gäller kommuner och landsting föreslår utredningen att de i betalnings- och redovisningshänseende skall jämföras med skatt- och avgiftsskyldiga med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt som för beskattningsåret uppgår till högst 40 miljoner kronor. Motivet härför står att söka i det nuvarande avräkningsförfarandet mellan stat och kommun. För att konkurrensförutsättningarna skall bli likvärdiga mellan kommunala verksamheter och motsvarande verksamheter på den privata sidan måste i avräkningsförfarandet beaktas den konkurrensnackdel som den tidigare lagda mervärdesskatteuppbörden innebär för privata företag.

Slutligen vill jag också påpeka att utredningen inte tagit den fulla konsekvensen av förslaget om ändring av förfallodagens innebörd. Korrigering har skett med endast två dagar, från den 10 till den 12. Utredningen konstaterar att det kan ta upp till tre dagar för en betalning att nå mottagaren. För att helt undvika en förkortning av betalningsfristen genom den ändrade innebörden hade korrigering bort ske med tre dagar.

Betalningsskyldighet för skatter och avgifter

Ställföreträdarens personliga betalningsansvar för juridisk persons skatter och avgifter

Utredningen föreslår att de subjektiva rekvisiten — grov oaktsamhet och uppsåt — som i dag krävs för att en ställföreträdare skall göras personligt betalningsansvarig slopas. I stället införs i lagen ett nytt rekvisit innebärande att betalningsskyldigheten inträder om det inte vidtagits de åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga

borgenärens intressen. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Utredningen föreslår vidare att beslut i frågor om personligt betalningsansvar för ställföreträdare skall fattas av skattemyndighet i stället för som i dag av tingsrätt.

Med denna ändring avser utredningen att "genom en administrativ föreskriftsform säkra statens bristande möjligheter att skapa garantier för att betalningar av skatter och avgifter fullföljs".

Utredningens förslag innebär således att i stället för att skattemyndigheten har att visa att en ställföreträdare förfarit grovt oaktsamt eller med uppsåt räcker det med att visa att ett objektivet rekvisit är uppfyllt. Det vill säga efter samma processuella mönster som vid påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift.

Skäl till betalningsbefrielse sägs i första hand aktualiseras i de fall då ställföreträdaren inte har något ägarintresse i den juridiska personen. Mot befrielse talar i stället eget eller närståendes aktieinnehav eller bestämmande inflytande.

Jag ställer mig starkt kritisk till detta förslag och det förhållandet att utredningen valt att över huvud taget inte behandla den övergripande frågan om ansvarsgenombrott för delägare i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

De nuvarande reglerna om personligt betalningsansvar i skattelagstiftningen tillhör några av de få situationer då ett personligt betalningsansvar för ett företags skulder inträder för dess funktionärer.

Såsom utredningen nämnt finns det två andra fall där personligt betalningsansvar kan inträda för ställföreträdare, nämligen i 11 kap. 3 § och 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Till skillnad mot nuvarande regler om personligt betalningsansvar för skatter lägger man i aktiebolagslagen bevisbördan på ställföreträdaren som har att visa att han inte varit försumlig för att han skall undgå betalningsansvar. Dessa bestämmelser reglerar helt andra situationer än betalning av skatter som förfallit till betalning. Om någon jämförelse ändå skall göras bör det påpekas att dessa bestämmelser aldrig kan få någon retroaktiv verkan för den som förklaras ha ett personligt betalningsansvar. När det gäller bestämmelsen i 11 kap. 3 § kan den som inom femton månader från räkenskapsårets utgång underlåter att inge årsredovisning och revisionsberättelse till Patent- och registreringsverket drabbas av personligt betalningsansvar för *därefter* uppkommande förpliktelser.

Hittills har det inte införts några regler som innebär ansvarsgenombrott för delägare. Efter att Lagrådet avstyrkt avstod regeringen (prop. 1990/91:198) från att lämna något lagförslag grundat på betalningsansvarskommitténs förslag (SOU 1987:59) om ansvarsgenombrott för "den som har ett bestämmande inflytande" över verksamheten i aktie-

bolag eller ekonomisk förening. I betalningsansvarskommitténs förslag var förutsättningarna för att personligt betalningsansvar skulle inträda bl.a. ett otillbörligt handlande av den som skulle bli ansvarig gentemot borgenärerna och kausalitet mellan detta handlande och företagets obestånd.

I sin bedömning uttalade Lagrådet bl.a. följande.

”En väsentlig utgångspunkt måste vara att förslaget gäller undantag från den grundläggande associationsrättsliga principen att delägare ej ansvarar personligen i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Denna princip är själva grunden för dessa associationsformer och är avgörande för deras funktion i näringslivet. Den bör inte frångås annat än om verkligt goda skäl föreligger. - - - Med hänsyn till den vaga utformning som rekvisiten fått i lagrådsremissen framstår det som tvivelaktigt att lagstiftningen kan få någon preventiv effekt. Snarare förefaller det finnas en risk att lagstiftningen som den utformas i remissen, endast inför ett nytt osäkerhetsmoment i all näringsverksamhet som sker i aktiebolagsform, genom att principen om ansvarets begränsning till det satsade aktiekapitalet kan genombrytas i efterhand på otillräckligt preciserade grunder.”

Lagrådet ansåg att regler om ansvarsgenombrott borde föregås av en fördjupad utredning. Regeringen lämnade tilläggsdirektiv till aktiebolagskommittén, vilka senare har återkallats.

Den restriktiva hållning till ansvarsgenombrott som Lagrådet visade i det då aktuella lagförslaget gällde ett förslag om personligt betalningsansvar för såväl delägare som den som agerar enbart som ställföreträdare för ett bolag.

Personligt betalningsansvar inom skatteområdet drabbar den som leder företaget i egenskap av ställföreträdare och inte som ägare eller delägare. I många — framför allt mindre företag — är dock ställföreträdare och ägare samma person. Utredningen framhåller också att avsikten är att de ställföreträdare som avses drabbas av personligt betalningsansvar är de som även företräder ett ägarintresse.

För att aktiebolag och ekonomiska föreningar skall fungera i näringslivet fordras, enligt min mening, mycket restriktiva lagregler för ställföreträdarens betalningsansvar. Det nuvarande kravet på att skattemyndigheten skall ha att visa att rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåt är uppfyllda bör därför kvarstå. Likaså bör målen även fortsättningsvis handläggas inom de allmänna domstolarna. Prövning av mål med de aktuella rekvisiten framstår som främmande för förvaltningsdomstolarna som för övrigt inte gör denna typ av bedömningar.

Utredningen har inte gjort någon utredning av utländsk rätt. Inte heller har utredningen beaktat om Europakonventionens regler kan bli tillämpliga.

Vid den undersökning av rättsläget i Norge, Danmark och Finland som Industriförbund gjort har i korthet följande framkommit.

Norge

För att ställföreträdare skall kunna åläggas personligt betalningsansvar i Norge krävs att det föreligger uppsåt eller oaktsamhet. Bevisbördan ligger på skattemyndigheten.

Danmark

I Danmark prövas mål personligt betalningsansvar i de allmänna domstolarna efter allmänna skadeståndsrättsliga regler.

Finland

I Finland kan en ställföreträdare bli personligt betalningsansvarig för bolagets obetalda skatter om han gör sig skyldig till skattebrott. Straffstadganden finns även när det gäller innehållen förskottsuppbörd som inte betalats in.

I Europakonventionens artikel 6 regleras bl a den enskildes rättigheter vid anklagelse om brott. I Europadomstolens praxis har olika administrativa förfaranden ansetts ha en sådan straffliknande karaktär att artikel 6 varit tillämplig. En av de rättigheter som räknas upp i artikel 6 är den s k oskuldspresumtionen enligt vilken den enskilde har rätt att betraktas som oskyldig till den anklagades skuld lagligen fastställts. Oskuldspresumtionen kräver vanligtvis att bevisbördan läggs på det allmänna.

Jag anser att såväl de nordiska ländernas lagstiftning på detta område som den tveksamhet som föranleds Europakonventionens regler ytterligare förstärker kritiken mot utredningens förslag, vilket jag alltså inte biträder.

Särskilt yttrande av experten Christer Ljusberg

Utredningen föreslår att betalningsskyldigheten för ställföreträdare görs generell och enhetlig. Vidare föreslås en reglering om betalningsskyldigheten som sätter det administrativa syftet i förgrunden. De föreslagna ändringarna är väl genomarbetade och jag ställer mig bakom dem.

Jag har däremot en annan uppfattning än utredningen när det gäller beslutsordningen. Utredningens förslag är att besluten skall flyttas över från de allmänna domstolarna för att i första instans handhas av skattemyndigheten.

Bestämmelserna om företrädaransvar har i praktiken sin egentliga betydelse beträffande s.k. fåmansbolag. De innebär att den grundläggande principen om personlig ansvarsfrihet för ett aktiebolags skulder under viss angivna förhållanden sätts åt sidan.

Förutsättningarna för ett sådant ansvarsgenombrott är rigorösa enligt nuvarande lagstiftning. Ställföreträdaren måste avsiktligt eller av grov oaktsamhet ha försummat att fullgöra sina förpliktelser när det gäller bolagets betalningsskyldighet. Ansvarskretsen är begränsad. Dessutom skall betalningsskyldigheten jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Den omformade reglering som utredningen nu föreslår överensstämmer i allt väsentligt med det nuvarande regelsystemet när det gäller såväl förutsättningarna för den personliga betalningsskyldigheten som jämningsmöjligheterna.

En omfattande rättspraxis visar att de frågor som aktualiseras i mål om personligt betalningsansvar normalt är av ett annat slag än de som aktualiseras i vanliga skattemål. Hit hör t.ex. frågor om vem som är företrädare, om arbetsfördelningen i bolaget, om obestånd och om vilka avvecklingsåtgärder som vidtagits. Särskilt när det gäller de subjektiva förutsättningarna för personligt ansvar samt jämningsfrågan rör det sig om frågor som ligger närmast de allmänna domstolarna. Till sin juridiska konstruktion liknar statens krav i dessa mål för övrigt ett skadeståndsanspråk. Att den ursprungliga fordringen är en skatt eller avgift saknar betydelse i det sammanhanget.

Prövningen är ibland en mycket grannlaga uppgift. Muntlig bevisning är vanlig och har många gånger stor betydelse som underlag för de bedömningar som görs. Här är enligt min uppfattning de allmänna domstolarnas handläggningsordning — med muntliga förhandlingar som det normala — den som är bäst ägnad att leda till materiellt riktiga avgöranden.

Utredningen har åberopat att det i vissa mål görs invändningar som kräver ett ställningstagande till skatte- och avgiftsbeloppens riktighet

i sak. Som Riksskatteverket anført i sitt yttrande över Skattebrottsutredningens betänkande SOU 1995:10 är skattebeloppen emellertid ofta otvistiga i företrädarprocesserna. Om skatten eller avgiften är felaktig kan den omprövas av skattemyndigheten. Det förfarandet går snabbt. Skulle skattefrågan behöva föras till förvaltningsdomstol kan den skattskyldige normalt få anstånd med betalningen och företrädaransvar kan då inte bli aktuellt.

Jag anser alltså att målen om personligt betalningsansvar bör ligga kvar hos de allmänna domstolarna. Skulle sambandet med beskattningsfrågorna ändå anses motivera att ansvarsfrågan avgörs inom ramen för förvaltningsrättskipningen menar jag att målen bör föras till allmän förvaltningsdomstol, dvs. till länsrätt i första instans. Utredningens förslag innebär att skattemyndigheten i egenskap av part skall göra processekonomiska överväganden och föra förlikningsförhandlingar samtidigt som myndigheten har befogenheten att avgöra ansvarsfrågan genom ett ensidigt beslut. Enligt min uppfattning är detta inte godtagbart. Och jag anser inte heller att en sådan ordning kan försvaras med möjligheten för den skattskyldige att begära omprövning eller överklaga beslutet till skattedomstol.

Statens offentliga utredningar 1996

Kronologisk förteckning

1. Den nya gymnasieskolan – hur går det? U.
 2. Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. U.
 3. Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. C.
 4. Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. UD.
 5. Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
 6. Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. UD.
 7. Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. UD.
 8. Batterierna – en laddad fråga. M.
 9. Om järnvägens trafikledning m.m. K.
 10. Forskning för vår vardag. C.
 11. EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. K.
 12. Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. Fi.
 13. Offentlig djurskyddstillsyn. Jo.
 14. Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. Fi.
 15. Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. UD.
 16. Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. UD.
 17. Bättre trafik med väginformatik. K.
 18. Totalförsvarspflichtiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. Fö.
 19. Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. UD.
 20. Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. U.
 21. Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. U.
 22. Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. U.
 23. Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. N.
 24. Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. UD.
 25. Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. Ku.
 26. Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. K.
 27. En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. U.
 28. Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. U.
 29. Forskning och Pengar. U.
 30. Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. Fi.
 31. Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. C.
 32. Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. SB.
 33. Banverkets myndighetsroll m.m. K.
 34. Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. A.
 35. Kriminalunderrättelseregister DNA-register. Ju.
 36. Högskola i Malmö. U.
 37. Sveriges medverkan i FN:s familjeår. S.
 38. Nationalstadsparker. Me.
 39. Rapport från klimatdelegationen 1995. Klimatrelaterad forskning. M.
 40. Elektronisk dokumenthantering. Ju.
 41. Statens maritima verksamhet. Fö.
 42. Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. UD.
 43. Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. UD.
 44. Översyn av skatteflyktslagen. Reformrat förhandsbesked. Fi.
 45. Presumptionsregeln i expropriationslagen. Ju.
 46. Enskilda vägar. K.
 47. Cirkelsamhället. Studiecirkelars betydelser för individ och lokalsamhälle. U.
 48. Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. N.
 49. Regler för handel med el. N.
 50. Förbud mot vapen på allmän plats m.m. Ju.
 51. Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. A.
 52. Precisering av handelsändamålet i detaljplan. M.
 53. Kalkning av sjöar och vattendrag. M.
 54. Kooperativa möjligheter i storstadsområden. S.
 55. Sverige, framtiden och mångfalden. A.
 55. På väg mot egenföretagande. A.
 55. Vägar in i Sverige. A.
 56. Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. A.
 57. Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. Fi.
 58. Finansieringen av det civila försvaret. Fö.
-

Kronologisk förteckning

59. Europapolitikens kunskapsgrund.
En principdiskussion utifrån
EU 96-kommitténs erfarenheter. UD.
 60. Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och
utvidgningens effekter på den gemensamma
jordbrukspolitiken. UD.
 61. Olika länder – olika takt. Om flexibel integration
och förhållandet mellan stora och små stater i EU.
UD.
 62. EU, konsumenterna och maten
– Förväntningar och verklighet. Jo.
 63. Medicinska undersökningar i arbetslivet. A.
 64. Försäkringskassan Sverige – Översyn av
socialförsäkringens administration. S.
 65. Administrationen av EU:s jordbrukspolitik
i Sverige. Jo.
 66. Utvärderat personal. Ju.
 67. Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader.
Fi.
 68. Några folkbokföringsfrågor. Fi.
 69. Kompetens och kapital + bilaga. N.
 70. Samverkan mellan högskolan och näringslivet. N.
 71. Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer
och landsbygd. In.
 72. Rättspsykiatriskt forskningsregister. S.
 73. Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 1 – An Assessment. M.
 74. Swedish Nuclear Regulatory Activities.
Volume 2 – Descriptions. M.
 75. Värden i folkhögskolevärlden. U.
 76. EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer,
formalia. Sammanfattning av ett seminarium i
april 1996. UD.
 77. Utländska försäkringsgivare med verksamhet i
Sverige. Fi.
 78. Elberedskapen. Organisation, ansvarsfördelning
och finansiering. N.
 79. Översyn av revisionsreglerna. Fi.
 80. Viktigt meddelande.
Radio och TV i Kris och Krig. Ku.
 81. Skydd för sparande i sparkasseverksamhet. Fi.
 82. En översyn av luft- sjö- och spårtrafikens
tillsynsmyndigheter. K.
 83. Allmänt pensionssparande. S.
 84. Ekobrottsforskning. Ju.
 85. Egon Jönsson – en kartläggning av lokala sam-
verkansprojekt inom rehabiliteringsområdet. S.
 86. Utvecklad samordning inom det civila försvaret
och fredsrådningstjänsten. Kartläggning,
överbäganden och förslag. Fö.
 87. Tredimensionell fastighetsindelning. Ju.
 88. Kameraövervakning. Ju.
 89. Samverkan mellan högskolan och de små och
medelstora företagen. N.
 90. Sammanhållet studiestöd. U.
 91. Den privata vårdens omfattning och framtida
ersättningsformer – En översyn av de nationella
taxorna för läkare och sjukgymnaster. S.
 92. IT i miljöarbetet. M.
 93. Ny yrkestrafiklagstiftning. K.
 94. Nationell teledresskatalog. K.
 95. Botniabanan. K.
 96. Strukturförändring och besparing.
En uppföljning av genomförda förändringar
inom försvarsmaktens ledningsorganisation. Fö.
 97. Effektivare försvarsfastigheter!
Utvärdering av en reform. Fö.
 98. Vem styr försvaret? Utvärdering av
effekterna av LEMO-reformen. Fö.
 99. Avveckling med inläring. Erfarenheter från
LEMO-reformens avveckling av personal. Fö.
 100. Ett nytt system för skattebetalningar. Del A.
Ett nytt system för skattebetalningar. Del B.
Författningsförslag, författningskommentarer
och bilagor. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1996

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. [32]

Justitiedepartementet

Kriminalunderrättsregister
DNA-register. [35]
Elektronisk dokumenthantering. [40]
Presumptionsregeln i expropriationslagen. [45]
Förbud mot vapen på allmän plats m.m. [50]
Utvärderat personal. [66]
Ekobrottsforskning. [84]
Tredimensionell fastighetsindelning. [87]
Kameraövervakning. [88]

Utrikesdepartementet

Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. [4]
Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. [5]
Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. [6]
Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. [7]
Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. [15]
Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. [16]
Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. [19]
Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. [24]
Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. [42]
Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. [43]
Europapolitikens kunskapsgrund.
En principdiskussion utifrån
EU 96-kommitténs erfarenheter. [59]
Miljö och jordbruk. Om EU:s miljöregler och utvidgningens effekter på den gemensamma jordbrukspolitik. [60]
Olika länder – olika takt. Om flexibel integration och förhållandet mellan stora och små stater i EU. [61]
EU:s regeringskonferens – procedurer, aktörer, formalia. Sammanfattning av ett seminarium i april 1996. [76]

Försvarsdepartementet

Totalförsvarspiktiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. [18]
Statens maritima verksamhet. [41]
Finansieringen av det civila försvaret. [58]
Utvecklad samordning inom det civila försvaret och freds räddningstjänsten. Kartläggning, överväganden och förslag. [86]
Strukturförändring och besparing.
En uppföljning av genomförda förändringar inom försvarsmaktens ledningsorganisation. [96]
Effektivare försvarsfastigheter!
Utvärdering av en reform. [97]
Vem styr försvaret? Utvärdering av effekterna av LEMO-reformen. [98]
Avveckling med inläring. Erfarenheter från LEMO-reformens avveckling av personal. [99]

Socialdepartementet

Sveriges medverkan i FN:s familjeår. [37]
Kooperativa möjligheter i storstadsområden. [54]
Försäkringskassan Sverige – Översyn av socialförsäkringens administration. [64]
Rättspsykiatriskt forskningsregister. [72]
Allmänt pensionssparande. [83]
Egon Jönsson – en kartläggning av lokala samverkansprojekt inom rehabiliteringsområdet. [85]
Den privata vårdens omfattning och framtida ersättningsformer – En översyn av de nationella taxorna för läkare och sjukgymnaster. [91]

Kommunikationsdepartementet

Om järnvägens trafikledning m.m. [9]
EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. [11]
Bättre trafik med väginformatik. [17]
Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. [26]
Banverkets myndighetsroll m.m. [33]
Enskilda vägar. [46]
En översyn av luft- sjö- och spårtrafikens tillsynsmyndigheter. [82]
Ny yrkestrafiklagstiftning. [93]
Nationell teledresskatalog. [94]
Botniabanan. [95]

Finansdepartementet

Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. [12]
Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. [14]

Statens offentliga utredningar 1996

Systematisk förteckning

Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. [30]
Översyn av skatteflyktlagen.
Reformerat förhandsbesked. [44]
Pensionssamordning för svenskar i EU-tjänst. [57]
Medborgerlig insyn i kommunala entreprenader. [67]
Några folkbokföringsfrågor. [68]
Nårländska försäkringsgivare med verksamhet i Sverige. [77]
Översyn av revisionsreglerna. [79]
Skydd för sparande i sparkasseverksamhet. [81]
Ett nytt system för skattebetalningar. Del A.
Ett nytt system för skattebetalningar. Del B.
Författningsförslag, författningskommentarer och bilagor. [100]

Utbildningsdepartementet

Den nya gymnasieskolan – hur går det? [1]
Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. [2]
Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. [20]
Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. [21]
Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. [22]
En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. [27]
Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. [28]
Forskning och Pengar. [29]
Högskola i Malmö. [36]
Cirkelsamhället. Studiecirkelns betydelser för individ och lokalsamhälle. [47]
Värden i folkhögskolevärlden. [75]
Sammanhållet studiestöd. [90]

Jordbruksdepartementet

Offentlig djurskyddstillsyn. [13]
EU, konsumenterna och maten – Förväntningar och verklighet. [62]
Administrationn av EU:s jordbrukspolitik i Sverige. [65]

Arbetsmarknadsdepartementet

Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. [34]
Grundläggande drag i en ny arbetslöshetsförsäkring – alternativ och förslag. [51]
Sverige, framtiden och mångfalden. [55]
På väg mot egenföretagande. [55]

Vågar in i Sverige. [55]
Hälften vore nog – om kvinnor och män på 90-talets arbetsmarknad. [56]
Medicinska undersökningar i arbetslivet. [63]

Kulturdepartementet

Från massmedia till multimedia – Att digitalisera svensk television. [25]
Viktigt meddelande.
Radio och TV i Kris och Krig. [80]

Näringsdepartementet

Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. [23]
Shaping Sustainable Homes in an Urbanizing World. Swedish National Report for Habitat II. [48]
Regler för handel med el. [49]
Kompetens och kapital + bilaga. [69]
Samverkan mellan högskolan och näringslivet. [70]
Elberedskapen. Organisation, ansvarsfördelning och finansiering. [78]
Samverkan mellan högskolan och de små och medelstora företagen. [89]

Civildepartementet

Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. [3]
Forskning för vår vardag. [10]
Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. [31]

Inrikesdepartementet

Lokal demokrati och delaktighet i Sveriges städer och landsbygd. [71]

Miljödepartementet

Batterierna – en laddad fråga. [8]
Nationalstadsparker. [38]
Rapport från klimatdelegationen 1995.
Klimatrelaterad forskning. [39]
Precisering av handelsändamålet i detaljplan. [52]
Kalkning av sjöar och vattendrag [53]
Swedish Nuclear Regulatory Activities. Volume 1 – An Assessment. [73]
Swedish Nuclear Regulatory Activities. Volume 2 – Descriptions. [74]
IT i miljöarbetet. [92]



FRITZES

POSTADDRESS: 106 47 STOCKHOLM
FAX 08-20 50 21, TELEFON 08-690 91 90

ISBN 91-38-20304-9
ISSN 0375-250X