

12 Avstämning av skattekontot

Prop. 1996/97:100

Del 1

12.1 Månadsavstämning

12.1.1 Allmänna riktlinjer

Regeringens förslag: Skattekontot skall stämmas av varje månad som det har förekommit någon transaktion på kontot. Samtliga konton skall stämmas av en gång per år.

Varje gång ett skattekonto har stämts av skall kontohavaren genom ett kontobesked eller på annat sätt få besked om ställningen på kontot.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. *Svenska Bankföreningen* anser dock att uppgift om månadsavstämning alltid skall ske med kontobesked till kontohavaren såvida någon transaktion förekommit. Utredningens förslag att detta också skall kunna ske per telefon om det inte finns något underskott på kontot öppnar möjlighet till missförstånd. Detta anser Bankföreningen inte acceptabelt eftersom det i det enskilda fallet kan vara fråga om betydande belopp.

Skälen för regeringens förslag: 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, påminneförfarande, restföringstidpunkter, m.m. I dag används dessutom rutiner för hantering av uppbörds- och mervärdesskattedeklarationer 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. avstämmningar, betalningspåminnelser och eventuella restföringsåtgärder avseende de skatter och avgifter som ingår i systemet. Avstämningen av skattekonton bör, enligt de riktlinjer som utredningen dragit upp, 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 medföra att en avstämning blir 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 en sådan avstämning bör jämfört med i dag förkortas väsentligt. 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.

Endast Svenska Bankföreningen har haft något att invända mot förslaget. Skriftliga kontobesked bör enligt regeringens mening alltid skickas ut efter en kontoavstämning som medför att ett underskott uppkommer på skattekontot. Ett sådant kontobesked skall innefatta en uppmaning att betala underskottet (se avsnitt 12.1.3). Att så som Bankföreningen föreslagit sända ut skriftliga kontobesked efter varje månatlig kontoavstämning är däremot knappast nödvändigt. Det får i många fall anses tillräckligt att kontouppgifterna är tillgängliga för kontohavaren, t.ex. genom att han får uppgifterna per telefon. Vi anser därför att kontoavstämningen bör ske enligt de av utredningen angivna riktlinjerna och föreslår ett sådant förfarande. Den närmare utformningen av förfarandet behandlar vi i följande avsnitt. Då tar vi också upp frågan i vilka situationer kontobesked skall sändas ut till kontohavarna.

Prop. 1996/97:100

Del 1

12.1.2 Överskott på kontot

Regeringens förslag: Ett överskott på ett skattekonto skall som huvudregel vara tillgängligt för kontohavaren. En återbetalning skall dock inte göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av en ännu inte förfallen skattefordran.

Återbetalning skall automatiskt göras efter avstämning och eventuell utredning då överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt, ändring av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer skall återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige.

En återbetalning som har sin grund i en överskjutande ingående mervärdesskatt skall, efter utredning, göras så snart det kan ske. I normalfallet skall emellertid återbetalning inte göras före den första förfalldagen, dvs. den 12, i månaden efter redovisningsperiodens utgång. I vissa fall skall dock återbetalning kunna ske även före den 12.

Utredningens förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att återbetalning av överskott alltid skall ske automatiskt utom i de fall den skattskyldige begärt annat.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. *Riksskatteverket* ställer sig i huvudsak bakom förslagen om avstämning av skattekontot. Verket anser dock att återbetalning av ett överskott på skattekontot skall ske med automatik endast då överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt, nedsättning av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt. I övriga situationer bör återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. Om den skattskyldiges skattekonto redan visar överskott vid någon

av de ovan angivna situationerna bör återbetalning enligt Riksskatteverkets mening ske endast med det belopp som motsvarar den överskjutande mervärdesskatten, skattenedsättningen eller ö-skatten. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker utredningens förslag. Dock bör den skattskyldige kunna välja att låta ett överskott på skattekonto stå kvar. Det bör således inte föranleda automatisk återbetalning om den skattskyldige begär annat. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det av lagtexten skall framgå att den skattskyldige har rätt att få överskjutande skatt skyndsamt återbetald. Delegationen utgår ifrån att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall kunna ske varje dag under månaden men vill att frågan klargörs under beredningen i departementet. *Länsrätten i Stockholms län* anser att de föreslagna bestämmelserna om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt inte är lättlästa. Om de betyder att man inte får ut den överskjutande ingående mervärdesskatten förrän man betalat den F-skatt som förfaller till betalning den 12 i månaden efter den då mervärdesskatten skall redovisas synes det innebära en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten för F-skatt. Länsrätten finner skäl att ifrågasätta ett system där vissa drabbas hårdare än andra. *Svenska Bankföreningen* anser att den föreslagna ordningen för återbetalning av överskott på skattekontot är oacceptabel. Skall ett eventuellt underskott av den slutliga skatten täckas så gott som omgående är det enligt Bankföreningen självklart att ett eventuellt överskott skall utbetalas skyndsamt. För de företag som har överskjutande ingående mervärdesskatt, främst nystartade företag och exportföretag, innebär förslaget en klar försämring. Ofta lämnas en negativ deklaration någon av de första arbetsdagarna, dvs. utan att invänta deklarationstidpunkten. Återbetalning som inte motiverar utredning skall enligt nu gällande regler göras skyndsamt, i regel 4-14 dagar efter det att deklaration ingetts. Genom införandet av ett skattekontosystem kommer återbetalningen av mervärdesskatt att påverkas bl.a. av att redovisningsskyldigheten i sin helhet fullgjorts för perioden. Det förefaller enligt förslaget vara så att t.ex. stora exportföretag måste vänta på återbetalningen till den 12 i månaden efter redovisningsperioden om de inte kan fullgöra den övriga redovisningsskyldigheten tidigare. Bankföreningen anser att det är angeläget att det av lagtexten klart framgår att den skattskyldige har rätt till skyndsamt återbetalning.

Skälen för regeringens förslag: Den huvudprincip som nu 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.

Enligt Skattebetalningsutredningens 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, som också några remissinstanser har framhållit, 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 obetalda belopp hos kronofogdemyndigheten. Man kan inte heller undvara en möjlighet för skattemyndigheten att i vissa fall avvakta med en utbetalning av utredningsskäl. Detta ligger i uttrycket nödvändig utredning.

Kontohavarens viljeyttring skall enligt utredningens förslag vara avgörande för om överskott skall betalas ut. Om den skatt- eller avgiftsskyldige inte säger annat bör emellertid skattemyndigheten betala ut ett överskott. Riksskatteverket anser däremot att återbetalning av ett överskott på skattekontot skall ske med automatik endast i vissa särskilt angivna fall. Vi anser att den ordning som Riksskatteverket förordat är den mest ändamålsenliga och föreslår att reglerna om återbetalning utformas i enlighet med verkets förslag. Återbetalning av överskott skall sålunda ske automatiskt endast då överskottet uppkommit antingen på grund av överskjutande ingående mervärdesskatt, nedsättning av ett tidigare beskattningsbeslut eller vid den årliga avstämningen av slutlig skatt (18 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen). I övriga situationer skall återbetalning ske först efter begäran från den skattskyldige. Om den skattskyldiges skattekonto redan visar överskott vid någon av de nyss angivna situationerna skall återbetalning ske endast med det belopp som motsvarar den överskjutande mervärdesskatten, skattenedsättningen eller "ö-skatten". Även i de fall en automatisk återbetalning normalt skall ske bör den skattskyldige, som Svenska Revisorsamfundet påpekat, kunna välja att låta beloppet stå kvar på skattekontot.

I administrativt hänseende bör systemet med återbetalningar från skattekonton utformas så att skattemyndigheten inte behöver fatta särskilda beslut beträffande varje återbetalning. Utbetalningarna bör i stället utformas som automatiska, maskinella beslut. Utbetalningarna bör exempelvis, efter att stående överföring begärts, kunna göras till ett konto i bank. 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 (se 18 kap. 10 § skattebetalningslagen). Beloppet kan härigenom tas i anspråk för eventuella senare debiterade skatter eller avgifter.

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 avstämnings-tidpunkten samt att tidigare perioder är avstämda och inga restförda belopp finns.

Anledningen till överskottet kan exempelvis vara att den inbetalda preliminära skatten överstiger den slutliga skatten, att det finns en överskjutande ingående mervärdesskatt eller att anstånd med betalningen av en skatt eller avgift har medgetts. Det kan också vara så att en tidigare fastställd skatt ändrats genom en omprövning eller ett överklagande som medför en lägre skattedebitering för en viss period. Detta kan 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 respektive 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 registrering 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 mervärdesskatterregistret. Från årsskiftet 1994/95 sker avräkning också mot krav avseende debiterad och innehållen preliminär skatt samt arbetsgivaravgifter. Efter eventuell avräkning förs återstående belopp över till postgirot för utbetalning. Överföringen sker normalt dagen efter klarmarkeringen. Om den skattskyldige 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 en särskild 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 då 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 automatiskt före en återbetalning till den skatt- eller avgiftsskyldige. Härigenom undviks nackdelarna i nuvarande system med bl.a. 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 innehållen 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 mervärdesskattebelopp att återfå i allmänhet in sina

mervärdesskattedeklarationer omedelbart efter redovisningsperiodens slut, dvs. någon av de första dagarna i påföljande månad. Enligt utredningens förslag till skattekontosystem skall förfarandet hos skattemyndigheten innefatta alla moment som sker i dag. Uppdateringen av skattekontot skall ske när deklarationen registreras och när den klarmarkeras. En utbetalning skall sedan göras efter avstämning av kontot. Om kontohavaren är arbetsgivare skall som förutsättning för avstämning gälla att redovisningen för samma period har fullgjorts. För utbetalning skall vidare krävas i första hand att den överskjutande ingående mervärdesskatten överstiger den innehållna preliminära skatten och arbetsgivaravgifterna som skall betalas i den månad som återbetalning begärs. Till detta kommer att kontot inte får uppvisa något underskott från tidigare perioder. Detta innefattar, som nyss nämnts, också krav som lämnats för indrivning.

Avstämningen av kontot skall knytas till perioden. Om den överskjutande ingående mervärdesskatten avser t.ex. redovisningsperioden juni skall alltså även innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för samma månad ha redovisats innan återbetalning kan ske. Om alla redovisningsuppgifter kommit in skall utbetalning kunna göras även om förfallodagen inte passerats) under förutsättning att kontot utvisar ett överskott. I konsekvens härmed kan ett överskott på kontot 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 kontot.

För den redovisning av mervärdesskatt som görs strax efter ett månadsskifte behövs enligt utredningens bedömning 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.

Vi har inte något att erinra mot utredningens förslag och bedömning.

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. till 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 (se 18 kap. 4 § skattebetalningslagen). 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 emellertid 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.

I nuvarande 6 § första stycket mervärdesskatteförordningen (1994:223) stadgas att återbetalning av mervärdesskatt skall ske skyndsamt. Detta krav har i vissa fall bedömts kunna komma i konflikt med behovet av kontroll innan utbetalning sker. Kravet har å andra sidan motiverats av det seriösa näringslivets behov. Nuvarande reglering är inte tillfredsställande utformad och den ger knappast uttryck för de avvägningar som skattemyndigheterna skall göra. Den är snarare utformad så att den motverkar kontrollåtgärder vid misstanke om skattefusk och kontrollåtgärder av stickprovsnatur.

En grundtanke i skattekontosystemet är att ett överskott på ett skattekonto skall kunna återbetalas så snart som möjligt. Denna utgångspunkt får naturligtvis inte komma i konflikt med regeringens strategi för bekämpning av ekonomisk brottslighet.

I rapporten angående vissa åtgärder mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet (dnr Fi96/3146), som överlämnades till Finansdepartementet i juni 1996, föreslås bl.a. vissa ändringar i mervärdesskattelagen angående tidpunkter för återbetalning av mervärdesskatt. Förslagen innebär att återbetalning av mervärdesskatt som bestämts enligt deklaration skall ske utan oskäligt dröjsmål eller senast vid utgången av månaden efter den då deklarationen lämnats. I övriga fall skall återbetalning ske skyndsamt. Återbetalning får göras beträffande sådan del av ett överskjutande belopp som inte omfattas av vidare kontrollåtgärder. Skattemyndigheten får besluta att återbetalning av visst belopp skall skjutas upp.

Regeringen delar uppfattningen att en modifiering av de regler som nu finns rörande återbetalning av mervärdesskatt bör ske. Utgångspunkten är naturligtvis att återbetalning skall ske skyndsamt. Reglerna måste emellertid ge utrymme för nödvändiga kontroller före återbetalning. Med hänsyn till de nya reglerna om skattekonto och till hur detta skall användas bör bestämmelserna utformas med sikte på registreringen på skattekontot i stället för på återbetalningen som sådan. Reglerna är dock av sådan art att de närmast torde höra hemma i föreskrifter till skattebetalningslagen. Något förslag lämnas därför inte här.

Sammanfattningsvis kan sägas att en återbetalning från ett skattekonto skall förutsätta att redovisningsskyldigheten för den redovisningsperiod eller de redovisningsperioder som återbetalningen omfattar har fullgjorts. Före återbetalning skall bl.a. de skatter och avgifter som förfaller till betalning under den månad som återbetalning begärs räknas av. Vi föreslår en sådan ordning.

Som redan sagts avser redovisningen av källskatt och arbetsgivarav-

gifter respektive mervärdesskatt olika månader eller redovisningsperioder för skattskyldiga vars beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, 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.

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. 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 skattedeclaration omedelbart efter redovisningsperiodens utgång, dvs. i början av maj, och begära utbetalning av överskjutande belopp efter kvittning mot innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för april.

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 kr. Liknande villkor för återbetalning anser utredningen kunna ställas även inom ramen för ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Regeringen delar utredningens uppfattning i det här avseendet.

Med förtidsåterbetalning avses inom skattekontosystemet återbetalning av 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, som utredningen påpekat, 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 respektive 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 i förtid 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.

Vi föreslår att regler om återbetalning tas in i 18 kap. 3 § skattebetalningslagen.

12.1.3 Underskott på kontot

Regeringens 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 tidpunkt som anges i betalningsuppmaningen, skall fordringen lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning om den uppgår till ett visst lägsta belopp.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot utredningens förslag. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* anser att det vore av värde om det uttryckligen framgick att en anmaning att betala ett underskott som uppkommit på ett skattekonto inte förtar den skattskyldige rätten till frivillig rättelse. Riksenheten vill också erinra om vikten av att uppgifter om enskilda poster på skattekontot, t.ex. om skattebeslut, förfallodagar, betalningar m.m., bevaras under mycket lång tid. Detta är nödvändigt med hänsyn till att skattebrott oftast inte preskriberas förrän efter fem eller tio år och i vissa fall ännu längre tid.

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

I ett system med skattekonton bör kontohavaren ha möjlighet att få en uppgift om kontoställningen varje månad som det har förekommit en transaktion på kontot. Uppgiften bör, som vi redan sagt (se avsnitt 12.1.1), kunna lämnas exempelvis i form av ett kontoutdrag eller via telefon. I de fall kontot visar ett underskott bör 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. I likhet med

Riksenheten mot ekonomisk brottslighet anser vi att den nu aktuella betalningsuppsmaningen inte förtar den skattskyldige rätten till frivillig rättelse. Vi föreslår en sådan ordning som angetts nu.

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. Frågan om när ett underskott på ett skattekonto skall överlämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning behandlar vi mer utförligt i ett senare avsnitt (se avsnitt 14.2).

12.2 Årlig avstämning

Regeringens förslag: Underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt skall förfalla till betalning på den förfalldag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 90 dagar. Underskott och överskott vid den årliga avstämningen skall hanteras på samma sätt som vid månadsavstämningen.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt skall förfalla till betalning enligt huvudregeln i skattekontosystemet, dvs. på den förfalldag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Näringslivets Skattedelegation* anser dock att betalningsfristen är för kort. Skattedelegationen föreslår 60 dagar.

Skälen för regeringens förslag: Av våra hittills framlagda förslag framgår bl.a. följande.

Avstämningen av ett skattekonto innebär att den slutliga skatten för en skattskyldig 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 med början i augusti månad under taxeringsåret. Ett eventuellt över- eller underskott medför – i enlighet med vad vi senare kommer att föreslå (se avsnitt 13) – att ränta räknas fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret med beaktande av ställningen på kontot under året. Till den del underskottet inte överstiger 20 000 kr räknas dock ränta endast fr.o.m. den 4 maj taxeringsåret.

För dem som deklarerar med särskild självdeklaration bör som vi återkommer till i det senare skatteuträkning och debitering av slutlig skatt ske löpande (se avsnitt 20). 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. Räkna 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 men bokföringen av återbetalningen på skattekontot sker först i samband med att den slutliga skatten bokförs.

Om det uppkommer ett underskott på skattekontot vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt skall underskottet enligt utredningens förslag förfalla till betalning vid den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar. Vi anser mot bakgrund av den kritik som riktats mot förslaget och med hänsyn till att den kvarstående skatten i nuvarande system i regel skall betalas genom skatteavdrag först under månaderna januari–mars året efter taxeringsåret att den föreslagna betalningsfristen är för kort. För en något längre betalningsfrist talar också vårt förslag om en löpande debitering av slutlig skatt som medför att den skattskyldige inte på förhand vet när debiteringen kommer att ske. Vi föreslår att betalningsfristen i nu aktuellt fall skall vara 90 dagar.

Vårt förslag i den här delen framgår av 16 kap. 6 § skattebetalningslagen.

För en kontohavare med A-skatt inträffar normalt endast en händelse på skattekontot varje år. Det är avräkningen mellan preliminär och slutlig skatt. Ett överskott som uppkommer vid den avstämning som görs då bör, om det inte skall tas i anspråk för betalning av annan skatt eller avgift som har förfallit till betalning, skyndsamt betalas ut efter eventuell avräkning och utmätning av kronofogdemyndigheten. Återbetalningen bör ske automatiskt. Samtidigt bör den ränta på överskottet som beräknats fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret betalas ut.

Vad gäller övriga kontohavare bör ett överskott som uppkommer på grund av avstämningen av preliminär skatt mot slutlig skatt även i nu aktuella fall återbetalas. Om den skatt- eller avgiftsskyldige inte har begärt annat bör alltså överskottet, liksom för kontohavare med A-skatt, skyndsamt betalas tillbaka. Återbetalningen bör ske automatiskt. Ränta bör, med beaktande av kontoställningen under året, räknas fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret.

Bestämmelser om återbetalning av skatt i samband med den årliga avstämningen av skattekontot har tagits in i 18 kap. 1 § skattebetalningslagen.

12.3 Betalningsupppmaning

Regeringens förslag: Om det har uppkommit ett underskott på ett skattekonto skall den skatt- eller avgiftsskyldige genom en betalningsupppmaning ges tillfälle att betala sin skatte- eller avgiftsskuld innan skulden lämnas för indrivning.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Om det uppstår ett underskott på ett skattekonto bör som redan framhållits den skatt- eller avgiftsskyldige genom en betalningsupppmaning ges tillfälle att betala beloppet (20 kap. 3 § skattebetalningslagen). I den mån kontot inte är utjämnat inom föreskriven tid skall underskottsbeloppet med beaktande av de tids- och beloppgränser som anges i ett senare avsnitt (se avsnitt 14.2) lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning (20 kap. 1 § skattebetalningslagen).

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.

Exempel

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

Skattemyndigheten skickar en betalningsupplupning till kontohavaren, med uppmaning att betala 11 000 kr och upplupen ränta 400 kr senast en viss angiven dag i mars. Kontohavaren får en upplysning med innebörden att om beloppet inte har betalats vid denna tidpunkt kan det 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 ytterligare skatt debiterats kontot så att det nu uppvisar ett underskott på 13 000 kr inklusive ränta.

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

Vi kan inte nu 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. Vår bedömning är dock att avstämningen av en viss månad och uttag av eventuell betalningsupplupning kan ske omkring en vecka efter det att förfallodagen eller förfallodagarna har passerats 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 ränteberäkning. 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 tillgodoräknar gäldenären belopp som betalning för de indrivningsuppdrag som lämnats, bör således uppgift om dessa belopp direkt redovisas till skattemyndigheten för bokföring på kontot. Själva medelsredovisningen till riksbokföringen avseende dessa belopp bör däremot liksom 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 avstämmningar som görs på skattekontot bör den skattskyldiges restföringssaldo på kontot

kontrolleras. Ytterligare betalningsuppsmaningar 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.

12.4 Beloppsgränser i skattekontosystemet

Regeringens förslag: Nuvarande beloppsgränser som innebär att mindre skatte- eller avgiftsbelopp inte skall betalas in eller återbetalas skall slopas. Ett överskott som inte uppgår till 100 kr skall emellertid i regel inte föranleda återbetalning. I stället skall beloppet stå kvar och ränteräknas på skattekontot.

Nya beloppsgränser skall gälla i fråga om dels ränteberäkning i skattekontosystemet, dels överlämnande för indrivning.

Utredningens förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inte någon av remissinstanserna har haft något att invända mot förslagen. *Svenska Revisorsamfundet* anser dock att gränsen för krav respektive återbetalning med hänsyn till att mindre skattebelopp ränteberäknas bör kunna höjas från de föreslagna 100 kr, förutsatt att någon administrativ förenkling härigenom uppnås.

Skälen för regeringens förslag: I dag finns ett antal beloppsgränser i uppbördslagen (1953:272, UBL), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) och mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Enligt 27 § 3 mom. UBL påförs inte kvarskatteavgift understigande 50 kr. I 27 § 3 och 4 mom. UBL finns beloppsgränsen 20 000 kr som när en kvarstående skatt skall betalas är avgörande för 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 kr inte tas ut (28 § UBL). Detsamma gäller beträffande tillkommande skatt (31 § UBL). Enligt 22 kap. 3 § ML behöver inte skattebelopp under 25 kr 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 kr (32 § UBL och 14 § USAL). Detsamma gäller anståndsrenta (49 § 4 mom. UBL och 13 § USAL).

Enligt 58 § 3 mom. UBL är dröjsmålsavgiften minst 100 kr. Vidare gäller att om det ursprungligen obetalda beloppet är mindre än 100 kr, 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 kr (68 § UBL). I fråga om arbetsgivaravgifter återbetalas inte belopp under 100 kr (23 § USAL). Återbetalning av mervärdesskatt sker inte av skattebelopp under 25 kr (22 kap. 3 § ML). Ö-skatteränta betalas inte ut om den understiger 50 kr vilket

gäller även beträffande restitutionsränta (69 § 1 mom. respektive 69 § 2 mom. UBL och 24 § USAL). Prop. 1996/97:100
Del 1

I 30 § uppbördsförordningen (1967:626, UBF) föreskrivs att indrivning inte behöver begäras för en fordran som understiger 100 kr, eller om det finns särskilda skäl 200 kr, om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

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 respektive skattekonto i princip oberoende av storleken på den betalning som är aktuell. Allmänt kan sägas att avvikelser från den ordningen är ägnade att tynga administrationen såväl inom skatteförvaltningen som hos de skatt- och avgiftsskyldiga. Även i övrigt innebär beloppsgränser i olika hänseenden att det tillkommer administrativa rutiner. I något fall kan dock en beloppsgräns göra systemet effektivare genom att hanteringen förenklas och att resurserna därigenom kan användas på ett mera ändamålsenligt sätt.

I skattekontosystemet kommer ränta att beräknas löpande på såväl positiva som negativa saldon. Hur ränteberäkningen skall göras behandlar vi i avsnitt 13. Den valda metoden att beräkna ränta innebär enligt vår mening att det saknas anledning att särskilja belopp på grund av beloppens storlek. Alla differenser som uppkommer vid avstämning av skattekontot skall således registreras på kontot som ett belopp att betala eller att återfå. Nuvarande reglering som innebär att mindre belopp inte skall betalas in respektive inte skall återbetalas bör alltså slopas.

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 det är fråga om mindre belopp. En ordning med fasta beloppsgränser i dessa hänseenden är 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. Vilka beloppsgränser som skall gälla för olika kategorier av skattskyldiga behandlas i avsnitt 14.2. Samtliga skattekonton bör emellertid utjämnas efter viss tid. Om det har funnits ett underskott på kontot en längre tid bör fordringen således överlämnas för indrivning även om den endast uppgår till ett mindre belopp.

Mindre skatteskulder kommer alltså att ligga kvar på kontot med ränteberäkning. 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 för indrivning. Det bör också framgå vilken betalning som skall göras om den skattskyldige vill bli kvitt skulden inklusive 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 den genom en senare avstämning eller genom räntedebitering har ökat så mycket att beloppsgränsen nås.

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 ett visst minsta belopp (se 18 kap. 7 § skattebetalningslagen). Mindre belopp bör få stå kvar på skattekontot till

dess att de kan kvittas mot en tillkommande skatteskuld eller ett ytterligare belopp att återfå gör att beloppsgränsen nås. Eftersom ränta beräknas på saldot på skattekontot, kan även intäktsröntan leda till att gränsen för återbetalning passeras.

Ränteberäkningen i skattekontosystemet, som behandlas i avsnitt 13, gör att det inte behövs någon motsvarighet till nu gällande beloppsgränser avseende olika räntor.

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 kommer att tas ut i vissa mindre angelägna fall följer i stället av bestämmelsen att den skattskyldige får befrias från skattetillägget när det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt (se 15 kap. 7 § andra stycket skattebetalningslagen).

I fråga om ändrad beräkning av preliminär skatt (se avsnitt 19.4) bör inte i lag föreskrivas några 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 det finns andra särskilda skäl (se 6 kap. 5 § och 8 kap. 29 § skattebetalningslagen). Inte heller vid anstånd på grund av avyttring bör någon beloppsgräns tas in i lag (se avsnitt 22). I båda här nämnda fall bör det komma an på Riksskatteverket att verka för att enhetliga och ändamålsenliga principer utvecklas.

13 Ränta i skattekontosystemet

13.1 Principerna för ränteberäkningen

Regeringens förslag: I skattekontosystemet skall beräknas intäktsränta och kostnadsränta. Intäktsröntan skall ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Kostnadsröntan skall dels fungera som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader. Räntorna skall beräknas dagligen utifrån den skattskyldiges sammanlagda skuld eller tillgodohavande på skattekontot.

Intäktsränta skall beräknas efter en nivå, medan kostnadsränta skall beräknas efter tre olika nivåer.

Intäkts- och kostnadsröntorna skall utgå från en basränta som i sin tur baseras på sexmånaders statsskuldväxlar. Basröntan skall ändras först om röntan på statsskuldväxlarna ändrats med minst en procentenhet.

Röntan skall inte vara skattepliktig respektive avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Utredningens förslag stämmer i allt väsentligt överens med regeringens förslag. Utredningen har dock föreslagit att basräntan skall ändras först om räntan på sexmånaders statsskuldväxlar ändrats med minst två procentenheter.

Remissinstanserna ställer sig i stort bakom utredningens förslag. Flera menar dock att visserligen ger ett system med räntor i stället för avgifter bättre överskådlighet men den föreslagna författningsregleringen är oklar och svår att förstå. *Riksrevisionsverket* anser att oönskade tröskeeffekter undviks i det föreslagna systemet samtidigt som tillräckligt höga kostnadsräntor kan väntas fungera som bra och kontinuerligt verkande incitament för skattskyldiga att fullgöra sina skatte- och avgiftsåligganden. *Riksgäldskontoret* påpekar att den skattskyldige kan komma att få betala t.ex. 5 % i ränta medan staten betalar 6,99 % för sin egen upplåning. Detta förslag till ren subvention är enligt kontorets mening orimligt. Att den skattskyldige inte klarar av att följa räntan på sitt skattekonto om den ändras ofta, anser kontoret vara ett mycket tunt motiv. Även när räntan räknas enligt utredningens förslag till mellannivå (125 % av basräntan) leder det vid vissa räntelägen till en ren subvention. *Statens löne- och pensionsverk* ifrågasätter om inte syftena med en ränta kan uppnås genom att, såsom i räntelagen, låta diskontot ökat med ett antal procentenheter utgöra kostnadsräntan och diskontot eventuellt minskat med ett antal procentenheter utgöra intäktsräntan. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker att räntan baseras på en basränta. Vid bestämmandet av basräntan bör dock övervägas att utgå från statslåneräntan. Motivet för detta är att begränsa antalet olika ränteunderlag som används i skattesammanhang. Samfundet anser också att räntorna skall vara skattepliktiga respektive avdragsgilla.

Skälen för regeringens förslag: I nuvarande system finns inte mindre än sex olika räntor och ränteliknande avgifter; dröjsmålsavgift, anståndsrenta, respitränta, kvarskatteavgift, restitutionsränta och ö-skatteränta.

Räntorna och avgifterna är inte skattepliktiga eller avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Räntenivåerna i dagens system kan vad gäller kostnadsräntorna 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 uppgår till 2 % av skattebeloppet. Detta motsvaras av en effektiv inte avdragsgill ränta på mer än 700 %.

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 och 12 % beroende på den kvarstående skattens storlek och tidpunkten för betalning.

Den tredje situationen rör omprövningsbeslut och anstånd med betalning av skatt eller avgift. I nuvarande system utgår i dessa fall en respit- respektive anståndsrenta som (omräknad till effektiv ränta) är knappt 7 %.

Intäktsräntorna, dvs. restitutionsränta och ö-skatteränta, håller samma nivå som kostnadsräntan i den sist beskrivna situationen.

Prop. 1996/97:100
Del 1

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. Sägars bör emellertid att avsikten inte är att räntenivån skall uppmuntra den skatt- eller avgiftsskyldige till att ha medel inestående på kontot.

Räntorna i skattekontosystemet skall i allt väsentligt fylla samma funktioner som dröjsmålsavgiften, anståndsrentan, respiträntan, kvarskatteavgiften, restitutionsräntan och ö-skatteräntan. Motiven för de nuvarande bestämmelserna om ränta och avgift är som nämnts delvis olika beroende på vilken ränta eller avgift som är i fråga. Det saknas enligt regeringens mening anledning att frångå grundprinciperna för en sådan räntesättning.

I avsnitt 9.3 har vi föreslagit att betalningar i skattekontosystemet skall knytas till två bestämda förfallodagar i månaden, den 12 (i januari och augusti den 17) och den 26. En effektiv och väl fungerande ordning med specifikt angivna betalningstillfällen förutsätter medel som verkar för att betalningar fullgörs i rätt tid. Med hänsyn till betydelsen för det allmänna av att betalningsskyldigheten avseende fordringar på skatter och avgifter som tillkommer staten fullgörs i rätt tid 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. Som utredningen påpekat 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 11.1) är avsikten att krediteringar i ett skattekonto skall ske utan inbördes koppling till debiteringarna. I stället skall en likafördelningsprincip tillämpas. 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 förutsägbart 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 utredningen 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 som påförs den skatt- eller avgiftsskyldige om betalningsskyldigheten inte har fullgjorts i rätt tid.

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 herefter är lika stor. Tröskeeffekter i samband med olika avstämningstidpunkter undviks. Enligt utredningens mening är nämnda förhållanden en avgörande fördel jämfört med ett avgiftssystem i form av en dröjsmålsavgift eller liknande. Vi delar utredningens uppfattning.

Enligt regeringens mening finns det förutsättningar att införa en ordning med intäkts- och kostnadsräntor där kostnadsräntan även är ett medel för att styra betalningar så att de flyter in i rätt tid. Flera remissinstanser har gett uttryck för samma mening. Vi föreslår därför att det i skattekontosystemet skall användas en kostnadsränta som påtryckning på den skatt- och avgiftsskyldige att i rätt tid betala sina skatter och avgifter. Kostnadsränta bör som utredningen föreslagit utgå med tre olika nivåer som, i likhet med nuvarande avgifts- och ränteregler, tar sikte på olika situationer.

Vi föreslår också en intäktsränta som ger den skattskyldige viss kompensation för ett tillgodohavande på skattekontot. Intäktsränta bör utgå efter en nivå och 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.

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.

Räntorna i det nya systemet bör i likhet med nuvarande reglering) inte vara skattepliktiga resp. avdragsgilla vid taxeringen. Visserligen skulle skattepliktiga respektive avdragsgilla räntor som Svenska Revisorsamfundet påpekat medföra vissa fördelar för näringsidkare men fördelarna vägs enligt vår mening inte upp av de nackdelar i fråga om ökat uppgiftslämnande som en sådan ordning leder till för övriga skattskyldiga.

Valet av ränta

Utgångspunkten vid valet av ränta är tidshorisonten. 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 emellertid kredittiden bli tämligen kort.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Förutom tidshorisonten bör två kriterier vara uppfyllda för det instrument som skall utgöra grunden för de räntenivåer som skall 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 kan inte räntorna, som ett par remissinstanser föreslagit, knytas till diskontot. Det är dessutom en metod som man sedan flera år har övergett inom uppbördsområdet. Inte heller är, som en remissinstans föreslagit, en anknytning till den ränta som normalt används i skattesammanhang – statslåneräntan – lämplig. Statslåneräntan motsvarar nämligen genomsnittsräntan på statens tioåriga obligationslån och har följaktligen en annan och mycket längre tidshorisont än den normala transaktionen på skattekontot. I stället bör intäcks- och kostnadsräntorna i skattekontosystemet, som utredningen också föreslagit, 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 nu ligger till grund för beräkning av ränta på överskjutande skatt och kvarskatteavgift, bestäms exempelvis veckovis som genomsnittet av säljräntorna fredag) torsdag med fredag som publiceringsdag. Närmare bestämmelser om hur basräntan skall beräknas bör meddelas av regeringen.

En absolut följsamhet till marknadsräntan innebär att basräntan i regel kommer att ändras varje vecka. Det försvårar 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 viss storlek från räntan på sexmånaders statsskuldväxlar.

En analys av vilka konsekvenser som skulle ha uppkommit om en modell med basränta hade gällt under senare år som utredningen har gjort visar bl.a. följande. Med en justering av basräntan när avvikelsen 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 avvikelsen 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 har utredningen föreslagit att en ändring av basräntan görs först när avvikelsen uppgår till minst två procentenheter. En sådan ordning medför dock som Riksgäldskontoret har påpekat, att den skattskyldige i vissa fall kan få betala en väsentligt lägre ränta än staten betalar för sin egen upplåning och också får en lägre ränta på tillgodohavanden än vad som är motiverat. Regeringen ansluter sig därför till Riksgäldskontorets uppfattning att basräntan skall följa växlingarna vad gäller räntan på statsskuldväxlar närmare och anser att basräntan skall ändras om räntan på statsskuldväxlarna har ändrats med minst en procentenhet. Det torde

innebära att basräntan normalt kommer att ändras endast två eller tre gånger per år. Det kan nämnas att räntan på sexmånaders statsskuldväxlar för närvarande är ca 4,5 %.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regler om ränta föreslås tas in i 19 kap. skattebetalningslagen. Regeringen föreslår tämligen omfattande ändringar i utredningens författningsförslag i syfte att få en så enkel och tydlig reglering som möjligt. Den närmare utformningen av intäktsräntan och kostnadsräntan återkommer vi till i följande avsnitt.

13.2 Intäkts- och kostnadsränta

Regeringens förslag: Intäktsräntan skall vara 45 % av basräntan. Intäktsräntan räknas fr.o.m. dagen efter den då ett överskott uppkom på skattekontot. Vid debitering av slutlig skatt skall dock räntan beräknas fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret för skatt som skall betalas tillbaka på grund av att den preliminära skatten överstiger den slutliga. Samma sak gäller ränta på belopp med vilket slutlig skatt satts ned enligt ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol. För annan skatt som satts ned enligt ett omprövningsbeslut eller beslut av domstol beräknas ränta fr.o.m. dagen efter den då skatten senast skulle betalas in enligt det tidigare beslutet.

Den låga kostnadsräntan motsvarar basräntan.

Kostnadsräntan enligt mellannivån motsvarar 125 % av basräntan.

Den höga kostnadsräntan motsvarar basräntan med tillägg av 15 procentenheter.

Kostnadsränta skall räknas fr.o.m. dagen efter den då ett underskott uppkom på skattekontot eller) om det är ett omprövningsbeslut eller anståndsbeslut som ligger till grund för ränteberäkningen) fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen för respektive skatt.

Låg kostnadsränta skall beräknas dels på sådana underskott som understiger 10 000 kr, dels på belopp som påförs genom omprövningsbeslut eller grundas på anståndsbeslut. Hög kostnadsränta skall beräknas på underskott som överstiger 10 000 kr.

Vid debiteringen av slutlig skatt skall ett belopp om 20 000 kr undantas från ränteberäkning t.o.m. den 3 maj under taxeringsåret. Fr.o.m. den 4 maj skall låg kostnadsränta räknas på beloppet fram t.o.m. den dag som betalning senast skall ske. På belopp häröver skall kostnadsränta räknas enligt mellannivån under tiden den 13 februari) den 3 maj.

Utredningens förslag överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock att det belopp som skall undantas från beräkning av kostnadsränta fr.o.m. den 13 februari endast skall uppgå till 10 000 kr. Vidare föreslår utredningen att den höga kostnadsräntan skall motsvara basräntan med tillägg av 20 procentenheter.

Utredningens förslag i fråga om beräkning av intäktsränta vid överuttag av F-skatt och särskild A-skatt avviker också från regeringens förslag. Prop. 1996/97:100
Del 1

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har accepterat utredningens förslag men flera har varit kritiska mot förslaget. Vad gäller nivån på räntan anför *Riksgäldskontoret* att utredningens förslag ger en alltför dålig styreffekt och föreslår därför följande modell vid räntesättning på över- respektive underskott på skattekontot. Basräntan bör sättas till tre gånger räntan på sexmånaders statsskuldväxlar. Intäktsräntan bör sättas till 15 % av basräntan. Kostnadsräntan bör ha följande nivåer. Hög kostnadsränta bör sättas till basräntan plus tjugo procentenheter utan beloppsgräns. Mellannivån på kostnadsräntan bör sättas till basräntan. Den låga kostnadsräntan bör sättas till 50 % av basräntan. *Riksrevisionsverket* påpekar att intäktsräntan i systemet måste sättas så låg att företag inte lockas att använda systemet för att få ränta på kortfristiga placeringar. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker i princip att det skall finnas en nivå för intäktsränta och fler nivåer för kostnadsräntor, såväl räntenivåerna som ränteberäkning bör dock utformas på annat sätt än det som utredningen föreslagit. Samfundet anser att intäktsräntan bör ligga i nivå med den som banker och andra kreditinstitut erbjuder vid inlåning på medellång sikt. Kostnadsräntor bör utformas så att den lägsta nivån motsvarar kreditkostnaden, med beaktande av att den enligt förslaget inte är avdragsgill, att staten inte kan påverka kreditens storlek och att säkerheten för skatteskulden finns genom förmånsrätt. Övriga räntenivåer bör vara högre och innefatta ett påtryckningsmedel för att skatten skall betalas i tid. Den föreslagna högsta räntenivån är väl hög inte minst mot bakgrund av att den inte enligt förslaget är avdragsgill och att den i praktiken ofta kombineras med förseningsavgifter. Enligt samfundets mening kan det finnas anledning att här jämföra med sedvanliga dröjsmålsräntor. *Lantbrukarnas Riksförbund* pekar på att enligt de föreslagna bestämmelserna gäller olika räntenivåer beträffande obetald skatt. Detta betyder att fiscus värderar en "försenad" betalning olika. Huvudregeln om fördelning av inbetalning synes inte ta hänsyn till denna värderingsstege. Förbundet har över huvud taget svårt att förstå reglerna om kostnadsränta. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att skillnaden i den ränta som den skattskyldige enligt förslaget skall betala vid kvarskatt m.m. och den ränta som han erhåller vid överskjutande skatt är alltför stor. Med hänsyn till att den överskjutande skatten uppgår till ca 23 miljarder kronor mot 12 miljarder kronor i kvarskatt gör staten en betydande räntevinst med de föreslagna räntesatserna. Räntan på överskjutande skatt bör därför höjas till förslagsvis hela basräntan. *Riksskatteverket* avstyrker att intäktsränta på "överskjutande skatt" skall beräknas enligt gynnsammare regler för den som har debiterats F-skatt eller särskild A-skatt.

När det gäller kompletteringsbetalning till skattekontot på grund av för låg preliminär debitering anser *Svenska Revisorsamfundet* att endast den metod som för närvarande tillämpas kan komma i fråga, dvs. att ränteberäkning sker tidigast från februari året efter beskattningsåret. Särskilt när det gäller näringsidkare är det dock inte möjligt att klara av att göra en fullständig skatteberäkning så nära inpå räkenskapsårets utgång. Den sänkning av beloppsgränsen för ränteberäkning under

perioden 13 februari – 3 maj taxeringsåret från 20 000 kr till 10 000 kr som föreslås avstyrks därför. *Näringslivets Skattedelegation* anser att den nuvarande beloppsgränsen på 20 000 kr bör behållas eller höjas. Även vad gäller kostnadsränta i övrigt bör enligt delegationen gränsen bestämmas till lägst 20 000 kr. *Lantbrukarnas Riksförbund* framhåller att vid ställningstagande till förslaget att sänka gränsen för den kvarskatt som får vara obetald utan räntepåföring från 20 000 kr till 10 000 kr måste beaktas att den skattskyldige – utan anstånd – har tid till slutet av mars månad att lämna särskild självdeklaration. Enskilda näringsidkare måste använda kalenderåret som räkenskapsår. Det torde vara få enskilda näringsidkare som redan i början av februari månad taxeringsåret har möjlighet att slutligt avstämma inkomstkatten inklusive egenavgifter. Förbundet anser att det inte är rimligt att minska den nuvarande "felmarginalen" i den uppskattning som den skattskyldige tvingas till redan i början av februari. Enligt förbundets mening är dessutom de föreslagna "kostnadsräntenivåerna" alldeles för höga.

Skälen för regeringens förslag: 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. Man kan därför inte som Svenska Revisorsamfundet föreslagit ha en intäktsränta som ligger i nivå med den som banker och andra kreditinstitut erbjuder vid inlåning på medellång sikt. Skattekontot skall inte vara ett alternativ till ett bankkonto.

Vidare bör beaktas att intäktsräntan inte heller i det nya systemet skall vara skattepliktig (se avsnitt 13.1). En tillräcklig compensation bör kunna uppnås genom endast en räntenivå som enligt regeringens mening i enlighet med vad utredningen föreslagit bör vara 45 % av basräntan. Detta stämmer överens med nivå som Riksgäldskontoret har föreslagit.

Regeringen har i avsnitt 11.3 föreslagit att innehållen preliminär skatt som redovisats i kontrolluppgift bokförs och krediteras på den skattskyldiges konto i samband med att den motsvarande slutliga skatten debiteras kontot. Som tidigare framhållits har tidpunkten för denna debitering och kreditering på kontot inte något att göra med den ränteberäkningsdag som tillämpas för beloppen. Regeringen anser i likhet med utredningen att ränta i dessa fall bör utgå fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret.

Vad gäller debiterad preliminär skatt som skall krediteras och räknas av på kontot är det emellertid inte 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 kostnadsränta 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 även när de har tagits ut för en debitering som i efterhand visar sig ha varit för stor.

Utredningen anser att det är 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, som utredningen förordar, 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 överskottet uppstår, medan motsvarande ränta för den A-skattskyldige börjar beräknas först fr.o.m. den 13 februari året efter inkomståret.

Riksskatteverket avstyrker att intäktsränta i nu aktuellt fall skall beräknas enligt gynnsammare regler för den som har debiterats den preliminära skatten än för den vars preliminära skatt skall betalas genom skatteavdrag. Regeringen delar verkets uppfattning. De båda kategorierna skattskyldiga bör ha samma rätt till intäktsränta på överbetalningar av preliminär skatt. Den skattskyldige har i ett fall som detta goda förutsättningar att redan fr.o.m. den tidpunkt under inkomståret då

tillräcklig preliminär skatt har betalats undvika ytterligare uttag av preliminär skatt genom att ansöka om ändring av den preliminära skatten. Vi anser därför att den av utredningen förordade lösningen för ränteberäkning vid överuttag av debiterad preliminär skatt inte bör väljas. Beräkningen av intäktsrönten på överuttag av preliminär skatt bör i stället alltid göras fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret även i det fallet det är fråga om debiterad preliminär skatt.

Kostnadsränta

Kostnadsrönten bör, 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 och avgiften betalas in i rätt tid. Denna dubbla funktion finns redan i dagsläget i kvarskatteavgiften och dröjsmålsavgiften. Som framgått av föregående avsnitt (avsnitt 13.1) skall kostnadsränta utgå med tre olika nivåer.

Den lägsta kostnadsrönten skall först och främst ersätta den nuvarande anståndsörnten och respitrönten. I ett system med löpande debiteringar och krediteringar samt ränteberäkning bör det finnas en viss marginal som gör att mindre underskott på skattekontot inte belastas med en hög kostnadsörnta. Den låga kostnadsörntan bör därför också tillämpas för den del av den skattskyldiges skuld som understiger 10 000 kr. Den låga röntnivån bör enligt Riksgäldskontoret bestämmas till 6,75 % med dagens rönteläge. Detta anser vi vara för högt. Vi anser i stället, i likhet med utredningen, att den låga kostnadsörntan bör bestämmas till basörntan. Med det rönteläge som råder för närvarande blir då den låga kostnadsörntan ca 4,5 %.

En mellannivå på kostnadsörntan bör användas för rönta på ett underuttag av preliminär skatt som skall betalas med anledning av avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Utredningen har föreslagit att ett belopp om 10 000 kr undantas från ränteberäkning under tiden den 13 februari taxeringsåret) den 3 maj samma år. Härefter tas enligt utredningen låg kostnadsörnta ut på belopp som inte överstiger 10 000 kr. Som vi strax återkommer till när vi närmare kommer in på frågan om kostnadsörnta vid kompletteringsbetalningar av preliminär skatt, anser vi – med avvikelse från utredningens förslag – att 20 000 kr bör undantas från ränteberäkning under tiden den 13 februari – den 3 maj taxeringsåret.

Om mellannivån på kostnadsörntan sätts till 125 % av basörntan stämmer denna rönta förhållandevis väl överens med den effektiva rönta som de nuvarande reglerna för beräkning av kvarskatteavgift medför. Med det rönteläge som råder för närvarande skulle mellannivån på kostnadsörntan uppgå till 5,6 %. Det är en väsentligt lägre nivå än de 13,5 % som med dagens rönteläge förordats av Riksgäldskontoret. Genom att den föreslagna kostnadsörntan inte knyts till en bestämd tidpunkt utan tillåts variera med de förändringar av röntan 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, som är avsedd att tas ut på underskott på kontot överstigande 10 000 kr, bör till betydligt större del utgöra 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) förhållandevis hög. Utredningen har föreslagit att den höga kostnadsräntan skall bestämmas till basräntan med tillägg av 20 procentenheter. Många remissinstanser menar att denna nivå är för hög. Mot bakgrund av att kostnadsräntan föreslås vara icke avdragsgill och med hänsyn till det allmänna ränteläget anser också regeringen att kostnadsräntan kan sättas något lägre utan att förlora sin funktion som effektiv påtryckning för rättidig betalning. Vi föreslår därför att den högsta kostnadsräntan sätts till basräntan med tillägg av 15 procentenheter. 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. Påtryckningen på den skattskyldige att betala är således densamma över tiden.

Kostnadsränta vid kompletteringsbetalning av preliminär skatt

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

Även inom det föreslagna skattekontosystemet skall den grundläggande principen vara att preliminär skatt skall betalas med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten.

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 en kostnadsränta skall beräknas på negativa saldon. 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 bör ha möjlighet att 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 Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter, m.m. 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. Ränta bör alltså påföras så snart det sista inbetalningstillfället passerats och bör således beräknas fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret fram till den tidpunkt då underskottet är täckt.

Utredningen har föreslagit att ett belopp om 10 000 kr skall undantas

från ränteberäkning fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret. Förslaget har fått kraftig kritik från flera remissinstanser. För den som har F-skatt eller särskild A-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. Regeringen har tagit intryck av remissinstansernas uppfattning. Den skattskyldige bör ha vissa marginaler vid sin uppskattning av den kommande skatten. Vi föreslår därför att ett belopp om 20 000 kr skall undantas från ränteberäkning under tiden den 13 februari) 3 maj under taxeringsåret och att endast en lägre kostnadsränta skall tas ut på sådant belopp för tiden därefter.

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 bör emellertid ränta räknas 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 bör ränta räknas på överskottet fr.o.m. den 13 februari under taxeringsåret.

Kostnadsräntan i skattekontosystemet bör vad gäller räntetid fungera på samma sätt som intäktsräntan, dock med ett undantag. Det innebär att kostnadsränta bör börja 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 bör ränta räknas 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.

Sammanfattningsvis föreslår vi att intäktsränta och kostnadsränta skall tas ut enligt följande uppställning.

Intäktsränta skall tas ut i följande fall:

<i>Beloppet avser</i>	<i>Räntetid</i>
Tillgodohavande på skattekontot	Fr.o.m. dagen efter det att tillgodohavandet uppstod
Överskjutande slutlig skatt	Fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret
Överskjutande ingående mervärdesskatt	Fr.o.m. dagen efter den då skattedeklarationen skall lämnas

Den låga kostnadsräntan skall tas ut i följande fall:

<i>Beloppet avser</i>	<i>Räntetid</i>
Skuldbelopp som inte överstiger 10 000 kr	Fr.o.m. dagen efter den då skulden uppkom
Skatt som omfattas av anståndsbeslut	I regel fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen t.o.m den dag betalning senast skall ske
Skatt som omfattas av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol	I regel fr.o.m. dagen efter den då skatten rätteligen skulle ha betalats
Underuttag av slutlig skatt som inte överstiger 20 000 kr	Fr.o.m. den 4 maj taxeringsåret t.o.m. den dag betalning senast skall ske
Skatt som lämnats för indrivning	Fr.o.m. registreringen i utsökningsregistret

Kostnadsränta på mellannivån skall tas ut i följande fall:

<i>Beloppet avser</i>	<i>Räntetid</i>
Den del av slutlig skatt som överstiger 20 000 kr	Fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret t.o.m. den dag betalning senast skall ske

Den höga kostnadsräntan skall tas ut i följande fall:

<i>Beloppet avser</i>	<i>Räntetid</i>
Skuldbelopp som överstiger 10 000 kr	Fr.o.m. dagen efter den då skulden uppstod

I följande fall skall kostnadsränta över huvud taget inte tas ut:

<i>Belopp</i>	<i>Räntefri tid</i>
Underuttag av slutlig skatt som inte överstiger 20 000 kr	Fr.o.m. den 13 februari taxeringsåret t.o.m. den 3 maj samma år

13.3 Befrielse från ränta

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Om det finns synnerliga skäl skall den skatt- eller avgiftsskyldige kunna befrias från skyldigheten att betala ränta.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända med utredningens förslag. *Postgirot Bank AB* anser dock att det i förarbetena till lagstiftningen rörande det nya systemet för skattebetalningar bör tas in befrielsegrunder när en betalningsförmedlare orsakat en försening av en avgifts- eller skattebetalning. Exempel på sådana förseningar är handhavandefel hos betalningsförmedlaren, inte fungerande datorkommunikation och förseningar i postbefordran. Denna typ av förseningar synes enligt förslaget inte kunna utgöra grund för befrielse från ränta för den skattskyldige. I utredningen konstateras endast att nämnda fel uteslutande är en fråga mellan den betalande och betalningsförmedlaren. Postgirot anser att denna ståndpunkt är onödigt och orättvist hård. Generellt sett bör en skattskyldig som fullgjort sina skyldigheter inte behöva erlagga någon sorts straffavgift. I dessa fall bör kraven riktas mot betalningsförmedlaren, som i princip endast skall behöva betala statens ränteförlust. Det är oskäligt att påföra den skattskyldige eller betalningsförmedlaren en kostnadsränta på 20 procentenheter utöver basräntan. Om inte nu berörd befrielsegrund från ränta, som i dag tillämpats i praxis, skulle finnas i framtiden måste betalningsförmedlarna överväga en prisändring för tjänsten. Priset för tjänsten torde då behöva höjas högst avsevärt för den riskexponering som betalningsförmedlaren utsätter sig för.

Skälen för regeringens förslag: Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra eller att medge befrielse från ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, 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 nämner utredningen 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 bör vidare i vissa fall betraktas det förhållandet att det betalningsinstitut som anlits, t.ex. på grund av ett datorhaveri eller andra jämförbara särskilda omständigheter, inte klarat att på normalt sätt överföra betalningen till skattemyndighetens konto. Befrielse bör också

kunna medges i de fall som Postgirot Bank AB pekat på, dvs. förseningar som beror på ett tillfälligt handhavandefel hos betalningsförmedlaren eller inte fungerande datorkommunikation. Det måste dock vara fråga om sådana förhållanden som den skattskyldige inte har haft anledning att räkna med. För befrielse i sådana situationer där den försenade betalningen beror på förhållanden hos betalningsförmedlaren och som i regel rör ett större antal skattskyldiga eller annars avser ett mer väsentligt belopp bör krävas att betalningsförmedlaren kompenserar staten för dess räntekostnad. Dessa situationer bör regleras i de avtal om betalningsförmedling som Riksskatteverket träffar med betalningsförmedlarna och bör lämpligen hanteras under medverkan av Riksskatteverket.

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 befrielsesituation kan det finnas anledning att väga in hur den skatt- eller avgiftsskyldige tidigare skött sina betalningar. Det är emellertid i första hand omständigheterna i det enskilda fallet som bör avgöra om befrielse skall medges. Tidigare misskötsamhet utesluter därför inte befrielse vid exempelvis akut sjukdom eller olyckshändelse.

14 Överlämnande för indrivning, m.m.

14.1 Indrivningsuppdrag och återredovisning

Regeringens förslag: Skattemyndigheten skall fortlöpande lämna över obetalda fordringar till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Kronofogdemyndigheten skall fortlöpande redovisa betalningar avseende lämnade indrivningsuppdrag till skattemyndigheten.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Bara några få remissinstanser har uttalat sig i frågan. *Riksrevisionsverket* anser att det finns starka skäl för att ge Riksskatteverket befogenhet att besluta om när skatter och avgifter skall restföras, något som Riksrevisionsverket tidigare föreslagit i en granskningsrapport (F 1993:29). *Riksskatteverket* ställer sig bakom huvudprinciperna i utredningens förslag. Verket pekar särskilt på att en sökande som har uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden som kan antas vara av betydelse för indrivningen enligt 7 § indrivningsförordningen (1993:1229) är skyldig att underrätta kronofogdemyndigheten om detta när ansökan görs eller så snart som möjligt därefter. För att effektivisera indrivningsarbetet föreslår Riksskatteverket att kronofogdemyndigheten ges behörighet att lagra och bearbeta information av detta slag som är hämtad från skatteregistret. Detta förutsätter ändring i skatteregisterlagen (1980:343) och utsökningsregisterlagen (1986:617). *Länsrätten i Stockholms län* har ingen invändning mot att fasta beloppsgränser skall

avgöra när ett skattebelopp skall överlämnas för indrivning. Enligt länsrätten är det dock en brist att det saknas klara regler om vad som skall gälla om överlämnande för indrivning när skattemyndigheten har prövat en fråga om anstånd med betalningen innan tiden för överlämnande för indrivning är inne, men myndighetens avgörande överklagats.

Skälen för regeringens förslag: En följd av att det i skattekontosystemet inte kommer att finnas någon avräkningsordning eller liknande 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 fordringen avser en viss skatt eller avgift. Det som lämnas för indrivning är inte annat än en fordran avseende skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet samt ränta på denna.

Eftersom det i allt väsentligt är kronofogdemyndigheten som förfogar över de åtgärder som kan vidtas för att driva in en fordran är det, som regeringen konstaterade i propositionen om indrivning av statliga fordringar m.m., angeläget att obetalda fordringar verkligen överlämnas till myndigheten. Erfarenheten har visat 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).

Ett skattekonto skall stämmas av varje månad och betalningsupplmaning sändas ut i de fall det finns ett underskott på kontot. Avstämning och kontroll av kontoställning avseende en viss skattskyldig för en eventuell betalningsupplmaning 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 betalningsupplmaningen utsatta tiden bör gälla att skattemyndigheten – om fordringen överstiger ett visst belopp – skall lämna den till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Ansvaret för handläggningen av en fordran övergår från skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten i och med att fordringen lämnas över för indrivning. Vid överlämnandet krediteras i dagens system skattemyndighetens register. Det betyder att fordringen inte längre finns kvar i detta. En eventuell dröjsmålsavgift upphör också att räknas i skattemyndighetens system. Innan målet registreras i utskökningsregistret förflyter i regel minst en vecka. Kronofogdemyndigheten debiterar genom registrering fordringen i sina räkenskaper och tar över beräkningen av dröjsmålsavgift. En grundavgift på 500 kr påförs för varje mål.

I och med detta är emellertid skattemyndighetens befattning med fordringen inte avslutad. I ett stort antal fall kan det även härefter komma att inträffa saker 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 riktigt. Det innebär i regel att skattemyndigheten måste räkna om räntan eller dröjsmålsavgiften och underrätta kronofogdemyndigheten om de rätta beloppen. Skattemyndigheten fattar också beslut om befrielse från dröjsmålsavgift även om avgif-

ten 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. Kronofogdemyndigheten behöver å sin sida uppgifter om s.k. latenta skatteskulder för sin prövning av frågor om bl.a. konkursansökan och betalningsuppskov.

Ett system med skattekonton förutsätter i olika hänseenden andra lösningar än det system vi har i dag. Kronofogdemyndigheternas ADB-system och skattekontosystemet måste samordnas. Kronofogdemyndigheten har redan i dag enligt 10 § skatteregisterlagen (1980:343) terminalåtkomst till bl.a. uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av skatter och avgifter. De nya rutinerna 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 respektive 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 undvika ett alltför stort tekniskt beroende och andra låsningar mellan de berörda systemen. Dessa måste kunna utvecklas och förbättras utifrån respektive verksamhets förutsättningar och krav. De lösningar som väljs skall vidare vara sådana att de underlättar för den enskilde att förstå vilken funktion respektive myndighet har. Det innebär bl.a. 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 beräknar och fastställer storleken på fordringarna. Detta gäller

även när fordringen är överlämnad för indrivning. I ett skattekontosystem blir dagens ordning med att restförda belopp inte längre finns kvar i skattemyndighetens räkenskaper tungrodd. Belopp som överlämnats för indrivning bör därför förbli uppdebiterade i skattemyndighetens räkenskaper. Det innebär att kronofogdemyndighetens redovisning av indrivna belopp på skattekontot skall behandlas som en kreditering på kontot när det gäller t.ex. de ränte- eller avgiftsberäkningar som skall göras i samband med nya skattebeslut.

Som redan nämnts föreslår Riksskatteverket i sitt remissyttrande att kronofogdemyndigheterna ges behörighet att lagra och bearbeta viss information från skatteregistren utöver vad som är möjligt med dagens registerbestämmelser. Vilka lösningar som skall väljas och vilken information som närmare bestämt skall omfattas av dessa behöver emellertid utredas ytterligare. Det finns enligt regeringens mening anledning att återkomma till dessa frågor i ett senare sammanhang.

Prop. 1996/97:100
Del 1

14.2 Beloppsgränser för överlämnande för indrivning

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Fasta beloppsgränser skall liksom hittills avgöra när en fordran skall lämnas för indrivning. Beloppsgränserna sätts högre än dagens gräns på 100 eller i vissa fall 200 kr.

För skatt- eller avgiftsskyldiga med transaktioner på skattekontot varje månad skall överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i fråga om underskott på minst 10 000 kr och underskott på minst 500 kr som funnits på kontot under en längre tid. För övriga skatt- eller avgiftsskyldiga skall överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i fråga om underskott på minst 500 kr.

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.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår dock att beloppsgränsen för kategorin övriga kontohavare skall vara 1 000 kr men att ett underskott som har funnits under en längre tid, i regel 12 månader, skall överlämnas för indrivning om det uppgår till minst 100 kr.

Remissinstanserna: Bara *Riksrevisionsverket* och *Riksskatteverket* har uttalat sig om beloppsgränserna. Riksrevisionsverket anser att de av utredningen föreslagna beloppsgränserna 1 000 kr respektive 100 kr är väl låga. Åtminstone den lägre beloppsgränsen bör enligt verket höjas, samtidigt som skattemyndigheten ges möjlighet att på särskilda grunder restföra även mindre belopp. Riksskatteverket anser att det bara skall finnas de generella gränserna på 1 000 kr respektive 10 000 kr. Vad gäller 100-kronorsgränsen pekar båda remissinstanserna som ett skäl mot en så låg gräns på att grundavgiften i allmänna mål hos kronofogdemyndigheten är 500 kr.

Skälen för regeringens förslag: Indrivningen av de skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet regleras i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen).

Som redan framgått (jfr avsnitt 14.1) är det en viktig utgångspunkt för indrivningslagen att det skall gälla en näst intill ovillkorlig skyldighet att begära indrivning av en obetald skatt. Skattemyndigheten får underlåta att begära indrivning bara om det finns förutsättningar för 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 kr.

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 felparkerings-

avgifter är tiden emellertid fem månader. Indrivning skall 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 betalningsuppmaning.

En första fråga vad gäller det nya systemet är om ett underskott på kontot alltid skall lämnas för indrivning så snart det uppgår till visst belopp eller om det under vissa förutsättningar kan accepteras att kontot visar ett större underskott. Utredningen diskuterar bl.a. en ordning där det "tillåtna" underskottet på något sätt relateras till storleken av debiteringarna på en skattskyldigs konto. Utredningen förkastar emellertid främst av resursskäl denna lösning.

Även enligt regeringens mening framstår en ordning med fasta beloppsgränser som den minst resurskrävande. En sådan lösning blir vidare mer enhetlig än andra tänkbara lösningar. Fasta beloppsgränser bör därför avgöra när en fordran på skatter och avgifter skall lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

Nästa fråga är om övergången till skattekonto bör föranleda ändring av den beloppsgräns som bestämdes vid indrivningslagens tillkomst. I sammanhanget bör, som ett par av remissinstanserna varit inne på, bl.a. beaktas den kostnad för gäldenären som överlämnandet för indrivning medför. Den grundavgift som tas ut i allmänna mål hos kronofogdemyndigheten är ju som redan nämnts 500 kr. Enligt regeringens mening bör det inte komma i fråga att regelmässigt överlämna belopp som är mindre än grundavgiften för indrivning.

När det gäller storleken på de underskott som skall tillåtas, finns det vidare anledning att göra skillnad mellan de konton där det förekommer månatliga transaktioner och dem där det normalt inte förekommer annat än en avstämning mellan preliminär och slutlig skatt. De förstnämnda kontona avser i regel företagare. De har ofta en debiterad preliminär skatt, är i allmänhet arbetsgivare och betalar inte sällan dessutom mervärdesskatt. Skatte- och avgiftsbeloppen är normalt väsentligt högre än för övriga skattskyldiga. Om företagaren kommer på obestånd växer skatte- och avgiftsskulden snabbt och det finns därför, trots det krav på skyndsamt som bör ställas, knappast anledning att regelmässigt överlämna underskott som är mindre än 10 000 kr för indrivning. Med en sådan gräns ges den här kategorin skattskyldiga en viss flexibilitet vid betalningen av skatter och avgifter. Samtidigt innebär den att de allra flesta av underskotten ändå kommer att lämnas för indrivning inom en relativt kort tid. Av betydelse i sammanhanget är givetvis också att underskottet löper med ränta.

Som redan nämnts bör fordringar som avser lägre belopp än grundavgiften inte lämnas för indrivning. Om gränsen såvitt gäller kategorin övriga skattskyldiga sätts till 500 kr i stället för som utredningen föreslagit 1 000 kr, bör man enligt regeringens mening för dessa skattskyldiga kunna undvara en särskild, lägre beloppsgräns för underskott som har funnits under en längre tid. Att någon 100-kronorsgräns inte bör gälla har som

nämnts också Riksrevisionsverket och Riksskatteverket varit inne på. Belopp som ligger i närheten av 500 kr kommer på grund av ränteberäkningen relativt snart att överstiga denna gräns, och med hänsyn till att preskriptionstiden nu föreslås räknas från överlämnandet för indrivning (se avsnitt 17.2) medför fördröjningen inte på samma sätt som annars skulle ha varit fallet en risk från indrivningssynpunkt. Riktigt små underskott får förutsättas förr eller senare elimineras genom att det t.ex. uppstår ett överskott vid avräkningen av preliminär skatt mot slutlig skatt.

I fråga om sådana skattskyldiga för vilka 10 000-kronorsgränsen gäller bör den lägre gränsen 500 kr tillämpas i fråga om underskott som har funnits på kontot under en längre tid.

Så snart en fordran överstiger de beloppsgränser som nu har föreslagits bör hela fordringen, dvs. underskottet i sin helhet, föras över till kronofogdemyndigheten.

Frågan om i vilka situationer ett underskott på skattekontot skall överlämnas för indrivning och inom vilken tid indrivning skall begäras bör liksom hittills i fråga om de skatte- och avgiftsfordringar som skall omfattas av skattekontosystemet författningsregleras. Med hänsyn bl.a. till överlämnandets betydelse som utgångspunkt för beräkningen av preskriptionstid bör de grundläggande bestämmelserna ges formen av lag. Bestämmelser motsvarande dem som finns i 4 § indrivningsförordningen har därför tagits in i 20 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen i fråga om underskott på ett skattekonto. Regleringen ger bl.a. 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. Som Länsrätten i Stockholms län varit inne på bör detta också gälla när skattemyndigheten har prövat anståndsfrågan men ett beslut att inte medge anstånd har överklagats. Förslaget innebär att det nuvarande systemet med snabbestföring enligt 3 och 4 §§ indrivningsförordningen görs tillämpligt också när det gäller underskott på ett skattekonto. I dessa situationer bör vidare överlämnande för indrivning ske även om fordringen understiger de beloppsgränser som annars gäller. En bestämmelse om betalningsuppsmaning har tagits in i 20 kap. 3 § skattebetalningslagen.

14.3 Betalningar till kronofogdemyndigheten

Regeringens 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Bara *Länsrätten i Stockholms län* har uttalat sig om krediteringsordningen. Länsrätten säger sig kunna tillstyrka de föreslagna reglerna men befarar att de kan orsaka en viss förvirring med tanke på att likafördelning mellan skulder på kontot skall göras vid betalning till skattemyndigheten.

Skälen för regeringens förslag: Varje ny fordran som lämnas till kronofogdemyndigheten bör betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag med avseende på bl.a. preskriptionstiden, vilken som redan nämnts föreslås utgå från tidpunkten då en fordran lämnas för indrivning. En fråga i detta sammanhang är vad som skall gälla om krediteringen av betalningar när flera indrivningsuppdrag beträffande samma gäldenär har handlagts samtidigt av kronofogdemyndigheten.

På civilrättens område 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). Någon offentlighetsreglering av i vilken ordning kreditering av betalningar av skatteskulder skall ske finns inte i dag. Det finns inte heller några bestämmelser om en gäldenärs möjligheter att kunna ange att en betalning skall avse ett av flera indrivningsuppdrag.

Av grundläggande betydelse i detta sammanhang är att det för skatte- och avgiftsfordringar gäller en i princip fast preskriptionstid, utan den möjlighet att avbryta preskriptionen som finns på det civilrättsliga området. Av bl.a. det skälet är det inte lämpligt med en ordning som innebär att en betalning kan destineras till att avse den ena eller andra obetalda skatte- och avgiftsskulden. Gäldenären skulle nämligen i så fall kunna betala den senast restförda posten först och låta äldre skulder stå kvar obetalda till dess preskription inträder. En skatt- eller avgiftsskyldigs betalningar av skulder som är föremål för indrivning bör därför hänföras till skulderna i åldersordning. Från denna princip bör emellertid undantag göras vad gäller fordringar för vilka det finns såväl en huvudbetalare som en sidobetalare, t.ex. en betalningsskyldig företrädare för en skattskyldig som är juridisk person (se 16 kap. 10 § skattebetalningslagen). Betalningar av sidobetalaren (företrädaren) bör i sådana fall, om denne inte begär något annat, räknas av mot skatte- eller avgiftsbelopp som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens övriga skatteskuld, t.ex. företrädarens egen inkomstskatt, är betald. På motsvarande sätt bör undantag göras vid betalningar med anledning av en begäran om utlandshandräckning. Sådana betalningar skall om de görs av gäldenären själv i första hand hänföras till aktuellt handräckningsuppdrag. Belopp som redovisas av en utländsk myndighet med anledning av ett handräckningsuppdrag kan givetvis inte hänföras till någon annan fordran än den som uppdraget avser.

I normalfallen kan varje underskott som överlämnats för indrivning vid redovisningen ses som en helhet. I vissa situationer, t.ex. den nyss nämnda när medel har flutit in i samband med utlandshandräckning, kan det dock krävas att redovisningen innefattar ytterligare information för att krediteringen på skattekontot skall bli riktig (jfr avsnitt 11.2). För att tillgodose detta behov måste rutiner skapas i ADB-systemen. De principer som redovisats nu behöver inte anges i lag utan kan ha förordningsform.

De krediteringsprinciper som nu har förordats bör också gälla för den redovisning som kronofogdemyndigheten löpande lämnar till skattemyndigheten avseende indrivna belopp.

14.4 Beräkning av ränta

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Ett indrivningsuppdrag skall omfatta också den ränta som belöper på indrivningssaldot.

Hos kronofogdemyndigheten skall ränta beräknas på fordringar som är föremål för indrivning. Ränta som betalas skall redovisas till skattemyndigheten.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har uttalat sig i frågan.

Skälen för regeringens förslag: Som redan nämnts innebär förslaget bl.a. att skattemyndigheten skall debitera upplupen ränta fram t.o.m. den dag då indrivningsuppdraget lämnas. Ränta beräknas emellertid även därefter på underskottet. Om den upplupna räntan inte kan drivas in av kronofogdemyndigheten inom ramen för det ursprungliga uppdraget kan det bli fråga om mer än ett indrivningsuppdrag trots att det inte har tillkommit någon debitering på kontot. Detta gäller särskilt 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 ju i normalfallet inga ytterligare transaktioner förrän vid nästa års avstämning.

För att undvika det merarbete som skulle följa med att lämna ytterligare indrivningsuppdrag som enbart avser tillkommande ränta på ett underskott som redan lämnats för indrivning bör enligt regeringens mening ett indrivningsuppdrag omfatta också den ränta som belöper på indrivningssaldot.

Vad gäller beräkningen av ränta efter överlämnandet är flera tekniska lösningar tänkbara. Utredningen diskuterar detta förhållandevis utförligt. Enligt regeringens mening bör det ankomma på Riksskatteverket att skapa en lämplig teknisk lösning. En utgångspunkt skall dock vara att kronofogdemyndigheternas system måste vara kopplat till ränteberäkningssystemet för skattekontot så att aktuella uppgifter om upplupen ränta på kontot avseende de fordringar som överlämnats för indrivning är direkt åtkomliga, i den mån motsvarande ränteberäkning inte utförs direkt i kronofogdemyndigheternas system. För att återredovisning skall kunna göras med korrekta belopp bör också kronofogdemyndigheten debitera upplupen kostnadsränta i sitt system varje månad.

En bestämmelse om indrivning och beräkning av ränta har tagits in i 20 kap. 6 § skattebetalningslagen.

14.5 Vissa andra indrivningsfrågor

Prop. 1996/97:100

Del 1

14.5.1 Exekutionstitel

Regeringens förslag: Skattemyndighetens beslut att lämna en viss till beloppet bestämd fordran för indrivning skall utgöra exekutionstitel i skattekontosystemet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har uttalat sig i frågan.

Skälen för regeringens förslag: Vid handläggningen av allmänna mål hos kronofogdemyndigheten gäller som redan nämnts indrivningslagen. 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 annan exekutionstitel som underlag. Begreppet exekutionstitel definieras i utsökningsbalken. 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 utsökningsbalken finns i bl.a. 59 § uppbördslagen (1953:272), 16 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200) och 28 a § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Som redan framgått kommer de fordringar som skattemyndigheten lämnar för indrivning att ha en i vissa avseenden annan karaktär än de har i dag. En fordran som lämnas över från ett skattekonto är ett belopp som motsvarar det samlade underskottet på kontot. Det finns således inte någon dom av förvaltningsdomstol eller något beslut av förvaltningsmyndighet som direkt kan hänföras till en viss debitering på kontot att åberopa som exekutionstitel vid indrivningen.

För att verkställighet skall kunna ske enligt utsökningsbalkens bestämmelser måste detta framgå av en bestämmelse i speciallagstiftningen. En sådan bestämmelse har tagits in i 20 kap. 4 § skattebetalningslagen.

14.5.2 Obeståndsrekvisitet vid konkursansökan, m.m.

Regeringens bedömning: Skattekontosystemet ger inte upphov till några problem vid tillämpningen av konkurslagens obeståndsrekvisit eller bestämmelserna om förmånsrätt i konkurs.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens såvitt gäller obeståndsrekvisitet. Utredningen har inte diskuterat förmånsrättsfrågan.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har uttalat sig.

Skälen för regeringens bedömning: En grundläggande förutsättning för att någon skall kunna försättas i konkurs är enligt 1 kap. 2 § konkurslagen (1987:672, KonkL) 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 betalningsförmågan är tillfällig eller inte måste en bedömning göras i varje enskilt fall utifrån gäldenärens totala ekonomiska situation. Härvid bedöms bl.a. förvärvsmöjligheter, lånemöjligheter, anståndsmöjligheter, konjunkturläget i aktuell bransch samt säsongvariationer.

En ansökan om att någon skall försättas i konkurs skall, i fråga om skatteskulder, göras av kronofogdemyndigheten. Ansökningen skall prövas av tingsrätt.

Borgenären skall, enligt 2 kap. 4 § KonkL, vid ansökningen lämna uppgift om sin fordran och de omständigheter i övrigt på vilka han grundar sitt yrkande. En borgenär som ansöker om att någon skall försättas i konkurs skall styrka obeståndet. För att underlätta detta innehåller konkurslagen tre presumtionsregler om när en gäldenär skall anses vara på obestånd. För det första skall en gäldenär, enligt 2 kap. 8 § KonkL, anses vara på obestånd om det vid verkställighet enligt 4 kap. UB, dvs. utmätning, framgått att gäldenären saknat tillgångar till full betalning av utmätningssfordringen. Verkställigheten måste ha skett inom de sex senaste månaderna före konkursansökningen.

För det andra anses obestånd föreligga, likaledes enligt 2 kap. 8 § KonkL, om en gäldenär förklarat sig ställa in sina betalningar.

Slutligen kan, enligt 2 kap. 9 § KonkL, obeståndskravet anses uppfyllt om en gäldenär inte betalar en klar och förfallen skuld inom en vecka efter borgenärens uppmaning härom. Denna presumtionsregel gäller emellertid bara gäldenärer som är eller senare än ett år före konkursansökan har varit bokföringsskyldiga. Ytterligare förutsättningar är att konkursansökan lämnas in inom tre veckor efter betalningsfristens utgång och att skulden då ännu inte är betald.

Vid indrivning av belopp över en viss storlek gör kronofogdemyndigheten i normalfallet bl.a. en gäldenärsutredning och en tillgångsundersökning. Härigenom har kronofogdemyndigheten i dessa fall underlag för en konkursansökan enligt 2 kap. 8 § KonkL. För mindre belopp torde konkursansökan ytterst sällan komma i fråga.

I fall då 2 kap. 9 § KonkL åberopas av kronofogdemyndigheten kan det förekomma att gäldenären gör gällande att det inte rör sig om en i konkurslagens 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 försättande i konkurs enligt 2 kap. 9 § KonkL finns om åtminstone någon delpost av de totala skulderna är klar. Av rättspraxis framgår vidare att även en skönsmässigt bestämd taxering kan ligga till grund för en klar och förfallen fordran vid tillämpningen av 2 kap. 9 § KonkL. Avgörande torde vara i vilken mån den skattskyldige är verksam i konkursansökningsmålet för att söka

klarlägga till vilket belopp skatten rätteligen bör uppgå.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Frågan är om ett system med skattekonton ger upphov till några särskilda svårigheter vid tillämpningen av presumtionsreglerna i 2 kap. 8 och 9 §§ KonkL.

Så länge inga delbetalningar görs ändras inte läget genom införandet av skattekontosystemet. Tillämpningsproblem av ett nytt slag skulle däremot kunna göra sig gällande i bl.a. följande situation. Gälldenären invänder mot en av debiteringarna samtidigt som han har gjort delbetalningar som fullt ut täcker de otvistiga debiteringarna. Vidare förutsätts att domstolen godtar gälldenärens invändning och således anser att det rör sig om en icke klar skuld i konkurslagens mening. I sådana fall är det inte rimligt att tillämpa den likafördelningsmetod som har föreslagits i det föregående (se avsnitt 11.2). Det skulle nämligen innebära att bristande betalning vad gäller någon del av det totala beloppet alltid i någon mån skulle 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 exempelvis en betalningsuppsättning enligt 2 kap. 9 § KonkL innehåller mer än en post och inte leder till full betalning. Gjorda betalningar skall alltså i denna situation i första hand anses ha avsett otvistiga delar av kravet. Man bör därför, i den lagreglering av likafördelningsmetoden som föreslås, ange att metoden inte skall tillämpas om något annat följer av en annan lag.

Förmånsrätten i konkurs

Möjligheten att bestämma hur ett underskott fördelar sig på de olika bakomliggande debiteringarna har betydelse också vid tillämpningen av bestämmelserna om förmånsrätt för skattefordringar i konkurs, som finns i 11 § förmånsrättslagen (1970:979) och i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. Visserligen omfattar förmånsrätten alla skatter och avgifter som föreslås ingå i skattekontosystemet. Den omfattar emellertid inte skattetillägg och förseningsavgift m.m. Sådana debiteringar måste därför kunna uteslutas när skattefordringar bevakas med förmånsrätt i en konkurs. Det bör ske med tillämpning av likafördelningsmetoden, vilket innebär att poster som inte är förenade med förmånsrätt, t.ex. ett skattetillägg, i systemet behandlas som en från huvudfordringen fristående debitering. En delbetalning skall alltså anses belöpa på vardera av dessa i proportion till det debiterade beloppets storlek.

I Förmånsrättskommitténs (Ju 1996:02) uppdrag ingår bl.a. att överväga om förmånsrätten kan behållas endast för vissa skatter, t.ex. preliminär A-skatt och mervärdesskatt. Med den nu skisserade lösningen kan även en på detta sätt begränsad förmånsrätt administreras i skattekontosystemet. Införandet av detta innebär därför ingen begränsning av utrymmet för kommittén att föreslå förändringar i skatteförmånsrätten av det nu antydda slaget.

14.5.3 Företrädesrätten vid utmätning av lön

Prop. 1996/97:100
Del 1

I 2 § indrivningslagen föreskrivs att fordringar som har påförts enligt bestämmelserna i någon av de där uppräknade författningarna har företrädesrätt enligt 7 kap. 14 § utsökningsbalken vid utmätning av lön. Till de fordringar som har företrädesrätt i dag hör alla fordringar som kommer att omfattas av skattekontosystemet. Fordringar enligt skattebetalningslagen avses på motsvarande sätt ha företrädesrätt vid utmätning av lön.

I dag gäller företrädesrätten bara om något annat inte föreskrivs i de uppräknade författningarna. Undantag från företrädesrätten föreskrivs bl.a. i uppbördslagen beträffande indrivning hos en arbetsgivare av arbetstagarens skatt, när något avdrag inte har gjorts.

De nu berörda undantagen från företrädesrätten har mycket liten praktisk betydelse, bl.a. därför att de gäldenärer som de är tillämpliga på sällan har inkomst av sådant slag att utmätning av lön är möjlig. Några bestämmelser om motsvarande undantag har inte tagits in i skattebetalningslagen.

15 Obetald slutlig skatt

15.1 Arbetsgivarnas medverkan i fråga om slutlig skatt

Regeringens förslag: Den skattskyldige skall själv betala in obetald slutlig skatt. Skatten skall betalas efter en betalningsfrist på minst 90 dagar. Arbetsgivarnas medverkan i betalningen av kvarstående skatt slopas därmed.

Utredningens förslag överensstämmer i stort med regeringens. Utredningen föreslår dock att betalningsfristen skall vara densamma som i skattekontosystemet i övrigt, dvs. minst 30 dagar.

Remissinstanserna: Bara ett mindre antal remissinstanser uttalar sig i frågan. *Statskontoret* ser förslaget som ett trendbrott i ambitionen att alltmer undvika kontakter med det stora antalet enskilda fysiska personer. Brister i nuvarande rutiner inom skattemyndigheten samt rutinerna för informationsutbyte mellan arbetsgivare och skattemyndighet är dock enligt *Statskontoret* tillräckliga skäl för att ändra betalningsansvaret. *Statskontoret* vill emellertid inte utesluta ett framtida införande av en dansk modell där preliminär skatt justeras med slutlig, eller en återgång till att arbetsgivare skall göra avdrag för slutlig skatt. *Riksrevisionsverket* anser att dagens system med arbetsgivaransvar för kvarskatteinbetalningar är effektivt och till viss del borde vara kvar. Den föreslagna ordningen är inte att betrakta som en förbättring för den enskilde, vilket med tanke på de förenklingar företagen uppnår med det nya systemet talar för att kvarskatten även fortsättningsvis borde betalas in av arbetsgivaren. *Riksskatteverket* godtar att arbetsgivarens medverkan i betalningen av kvar-

stående skatt slopas. Mot de administrativa fördelarna för arbetsgivarna och skatteförvaltningen skall enligt verket vägas att påminneförfarandet kan bli mera omfattande än i dag. Överlämnande till indrivning kommer att kunna ske betydligt tidigare än i dag. *Statens löne- och pensionsverk* önskar att möjligheten att innehålla och leverera in kvarskatt för de pensionärer som så önskar kvarstår. Verket förväntar sig en kraftig reaktion från pensionärerna om denna service dras in. Speciellt bland de äldre och sjuka pensionärerna kommer enligt verkets bedömning ett väsentligt antal att efterfråga servicen att arbetsgivaren sköter kvarskatten. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker förslaget att slopa arbetsgivarens medverkan vid uppbörd av kvarstående skatt. Även *Företagens Uppgiftslämnardelegation*, som förmodar att den totala kostnadsbesparingen för företagen av att inte medverka i uppbörden av kvarskatterna uppgår till betydande belopp, tillstyrker förslaget. *Svenska Bankföreningen* avstyrker förslaget. Föreningen anser det i och för sig positivt att arbetsgivarna avlastas från arbetet med att betala in kvarskatter för de anställda men ser förslaget som en skatteskärpning i och med att inbetalningstidpunkten tidigareläggs. Enligt föreningen kan detta också leda till att många felaktigheter som i dag hinner rättas till under taxeringsåret inte kommer att vara rättade när kvarskatten skall betalas. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker att den skattskyldige själv skall betala in obetald slutlig skatt och att arbetsgivarnas medverkan upphör. *Sveriges Fastighetsägareförbund* understryker det positiva i att arbetsgivare inte längre skall vara skyldiga att betala in kvarskatt för de anställdas räkning men anser att någon tidigareläggning av kvarskatteinbetalningen inte bör ske. Även *Näringslivets Skattedelegation* tycker att det är bra att arbetsgivarna slipper agera uppbördsman åt staten för obetalda kvarstående skatter. Delegationen anser dock att betalningsfristen i vart fall övergångsvis bör vara minst tre månader, eventuellt kombinerad med möjlighet till delbetalningar.

Skälen för regeringens förslag: En avstämning av skattekotot görs, som tidigare nämnts, 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 fordringen lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning (se avsnitt 14.2).

I dag gäller särskilda bestämmelser för betalning av kvarstående skatt om den skattskyldige har A-skatt och en arbetsgivare som kan medverka genom att verkställa skatteavdrag på bl.a. lön för att senare redovisa och betala den innehållna 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 göras under månaderna januari) mars året efter taxeringsåret. Den innehållna skatten skall betalas senast den 10 april samma år. Den skattskyldige kan själv betala in skatten före taxeringsårets utgång, dvs. mer än tre månader före förfallodagen för kvarstående skatt. Enligt uppgift från Riksskatteverket utnyttjas denna möjlighet av ganska många skattskyldiga.

Om den skattskyldige inte före avdragsperioden kan visa upp ett kvitto för sin arbetsgivare på att han har betalat skatten, är arbetsgivaren skyldig att, jämte avdrag för betalning av preliminär skatt, göra skatteavdrag även för betalning av den kvarstående skatten vid utbetalning av ersättning för arbete. Detta gäller under förutsättning att arbetstagaren har sin huvudsakliga inkomst av arbete från arbetsgivaren. Detsamma gäller om skattemyndigheten har beslutat att avdrag skall göras eller om den skattskyldige själv begär det.

De ytterligare förenklingar av deklarationsförfarandet som gäller fr.o.m. 1995 års taxering 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 slutskattsedlar senast den 31 augusti under taxeringsåret. Någon ändring av den senaste inbetalningsdagen för kvarstående skatt eller vad gäller arbetsgivarnas medverkan gjordes inte i samband med dessa förenklingar av deklarationsförfarandet. Den som lämnar en förenklad självdeklaration har emellertid 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.

I betänkandet anförs att det från olika näringslivsorganisationer under utredningsarbetets gång har 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. Ett skäl till detta är att kvarskatten skall redovisas per individ. I små företag görs redovisningen ofta manuellt. Myndigheter, företag och anställda måste dessutom hålla reda på vem som är huvudarbetsgivare, vilket har sagts bli allt svårare när vi går mot en mer flexibel arbetsmarknad.

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, vara svårt att administrera på ett effektivt sätt.

Användning av manuella redovisningsmetoder medför 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 arbetsgivarens 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 sammantagna till att såväl avstämningen av arbetsgivarredovisningen som avstämningen mellan redovisning och betalning är resurs- och tidskrävande.

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 destinerats till att avse en viss debite-

ring. Det är därför inte möjligt att konstatera vilken skatt eller avgift som lämnats obetald. Det är ett saldo som skattemyndigheten hanterar, inte en fordran 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 löpande förändras på grund av olika omständigheter och det kan t.o.m. finnas ett överskott på kontot när skatteavdrag skall göras.

Vid bedömningen av arbetsgivarnas medverkan i betalningen måste självfallet vägas in risken för 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 ett försämrat uppbördsresultat.

Vid 1994 års taxering debiterades ca 2 960 000 skattskyldiga kvarstående skatt på sammanlagt knappt 12 miljarder kronor. Fysiska personer med A-skattsedel utan debitering av preliminär skatt svarade för ca 58 % av den kvarstående skatten, medan de antalsmässigt motsvarade ca 93 % av dem som debiterats en kvarstående skatt. Den genomsnittliga kvarstående skatten inom denna kategori var ca 2 500 kr.

Av den debiterade kvarstående skatten för kategorin A-skattebetalare utan debiterad preliminär skatt betalades uppskattningsvis endast ungefär hälften 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.

Den genomsnittliga kvarstående skatten för fysiska personer har minskat under 1990-talet. Vid 1992 års taxering uppgick den för fysiska personer med A-skatt genomsnittligt till ca 3 300 kr. Vid de två därpå följande taxeringarna hade den för denna kategori minskat till i genomsnitt ca 2 500 kr per skattskyldig och vid 1995 års taxering hade den minskat ytterligare till ca 2 100 kr. Vid 1996 års taxering var genomsnittsbeloppet visserligen högre, ca 3 000 kr, men det kan tillskrivas särskilda omständigheter. Till dessa hör ändrade regler för reseavdrag och avdrag vid pensionssparande samt för reavinstbeskattningen av aktier. Det finns mot den bakgrunden knappast anledning att se 1996 års siffror som ett trendbrott. Mera sannolikt är att genomsnittsbeloppet åter kommer att minska.

Som redovisats i det föregående omfattar det förenklade deklarationsförfarandet det stora flertalet deklarationsskyldiga. Förenklingarna och effektiviseringen av förfarandet innebär en väsentlig tidigareläggning av den tidpunkt då den slutliga skatten blir känd. Det får, som utredningen framhåller, 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 som nämnts ett stort antal egna inbetalningar av kvarstående skatt och i fråga om tillkommande skatt som påförts efter november taxeringsåret svarar den skattskyldige genomgående själv för inbetalningen.

Av utredningens redovisning framgår att det vid dess överväganden

rörande om betalningar av kvarstående skatt helt kan överlåtas på den skattskyldige har förts fram att det finns risk för att skattebetalningarna kommer att eftersättas, dvs. att den skattskyldige prioriterar andra betalningar. Enligt regeringens bedömning, som överensstämmer med utredningens, är dessa farhågor överdrivna. Det kan 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.

Ett alternativ till den nuvarande formen av arbetsgivarmedverkan som har övervägts är det system som tillämpas i Danmark (jfr Statskontorets remissynpunkter). Systemet innebär i korthet att obetald slutlig skatt som uppgår till högst ett visst belopp läggs till nästkommande års preliminära skatt. En sådan ordning passar emellertid mindre väl in i skattekontosystemet, där avsikten är att den skatt- eller avgiftsskyldiges samtliga skatte- och avgiftsskulder skall behandlas i ett sammanhang. En lösning efter danskt mönster innebär också att det inte blir någon tidigareläggning av inbetalningen av de kvarstående skattebeloppen, utan tvärtom en senareläggning jämfört med dagens ordning.

Vid en samlad bedömning finner regeringen att övervägande skäl talar för den lösning som utredningen föreslagit. Det bör alltså ankomma på den skattskyldige själv att betala ett underskott som uppkommit vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt. Regeringen har härvid beaktat de administrativa fördelar som en sådan ordning innebär främst för arbetsgivarna, men också för skattemyndigheterna. Enligt regeringens mening kan man dock inte bortse från att en betalningsfrist på 30 dagar kan innebära avsevärda påfrestningar från likviditetssynpunkt för vissa av de skattskyldiga för vilka ett underskott uppkommer vid avräkningen. I många fall torde det röra sig om löntagare med relativt små inkomster. Underskotten kan ha skilda orsaker, t.ex. att ett beslut om jämkning av den preliminära skatten har tillämpats parallellt av mer än en utbetalare av lön. Regeringen föreslår därför att en längre betalningsfrist, minst 90 dagar, skall gälla i fråga om underskott som uppkommer vid avstämningen av preliminär skatt mot slutlig skatt.

För övriga skatt- eller avgiftsskyldiga, dvs. sådana skattskyldiga som har lämnat en särskild självdeklaration, har vi föreslagit en delvis förändrad ordning såvitt avser tidpunkten för debitering av slutlig skatt (se avsnitt 20). Flertalet skattskyldiga inom denna grupp saknar arbetsgivare och är därför redan i dag skyldiga att själva redovisa och betala en eventuell kvarstående skatt.

En tidigareläggning av inbetalningstidpunkten kan medföra samma likviditetsproblem för dessa som för övriga skattskyldiga. Med hänsyn till detta och till vikten av enhetliga regler föreslår vi att samma betalningsfrist i fråga om obetald slutlig skatt, minst 90 dagar, skall gälla för alla skattskyldiga.

15.2 Förenklat löneexekutivt förfarande

Regeringens bedömning: Något förenklat löneexekutivt förfarande för fordringar avseende obetald slutlig skatt bör inte införas.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att ett förenklat förfarande, utan prövning av frågan om förbehållsbelopp, skall tillämpas vid indrivning av fordringar på obetald slutlig skatt på högst 10 000 kr. Denna ordning skall gälla bara om gäldenären inte redan är föremål för indrivningsåtgärder. Om gäldenären åberopar förbehållsbelopp skall förfarandet övergå till den ordinarie formen för löneexekution.

Remissinstanserna: Bara några få remissinstanser uttalar sig särskilt om det föreslagna förenklade förfarandet. *Riksrevisionsverket* ställer sig tveksamt till förslaget om ett förenklat löneexekutivt förfarande där slutskatten särbehandlas. Om, å andra sidan, alla allmänna mål under 10 000 kr skulle kunna drivas in utan prövning av förbehållsbelopp är enligt Riksrevisionsverket frågan om det inte borde vara möjligt även för enskilda mål. Om ett förenklat löneexekutivt institut ändå tillskapas innebär den föreslagna konstruktionen att gäldenären kan göra invändning och begära prövning av förbehållsbelopp, varvid förfarandet övergår till vanliga regler för löneexekution. Riksrevisionsverket anser att denna lösning innebär att det bör ställas krav på att information om denna möjlighet ges i samband med kronofogdemyndighetens första krav. *Riksskatteverket* avstyrker det föreslagna förenklade löneexekutiva förfarandet och föreslår i stället att man avvaktar resultatet av att ta bort arbetsgivarens medverkan samt att en reformering med syfte att förenkla hela det nuvarande löneutmåtningsinstitutet snarast genomförs. Skälet för Riksskatteverkets avstyrkande är främst att det enligt verket kan befaras att ett stort antal skattskyldiga kommer att göra invändningar och åberopa förbehållsbelopp. Detta kommer att innebära ett avsevärt merarbete för kronofogdemyndigheten och arbetsgivarna. Att införa ett nytt exekutivt förfarande som bara kan tillämpas på ett litet antal skattskyldiga är enligt verkets mening olämpligt. *Malmö tingsrätt* motsätter sig förslaget om ett förenklat löneexekutivt förfarande, eftersom det enligt tingsrätten synes vara förkastligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att låta frågan om gäldenären skall få förbehållsbelopp bli beroende av om denne känner till sin rätt att påkalla förbehåll.

Skälen för regeringens bedömning: Utredningens förslag i denna del syftar till att minimera kronofogdemyndigheternas arbetsinsats vid indrivning av obetald slutlig skatt hos skattskyldiga som är arbetstagare och som bara har debiterats slutlig skatt på skattekontot. Enligt regeringens mening kan man emellertid inte avfärda de invändningar som bl.a. Riksskatteverket har riktat mot förslaget. Som verket anför kan det befaras att antalet fall där det förenklade förfarandet skulle komma att tillämpas kan bli mycket litet. Om den bedömningen är riktig skulle införandet av ett förenklat förfarande i enlighet med utredningens förslag snarast orsaka merarbete, eftersom kronofogdemyndigheten i en stor del av fallen skulle behöva meddela mer än ett beslut. Detta skulle också orsaka extra arbete för arbetsgivarna. Regeringen ansluter sig därför till

Riksskatteverkets bedömning att man i vart fall hellre bör avvakta till dess någon erfarenhet vunnits av hur antalet indrivningsfall påverkas av att arbetsgivarnas medverkan i uppbörden slopas. Som verket anfört kan det finnas skäl att längre fram återkomma till frågan om ett mera schabloniserat och därmed enklare förfarande. Det kan då bli aktuellt att inrikta övervägandena på löneutmätning i alla allmänna mål och eventuellt även enskilda mål, som rör indrivning av mindre belopp.

Prop. 1996/97:100
Del 1

16 Betalning av pensionsavgifter

Prop. 1996/97:100
Del 1

16.1 Likafördelningsmetoden vid betalning av pensionsavgift

De nuvarande bestämmelserna om betalning av egenavgifter till försäkringen för tilläggspension finns dels i uppbördslagen (1953:272, UBL), dels i lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL).

Enligt 29 § UBL skall den skatt som betalats för ett visst år i första hand anses utgöra betalning av tilläggspensionsavgift för det året. Den 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. Om inte hela tilläggspensionsavgiften har betalats inom den föreskrivna tiden, omdebiteras den slutliga eller tillkommande skatten med uteslutande av avgiften.

Enligt bestämmelserna i 11 kap. 6 § AFL får den som har haft inkomst av annat förvärvsarbete än anställning räkna sig till godo pensionspoäng endast om hela tilläggspensionsavgiften har betalats i rätt tid. Ett undantag gäller dock för de två år som närmast föregått det år för vilken pension börjar uppbäras. I 12 kap. 2 § AFL föreskrivs vidare att det vid beräkning av pension skall tas hänsyn till varje år för vilket pensionspoäng, till följd av underlåten avgiftsbetalning, inte har tillgodoräknats. Denna bestämmelse tillämpas inte om den försäkrade för samma år tillgodoräknats pensionspoäng för inkomst av anställning. Mot rätten till pension svarar alltså, såvitt avser inkomst av annat förvärvsarbete, i princip en skyldighet att betala en avgift.

Nuvarande bestämmelser om betalning av tilläggspensionsavgift innebär således 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 inkomst av annat förvärvsarbete för det år som avgiften avser. Som motivering till nämnda ordning har åberopats det försäkringsmässiga inslaget i tilläggspensionssystemet. Om samma ordning skall gälla inom skattekontosystemet krävs att det går att se att det är just tilläggspensionsavgiften bland förekommande skatter och avgifter som har betalats.

Ett sätt att åstadkomma detta är som utredningen nämner att införa en prioriteringsordning som anger att det som har betalats av skatter och avgifter i första hand skall anses utgöra tilläggspensionsavgift, dvs. på ungefär samma sätt som i dag. Som sagts tidigare bör dock förfaranden som innebär att skatter och avgifter särredovisas genom prioriterings- eller avräkningsordningar undvikas. Sådana förfaranden sätter nämligen enhetligheten, enkelheten och systematiken i skattekontosystemet ur spel. De kräver 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 betalningsansstånd 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. Om sedan ytterligare krav på motsvarande prioriteringar skulle göras för andra avgifter 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 dessa avgifter som administrerades helt skilt från det föreslagna nya systemet för redovisning och betalning av 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 som utredningen påpekar en given strävan att finna en lösning som gör att betalningar av det slag som tilläggsavgiften representerar helt kan inordnas i skattekontosystemet. Som föreslagits i avsnitt 11.2 bör därför likafördelningsmetoden tillämpas även på dessa betalningar. Metoden innebär som redan nämnts att varje betalning av en skatt eller avgift skall behandlas lika, dvs. om endast en viss andel av det sammanlagt debiterade skatte- och avgiftsbeloppet för en viss period har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som de utgör av det sammanlagda skatte- och avgiftsbeloppet.

I fråga om tilläggsavgiften innebär likafördelningsmetoden att om en viss andel av samtliga skatter och avgifter betalats anses en motsvarande andel av tilläggsavgiften ha betalats. Tilläggsavgiften kommer därmed 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.

Mot bakgrund av vad nu sagts bör inget undantag från likafördelningsmetoden göras såvitt avser betalningar av tilläggsavgift. En precisering behövs dock för att det skall vara möjligt att för varje inkomstår ange hur mycket av tilläggsavgiften som är betald för året.

En likafördelningsmetod i ett i övrigt oförändrat tilläggsavgiftssystem skulle innebära en påtaglig förändring jämfört med dagens system. Utan någon annan ändring i regleringen av tilläggsavgiftssystemet innebär tillämpningen av en likafördelningsmetod nämligen att alla skatter och avgifter måste ha betalats i sin helhet om den försäkrade skall få tillgodoräkna sig några pensionspoäng för det aktuella inkomståret. En anpassning av reglerna för tillgodoräkning av pensionspoäng bör därför göras. Utgångspunkten bör därvid vara att sådant tillgodoräkning skall ske för den andel av inkomsten för vilken tilläggsavgift anses vara betald. Den försäkrade som t.ex. betalat hälften av sina skatter och avgifter bör alltså behandlas på samma sätt som den som till fullo betalat skatter och avgifter men som endast haft hälften så höga inkomster.

Liksom hittills bör uppgift om för vilken inkomst pensionspoäng skall

tillgodoräknas lämnas av Riksskatteverket till socialförsäkringsadministrationen snarast efter avstämningstidpunkten. Prop. 1996/97:100
Del 1

16.2 Avstämning för beräkning av tilläggs pensionsavgift

Regeringens förslag: Beräkningen av hur stor andel av tilläggs pensionsavgiften som har betalats via den preliminära skatten görs vid den årliga avstämningen av slutlig skatt för inkomståret. Om den betalda preliminära skatten stämmer överens med eller är större än den slutliga skatten skall tilläggs pensionsavgiften anses vara fullt betald. Är den betalda preliminära skatten lägre än den slutliga skatten anses så stor del av det betalda beloppet avse avgift som motsvarar hela avgiftens andel av den slutliga skatten. Samtliga betalningar som görs under inkomståret och fram till tidpunkten för debitering av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om sådan skatt skall beaktas. Den del av tilläggs pensionsavgiften som vid denna tidpunkt anses vara betald kan därefter inte reduceras oavsett framtida kontoställningar.

Belopp som betalas efter debiteringen av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om sådan skatt men före utgången av juni månad året efter taxeringsåret proportioneras och anses som betalning av obetald avgift till samma kvotdel som obetald avgift utgör av den skattskyldiges sammanlagda skuld vid den tidpunkt då betalning görs. Detsamma gäller om avgift debiterats på ett annat sätt än genom ett grundläggande beslut om slutlig skatt i fråga om belopp som betalas före utgången av fjärde månaden efter den månad då skatten debiterades.

Om tilläggs pensionsavgiften för ett visst inkomstår sätts ned men fortfarande överstiger redan betald avgift anses avgiften vara betald med det belopp som tidigare fastställts. Skulle avgiften sättas ned till ett belopp som är lägre än det redan betalda beloppet skall överskjutande del betalas tillbaka eller tillgodoföras kontot.

Avgift som inte har betalats inom föreskriven tid bortfaller.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att proportioneringen skall ske med utgångspunkt från samtliga debiteringar och krediteringar på den skattskyldiges skattekonto under en avstämningsperiod. Denna period skulle 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 skulle beräkningen kunna justeras med debiteringar och krediteringar som bokförts på skattekontot i anslutning till avstämningsperiodens utgång.

Remissinstanserna: Riksförsäkringsverket tillstyrker utredningens förslag och anför att den föreslagna senareläggningen av avstämningsperioden medför att de flesta omprövningar av den slutliga skatten hinner

göras inom perioden. Antalet omräkningar av pensionspoäng eller pensionsrätt torde därför minska. Även *Riksskatteverket* tillstyrker utredningens förslag, men pekar på att det finns vissa oklarheter i de fall den skattskyldige blir föremål för eftertaxering och påfordrad tilläggspensionsavgift för ifrågavarande inkomstår efter utgången av mätperioden. *Riksrevisionsverket* anser att frågan om hur betalningsplikten för en viss period skall anses fullgjord behöver belysas ytterligare. *Länsrätten i Stockholms län* ifrågasätter om inte avstämningssperioden är väl lång. Inom den föreslagna perioden skall samtliga skatter och avgifter betalas. Detta innebär att skattskyldiga kan gå miste om ganska mycket pensionsförmåner även för tid där de skött betalningarna.

Skälen för regeringens förslag: Likafördelningsmetoden får, som redan påpekats (se avsnitt 16.1), till följd att den som vill ha pensionspoäng som helt svarar mot inkomsten måste betala samtliga skatter och avgifter.

I dag görs avstämningen för att avgöra hur stor andel av tilläggspensionsavgiften som har betalats vid en viss tidpunkt – före den 1 oktober året efter taxeringsåret respektive inom åtta månader efter utgången av den månad då underrättelse om debitering av tilläggspensionsavgiften meddelades den skattskyldige. Tidpunkten för avstämning innebär här en frist inom vilken den skattskyldige skall ha betalat avgiften.

Utredningen har föreslagit att tilläggspensionsavgiften skall bestämmas med utgångspunkt från samtliga debiteringar och krediteringar på ett skattekonto under en avstämningssperiod. Perioden skulle omfatta tiden fr.o.m. det grundläggande beslutet om slutlig skatt fram till utgången av det tredje kalenderåret efter inkomståret. Förslaget innebär att den skattskyldige för att kunna tillgodogöra sig hel tilläggspension måste sköta samtliga sina skatte- och avgiftsbetalningar under ett flertal inkomstår.

Förslaget får enligt vår mening för långtgående konsekvenser vid en brist i betalningen av skatter och avgifter för ett senare inkomstår än det är det grundläggande beslutet om slutlig skatt avser. Vi förordar därför en annan beräkningsmetod. Utgångspunkten vid beräkningen av hur mycket tilläggspensionsavgift som har betalats bör i stället vara tidpunkten för debitering av slutlig skatt enligt det grundläggande beslutet om sådan skatt. Vid denna tidpunkt är de betalningar som med hjälp av likafördelningsmetoden skall beaktas vid bedömningen av om hela den preliminära skatten har betalats kända, dvs. betalningar som görs under inkomståret och fram till tidpunkten för debitering av slutlig skatt. Framkommer det därvid att den betalda preliminära skatten stämmer överens med eller är större än den slutliga skatten för inkomståret anses hela tilläggspensionsavgiften vara betald. Senare debiteringar och krediteringar på skattekontot bör inte kunna förändra detta förhållande. Om det däremot visar sig att den betalda preliminära skatten är lägre än den slutligt bestämda skatten och inte heller är betald senast vid debiteringstillfället bör den andel som anses utgöra betalning av tilläggspensionsavgiften bestämmas till samma andel som avgiften utgör av den debiterade slutliga skatten. Vad som därigenom konstaterats vara

betalt av tilläggsavgiften skall i likhet med vad som gäller om hela avgiften betalats, inte senare kunna reduceras oavsett kommande kontoställningar.

Den skattskyldige som vid tidpunkten för debiteringen av den slutliga skatten inte till fullo har betalat sin tilläggsavgift bör även, på samma sätt som i dag, ges en möjlighet att inom en viss tid kunna fullgöra sin betalning. Belopp som under denna tid betalas in eller på annat sätt tillgodoräknas den skattskyldiges skattekonto skall därför anses utgöra betalning för obetald tilläggsavgift med samma kvotdel som obetald pensionsavgift utgör av hans sammanlagda skuld vid den tidpunkt då beloppet skall tillgodoräknas kontot. Tiden under vilken den skattskyldige på ett sådant sätt kan "läka" den uteblivna betalningen bör bestämmas till utgången av juni månad året efter taxeringsåret. Därefter kan den på ordinarie väg betalda tilläggsavgiften inte ändras. Skulle debiteringen ändras genom ett omprövningsbeslut eller domstolsbeslut, skall möjligheten att "läka" utebliven betalning även gälla i fråga om belopp som betalas före utgången av fjärde månaden efter den månad då skatten i sådant beslut debiterades.

Skulle den fastställda tilläggsavgiften efter omprövningsbeslut eller domstolsbeslut sättas ned men fortfarande överstiga redan betald avgift anses avgiften vara betald med det belopp som redan har betalats. Skulle avgiften i stället sättas ned till ett belopp som är lägre än det redan betalda skall överskjutande del betalas tillbaka till den skattskyldige eller tillgodoföras dennes skattekonto. Tilläggsavgiften anses då vara helt betald. Avgift som inte har betalats inom de ovan angivna tiderna tas inte ut och eventuell skatteskuld sätts ned i motsvarande mån. Denna del av avgiften ger inte heller någon förmån.

Vår metod får anses lämpligare än den utredningen föreslagit eftersom den medför att den skattskyldige vid brister i betalningen av skatter och avgifter inte mister tilläggspension avseende ett tidigare inkomstår.

Slutligen kan påpekas att särskilda fortsatta överväganden i fråga om hanteringen av betalningar av pensionsavgifter i skattekontosystemet kan vara motiverade av det pågående arbetet med att reformera ålderspensionssystemet. Konsekvenserna inom ramen för ett reformerat pensionssystem av ändrade former för hur pensionsavgifterna bör administreras bör lämpligen övervägas.

De nu föreslagna reglerna har tagits in i 16 kap. 12 § skattebetalningslagen.

16.3 Beräkning av pensionspoäng och tilläggspension

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Pensionspoäng för inkomst av annat förvärvsarbete skall tillgodoräknas endast på den andel av den pensionsgrundande inkomsten som motsvarar den andel av tilläggspensionsavgiften som har betalats enligt 16 kap. 12 § skattebetalningslagen. Andelsberäkningen görs därvid på inkomsten utan avdrag för det första basbeloppet. Pensionspoäng skall dock inte tillgodoräknas om andelen av inkomsten av förvärvsarbete ensam eller tillsammans med annan inkomst som ligger till grund för beräkning av pensionsgrundande inkomst inte uppgår till ett basbelopp.

Pensionspoäng skall alltid tillgodoräknas för pensionsgrundande inkomst som kommer från inkomst av annat förvärvsarbete när det gäller sjukpenning och rehabiliteringspenning m.m.

Det undantag som i dag finns i fråga om tillgodoräknande av pensionspoäng utan hinder av att avgiften inte till fullo erlagts, såvitt avser de båda år som närmast föregår det år för vilket pension börjar uppbäras, tas bort för tiden efter utgången av år 1997.

Vid beräkning av tilläggspension skall för tiden från och med inkomståret 1998 minskning av pensionen genom höjning av delningstalet inte ske för år för vilka en försäkrad till följd av underlåten avgiftsbetalning inte tillgodoräknats pensionspoäng.

Utredningens förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag när det gäller tillgodoräknande av pensionspoäng.

Remissinstanserna: *Riksförsäkringsverket* tillstyrker utredningens förslag, men pekar på att beslut om omräkningar av pensionspoäng kommer att fattas mer än två år efter inkomståret. Under mellantiden kan då i vissa fall pension ha betalats ut med för högt belopp. Verket efterlyser därför lagstöd för att kunna återkräva för högt utbetald pension.

Skälen för regeringens förslag: Som tidigare sagts (se avsnitt 16.1) innebär dagens regler att tilläggspensionsavgift anses ha betalats före andra avgifter och skatter. Om inte hela tilläggspensionsavgiften för inkomst av annat förvärvsarbete har betalats före den 1 oktober året efter taxeringsåret eller, såvitt avser avgift som inte ingår i slutlig skatt, inom åtta månader efter utgången av den månad då underrättelse om debiteringen av avgiften meddelades den skattskyldige, görs en omdebitering. Tilläggspensionsavgiften tas då bort och eventuellt inbetalt belopp tillgodoräknas den enskilde såsom betald skatt. Någon pensionspoäng skall då inte tillgodoräknas för inkomst av annat förvärvsarbete.

Enligt vårt förslag skall tilläggspensionsavgiften jämföras med övriga skatte- och avgiftsbetalningar och en likafördelning görs vid bestämmande av hur mycket av avgiften som är betald. En sådan

likafördelning innebär att vid minsta brist i betalning av avgifter och skatter anses inte tilläggspensionsavgiften till fullo betald. Utan ändring av reglerna om tillgodoräknande av pensionspoäng skulle det innebära att samtliga skatter och avgifter måste betalas för att pensionspoäng skall tillgodoräknas för inkomst av annat förvärvsarbete. Detta kan inte anses skäligt.

Tillgodoräknande av pensionspoäng

För varje år för vilket en person är försäkrad enligt 1 kap. 3 § första eller andra stycket AFL skall pensionsgrundande inkomst tillgodoräknas honom eller henne på grundval av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under året. Vissa undantag gäller dock bl.a. för år före 16 års ålder och efter 64 års ålder.

Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete beräknas var för sig och avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Summan av dessa inkomster, i den utsträckning de överstiger det för inkomståret gällande förhöjda basbeloppet och inte överstiger sju och en halv gånger samma basbelopp, utgör den försäkrades pensionsgrundande inkomst. Det "första basbeloppet" avräknas därvid i första hand från inkomst av anställning medan den inkomst som överstiger sju och en halv gånger det förhöjda basbeloppet i första hand avräknas från inkomst av annat förvärvsarbete. Den pensionsgrundande inkomsten bestäms av skattemyndigheten enligt de närmare bestämmelser som finns i 11 kap. AFL och i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1963:381) om allmän försäkring.

För varje år för vilket pensionsgrundande inkomst fastställts för en försäkrad skall pensionspoäng tillgodoräknas honom eller henne. Pensionspoängen beräknas genom att den pensionsgrundande inkomsten delas med det för året gällande förhöjda basbeloppet. Pensionspoäng skall emellertid inte tillgodoräknas för inkomst av annat förvärvsarbete om inte tilläggspensionsavgiften för den inkomsten betalats till fullo inom föreskriven tid. Som tidigare anförts bör dessa regler anpassas till de ändrade reglerna när det gäller bedömningen av i vilken utsträckning en avgift eller skatt skall anses vara betald när full betalning inte erlagts.

Utgångspunkten för tillgodoräknande av pensionspoäng avseende inkomst av annat förvärvsarbete bör fortsättningsvis vara att sådant tillgodoräknande skall ske för den andel av inkomsten för vilken tilläggspensionsavgift anses vara betald. Vid andelsberäkningen bör inkomster i form av sjukpenning, rehabiliteringspenning m.m. undantas eftersom någon tilläggspensionsavgift inte tas ut på sådana inkomster. Samma andel skatter och avgifter som har betalats på hela inkomsten oavsett hur hög inkomsten har varit, bör således användas vid tillgodoräknande av pensionspoäng på den pensionsgrundande inkomsten. Den som t.ex. har en inkomst på 15 förhöjda basbelopp men endast betalat 75 % av sina skatter och avgifter tillgodoräknas pensionspoäng på endast 75 % av sin pensionsgrundande inkomst medan den som har en inkomst

på 7,5 förhöjda basbelopp och betalar samtliga sina skatter och avgifter tillgodoräknas pensionspoäng på hela sin pensionsgrundande inkomst. Den försäkrade som betalat hälften av sina skatter och avgifter bör alltså i princip behandlas på samma sätt som den som till fullo betalat sina skatter och avgifter men som endast haft hälften så höga inkomster. Detta innebär att pensionspoäng för inkomst av annat förvärvsarbete alltid kommer att tillgodoräknas en försäkrad som betalat någon del av sina skatter och avgifter, dock med det undantaget att den inkomst för vilken tilläggsavgift skall anses vara betald tillsammans med eventuell inkomst av anställning måste uppgå till mer än ett förhöjt basbelopp.

I likhet med vad som gäller i dag bör pensionspoäng alltid tillgodoräknas för pensionsgrundande inkomst som kommer från inkomst av sjukpenning, rehabiliteringspenning m.m.

Beräkningen av pensionspoäng görs normalt i direkt anslutning till att den pensionsgrundande inkomsten bestäms av skattemyndigheten. Liksom hittills kommer därför bristande avgiftsbetalning att kunna konstateras och tillgodoräknad pensionspoäng korrigeras först två år efter inkomståret. Tidpunkten för den slutliga ordinarie betalningen tidigareläggs dock från den 1 oktober till utgången av juni månad. Omräkning av pensionspoängen kan då göras. Vidare kommer, om avgiften debiteras på annat sätt än genom grundläggande belut om slutlig skatt, omräkning av pensionspoäng att kunna göras om avgiften betalats före utgången av fjärde månaden efter den månad då skatten debiterats.

I dag gäller att pensionspoäng tillgodoräknas den försäkrade endast om tilläggsavgiften för året till fullo betalats inom föreskriven tid. Ett undantag härifrån finns dock. Utan hinder av att hela avgiften betalats på föreskrivet sätt skall pensionspoäng alltid tillgodoräknas för de båda år som närmast föregått det år då pension vid bifall till en ansökan därom skulle börja utges. Med anledning av den nu föreslagna principen om tillgodoräknande av pensionspoäng utifrån betalad andel av tilläggsavgiften anser regeringen att det inte längre finns skäl till att denna regel skall kvarstå. Den försäkrade går ju inte längre miste om hela pensionspoängen om inte hela avgiften betalats inom den föreskrivna tiden. Med hänsyn härtill och till att avstämningstidpunkten för hur stor andel av tilläggsavgiften som slutligt har betalats alltjämt är så sen att utbetalning av pension kan ha påbörjats finns det anledning att, som Riksförsäkringsverket föreslagit, ändra reglerna om återbetalningsskyldighet. Regeringen återkommer till detta i det följande.

Liksom hittills bör uppgift om för vilken inkomst pensionspoäng skall tillgodoräknas lämnas av Riksskatteverket till Riksförsäkringsverket och de allmänna försäkringskassorna snarast efter avstämningstidpunkten.

Beräkning av tilläggspension

Förutom att rätten till pensionspoäng förloras för inkomst av annat förvärvsarbete om inte avgiften till fullo betalats finns enligt nuvarande regler även en särskild beräkningsregel för den försäkrades

tilläggs pension. Enligt 12 kap. 2 § AFL beräknas en persons ålderspension utifrån medeltalet av de pensionspoäng som tillgodoräknats honom eller henne eller, om pensionspoäng tillgodoräknats för mer än 15 år, utifrån medeltalet av de 15 högsta poängtalerna som tillgodoräknats honom eller henne. Om pensionspoäng tillgodoräknats för mindre än 30 år skall oavkortad pension multipliceras med kvoten mellan det antal år för vilka den försäkrade tillgodoräknats pensionspoäng och talet 30. Om pensionspoäng inte tillgodoräknats den försäkrade på grund av att avgiftsbetalning inte skett till fullo skall, enligt 12 kap. 2 § andra stycket AFL, talet 30 ökas med ett för varje år för vilket pensionspoäng inte tillgodoräknats till följd av sådan utebliven betalning. Ökning kan göras upp till 50. Talet i täljaren kan däremot aldrig överstiga 30. Detta innebär att t.ex. en person som haft pensionsgrundande inkomst för 35 år men som till följd av reglerna om tillgodoräknande av pensionspoäng vid bristande avgiftsbetalning inte tillgodoräknats pensionspoäng för 10 av dessa år, kommer att få sin pension reducerad till 25/40-delar av oavkortad pension.

Redan i dag innebär nämnda regler olika behandling av olika personer. Den som har haft inkomst av annat förvärvsarbete och som förlorat sin pensionspoäng på grund av att avgiftsbetalning inte skett till fullo men som samma år även har haft inkomst av anställning överstigande ett förhöjt basbelopp kommer nämligen att tillgodoräknas pensionspoäng för det året. Någon ökning av talet i nämnaren enligt 12 kap. 2 § andra stycket AFL blir därmed aldrig aktuell för en sådan person.

Om nämnda regler inte ändras skulle de nu föreslagna bestämmelserna för tillgodoräknande av pensionspoäng dessutom innebära att en person med lägre inkomst som betalar t.ex. en tredjedel av sin tilläggs pensionsavgift inte tillgodoräknas pensionspoäng till följd av att den andel av inkomsten av annat förvärvsarbete för vilken tilläggs pensionsavgift anses vara betalad understiger ett basbelopp, medan en person med högre inkomst som betalar samma andel av sin tilläggs pensionsavgift kommer att tillgodoräknas pensionspoäng och därmed inte kommer att påverkas av reglerna i 12 kap. 2 § andra stycket AFL.

Vi föreslår därför att andra stycket i 12 kap. 2 § AFL upphävs. Nämnda bestämmelser bör dock fortfarande gälla i den utsträckning pensionspoäng, på grund av att tilläggs pensionsavgift inte till fullo har betalats, inte tillgodoräknats för inkomst av annat förvärvsarbete för år före år 1998.

Återbetalningsskyldighet av för mycket utbetalad tilläggs pension

Såsom det tidigare angivits kan i vissa fall för mycket tilläggs pension ges ut under en viss tid. En sådan situation kan uppstå om tilläggs pension har börjat betalas ut och det senare, vid avstämningstidpunkten, framkommer att den försäkrade inte har betalat sina skatter och avgifter året eller de två åren före det då denne börjat uppbära pension. Tilläggs pensionen skall då räknas om och det som betalats ut för mycket skall återkrävas.

I 20 kap. 4 § AFL regleras sådana förhållanden som återkrav av för mycket utbetalad pension m.m. I detta lagrum bör ett stadgande införas som direkt reglerar återbetalningssituationer när tillgodoräkandet av pensionspoäng ändras på grund av uteblivna skatte- och avgiftsbetalningar. Regeln om att avdrag får göras för obetalda avgifter bör ej längre finnas kvar eftersom de avgifter som inte betalats vid avstämningstidpunkten bortfaller (se avsnitt 16.2).

17 Preskription av fordringar på skatter och avgifter

17.1 Nuvarande ordning

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 på tre år.

För skattefordringar finns särskilda föreskrifter i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. (skattepreskriptionslagen). Preskriptionslagen gäller alltså inte för sådana fordringar.

Preskription enligt skattepreskriptionslagen innebär att åtgärder för att få betalt för en fordran inte längre 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 innefattas således bl.a. de 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 utgången av det kalenderår då fordringen förföll till betalning. På förfallodagen 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 § mervärdesskattelagen, 1994:200, 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 kunna bli preskriberad innan indrivningsåtgärder hunnit 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 omprövningbeslut meddelat av

skattemyndighet eller om beslutet meddelats av domstol.

Prop. 1996/97:100

I fråga om innehållen preliminär eller kvarstående skatt som inte betalas in gäller att det krävs ett beslut om arbetsgivarens ansvar för skatten. Utgången av det kalenderår då beslut om betalningsskyldighet meddelades är i dessa fall utgångspunkt för beräkningen av preskriptionstiden. Motsvarande gäller när en arbetsgivare har underlåtit att göra skatteavdrag. Om ett sådant beslut meddelas innan arbetstagarens slutliga skatt har debiterats, riktas fastställelsebeslutet även mot denne.

Del 1

Beträffande arbetsgivaravgifter gäller i princip vad som sagts i fråga om innehållen preliminär skatt enligt uppbördslagen (1953:272).

Mervärdesskatt anses beslutad i enlighet med deklarationen utan att särskilt beslut meddelas. Det belopp som anges i deklarationen är förfallet till betalning den dag deklarationen skall lämnas. Om det finns skäl för det får skattemyndigheten ompröva skatt som beslutats på detta sätt. Om den skattskyldige lämnar deklaration i rätt tid räknas preskriptionstiden för där angivet belopp med utgångspunkt från förfallodagen. Lämnas inte någon deklaration förfaller skatten 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 då skatten beslutas är avgörande också då skatten i andra fall bestäms genom särskilt beslut, exempelvis ett beslut enligt 16 kap. 17 § ML om betalningsskyldighet för företrädare.

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 § skattepreskriptionslagen). I praktiken innebär detta en längre tid för preskription endast om anståndet upphör senare än två år före den ordinarie preskriptionstidens utgång.

Motsvarande regler gäller när beslut om företagsrekonstruktion enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion har meddelats innan fordringen preskriberats. En fordran preskriberas då tidigast två år efter utgången av det kalenderår då företagsrekonstruktionen upphört eller ett ackord skall vara fullgjort (5 § skattepreskriptionslagen).

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 § skattepreskriptionslagen).

På ansökan av kronofogdemyndigheten får länsrätten förlänga preskriptionstiden bl.a. om den som svarar för betalning av en fordran har överlåtit eller undanskaffat egendom och det kan antas att han har gjort det för att försämra det allmännas möjligheter att få betalt för fordringen. 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 (7 och 8 §§ skattepreskriptionslagen).

Preskription av en huvudfordran omfattar även fordran på ränta och

annan tilläggförpliktelse samt fordran på grund av borgen (11 § skattepreskriptionslagen).

Prop. 1996/97:100
Del 1

17.2 Indrivningspreskription i skattekontosystemet

Regeringens 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Bara några få remissinstanser uttalar sig i frågan. *Riksskatteverket* och *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker förslaget. Riksskatteverket anser dock att de fordringar som redan är överlämnade för indrivning bör få behålla den preskriptionstidpunkt som är registrerad i utskökningsregistret. Att ändra denna skulle medföra betydande merarbete. Vid bl.a. solidarisk betalningsskyldighet skulle det vidare i många fall vara svårt att fastställa vilken dag en fordran överlämnats för indrivning. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att preskription bör ske fem år efter förfallodagen.

Skälen för regeringens förslag: Vissa betalningar av skatter och avgifter i skattekontosystemet kommer att grunda sig på uppgifter som redovisats i en skattedeklaration. 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 betalningsdag kommer att anges för det belopp som skall betalas.

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.

Som redan framgått kommer i skattekontosystemet en bristande betalning inte att anses specifikt hänförlig 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 den skattskyldige får en uppmaning att betala.

Vidare innebär regeringens förslag att ett negativt saldo upp till ett visst belopp skall kunna finnas kvar på kontot en viss tid (jfr avsnitt 14.2). Beroende på hur betalningarna görs kommer detta underskott att fluktuera.

Om underskottet överstiger högsta tillåtna nivå kommer det) vanligtvis efter en betalningsuppsmaning i vilken en senaste betalningsdag anges) att lämnas över för indrivning.

Som redovisats nyss räknas preskriptionstiden för en skatte- eller avgiftsfordran enligt nuvarande regler från utgången av det kalenderår under vilket den 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 annorlunda. 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.

Om tidpunkten när en fordran lämnas för indrivning tas som utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden kan reglerna 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. Som huvudregel bör därför föreskrivas att en skatte- eller avgiftsfordran som lett till ett underskott på ett skattekonto preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då ett belopp motsvarande underskottet lämnades för indrivning. Tillämpningen av denna regel förutsätter bl.a. att kronofogdemyndigheten bokför varje överlämnat indrivningsuppdrag som ett separat mål.

Beträffande preskriptionstiden vid betalningsanstånd som meddelas av skattemyndigheten är att märka 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 beslut om betalningsanstånd 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 avstämningstidpunkten. 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 även i anståndsfallen vara utgångspunkt för beräkning av preskriptionstiden.

Som Riksskatteverket påpekat i sitt remissyttrande bör det som nu föreslagits bara gälla i fråga om fordringar i skattekontosystemet. Äldre regler om preskription bör således även i fortsättningen tillämpas på fordringar som överlämnats för indrivning före skattekontosystemets införande och på medelsslåg som inte omfattas av skattekontosystemet.

Vårt förslag föranleder ändring i 3 och 4 §§ skattepreskriptionslagen.

18 Behovet av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar

Prop. 1996/97:100
Del 1

18.1 Redovisnings- och statistikuppgifter i dag

Behovet och användningen av redovisningsuppgifter och statistik inom skatte- och avgiftsområdet har under senare år varit föremål för översyn. Frågan om behovet och användningen av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningar har tagits upp bl.a. 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).

Förutom som ett nödvändigt inslag i myndigheternas bokföring används uppgifter om betalningar av skatter och avgifter i första hand av Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket. Riksgäldskontoret följer betalningarna mot bakgrund av bl.a. kontorets uppgift att göra prognoser över betalningar till och från staten och att verka för att 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 Riksrevisionsverkets 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, Riksbanken, Riksförsäkringsverket och Statistiska centralbyrån (SCB) får uppgifter om bl.a. betalningarna av skatter och avgifter. Givetvis utnyttjas sådana uppgifter också av Riksskatteverket och skattemyndigheterna.

I fråga om betalningar av direkta skatter kan Riksrevisionsverket 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 Riksrevisionsverket 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. Riksgäldskontoret, Riksrevisionsverket och skattemyndigheterna kan då i regel relativt enkelt

konstatera vilken typ av skatt som betalats vid respektive tillfälle. Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket följer kontinuerligt betalningsströmmarna avseende inbetalningar på olika postgirokonton.

För utbetalningar finns speciella utpostgirokonton. Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket får vidare direkt information avseende betalningsströmmarna via postgirosystemet.

Från uppbördssystemet i det centrala skatteregistret sammanställs månadsrapporter dels för varje skattemyndighet (länsvis), dels i form av en rikssammanställning avseende inbetalningar av 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 Riksskatteverket också en specifikation för olika avgifter. Riksskatteverkets månadsrapporter lämnas till bl.a. Riksförsäkringsverket, Riksgäldskontoret och Riksrevisionsverket.

Med hjälp av de uppgifter om redovisningar och betalningar av arbetsgivaravgifter som lämnas administrerar Riksförsäkringsverket fördelningen av arbetsgivaravgifter mellan olika avgiftsändamål enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. De tilläggsavgifter och delpensionsavgifter som uppbärs förs till en för varje avgift särskild fond. Riksförsäkringsverket bistås i det här hänseendet av Konjunkturinstitutet med prognoser över de avgiftsmedel som kan väntas bli tillgängliga.

Utöver månadsrapporterna lämnas uppgifter till SCB om uppbördsdeklarationer. SCB och Riksgäldskontoret 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 centrala skatteregistret till Riksgäldskontoret, Riksrevisionsverket och SCB. I fråga om utbetalningar lämnas uppgifter dagligen per telefax till Riksgäldskontoret, samtidigt som databand med uppgifterna sänds för utbetalning via postgirot. Vidare rapporteras månadsstatistik avseende in- och utbetalningar till Riksrevisionsverket 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 centrala skatteregistret inom Riksskatteverket och av skattemyndigheterna för uppföljning och kontroll av hur skatter och avgifter redovisas och betalas.

18.2 Redovisnings- och statistikuppgifter i framtiden

Regeringens bedömning: Möjligheten att i ett skattekontosystem få tillfredsställande uppgifter för analyser och prognoser kommer att bli minst lika goda som i dagens system. Sättet för uppföljningen av skatte- och avgiftsbetalningar kommer emellertid att behöva förändras.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksbanken* anser att det finns starka skäl för att mer ingående utreda hur det föreslagna skattekontosystemet bäst skall tillgodose informationsbehoven för prognos- och analysändamål. Om det föreslagna skattekontosystemet skulle leda till försämrade möjligheter till information för prognos- och analysändamål, kan detta antas få effekter i form av försämrad kvalitet på prognoser och analyser. *Riksgäldskontoret* har anfört bl.a. att prognosarbetet kommer att försvåras eftersom det inte längre blir möjligt att hänföra betalningar till olika skatteslag. Det blir svårare att bedöma om följande dagars prognos skall korrigeras till följd av ett oväntat utfall. För att göra prognoser på lite längre sikt (några månader och mer) är det också viktigt att känna till fördelningen mellan olika skatteslag. Kontoret måste i ett skattekontosystem basera sina prognoser på debiterade (deklarerade) belopp och inte som i nuvarande system på inbetalda belopp. Kontoret anser det önskvärt att kunna erhålla samma detaljeringsgrad som återfinns i deklarationsblanketterna samt kräver att få medverka vid utformandet av statistikrapporter och annan information från skattekontosystemet. *Statistiska centralbyrån (SCB)* har anfört bl.a. att de föreslagna förfallodagarna kommer att påverka tidpunkten för redovisning av den totala utrikeshandeln med varor och underlaget till de kvartalsvisa beräkningarna av nationalräkenskaper (inkl. BNP) och ge mindre tillförlitliga kvartalsberäkningar. *Riksrevisionsverket* har anfört att det är av stor vikt att verket och andra prognosmyndigheter har ett fullgott underlag för att göra bra prognoser. Behovet av statsfinansiell information är stort hos statsmakten, de finansiella aktörerna, media och andra intressenter. Verket förutsätter att ett nära samarbete mellan berörda myndigheter och Riksskatteverket kommer till stånd i det utvecklingsarbete som är nödvändigt för att skapa förutsättningar för tillräckligt informationsuttag för analys och prognoser av statens inkomster. *Konjunkturinstitutet* har anfört bl.a. att det är av stor vikt att behovet av underlag för ekonomisk statistik och analys vägs in i de ändringar av uppbördstekniken som utredningen föreslår. Informationsinnehållet i skatteuppbörden minskar jämfört med nuvarande system, där olika skatter kan särskiljas genom att inbetalningen görs till olika postgirokonton. Av avgörande betydelse för tolkningen av inbetalda skatter i ett prognosperspektiv är också att dessa betalningar kan fördelas med avseende på inkomstår. *Svenska Bankföreningen* betonar att det är nödvändigt att Riksskatteverkets statistikuppsamling anpassas så att både debiterade och inbetalda skatter kan avläsas. Bankföreningen vill också erinra om vikten av att Riksskatteverket även gör en uppföljning när det gäller vilka typer av inkomster som lett till olika delar av statens

skatteintäkter.

Prop. 1996/97:100

Del 1

Skälen för regeringens bedömning: 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 Riksgäldskontoret som gör prognoser på dagsbasis och därmed dagligen följer betalningsströmmarna på respektive 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, mervärdesskatt, F-skatt, slutlig skatt och 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 respektive 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. Vid bristande betalning däremot, dvs. då underskott uppkommer, kan i ett system utan avräkningsordning mellan olika debiteringsposter 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.

Skattebetalningsutredningen har pekat på att 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 enligt utredningen att tillämpa en likafördelningsmetod. Regeringen har tidigare, avsnitt 11, föreslagit att denna metod skall användas vid kreditering på skattekontot. 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 emellertid tillämpas beroende på i vilket syfte uppgifterna behövs. Framhållas bör emellertid att för de flesta skattskyldiga kommer självfallet summan av gjorda betalningar att stämma överens med sammanlagda debiteringar.

Av Riksskatteverkets 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 upp-

gifter om debiterade belopp saknas. Vidare saknas uppgifter om utbetalningar från uppbördssystemet 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. Regeringen återkommer till detta i det följande.

Som framgått av det ovan angivna 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 bör dock inte leda till försämringar av möjligheterna att göra bl.a. detaljerade prognoser och uppföljningar av redovisningar och betalningar av skatter och avgifter. Enligt regeringens bedömning kommer möjligheterna att i ett skattekontosystem få tillfredsställande uppgifter för analyser och prognoser 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, enkelt och effektivt 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. Riksskatteverket. I likhet med utredningen och remissinstanserna anser regeringen att det är väsentligt att utvecklingsarbetet bedrivs i nära samarbete med berörda myndigheter. Detta för att det föreslagna skattekontosystemet bäst skall kunna tillgodose de behov som finns för bl.a. prognos- och statistikverksamheten.

Periodisk information

Det finns ett allmänt behov av att förbättra den periodiska statistiken över debiterade och uppburna skatter. I Budgetprognosutredningens betänkande

pekas på brister av olika slag i det statistikunderlag som för närvarande lämnas som underlag för prognosverksamheten.

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. Den informationen är av intresse också för bl.a. externa intressenter såsom Konjunkturinstitutet, Riksgäldskontoret, Riksrevisionsverket och SCB. Genom att uppgift kan hämtas från olika delsystem kan Riksgäldskontorets behov av detaljerade uppgifter från deklARATIONERNA tillgodoses. I likhet med utredningen och remissinstanserna vill regeringen framhålla vikten av att innan skattekontosystemet sätts i kraft och den nya redovisningshandlingen tas i bruk rapporteringsrutinerna gås igenom 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.

En särskild rapportering skall enligt utredningen kunna komplettera de månadsrapporter med debiterade och inbetalda belopp som avses lämnas. Därmed torde även vissa andra brister i det underlag som lämnas till prognosmyndigheterna kunna avhjälpas. Enligt utredningen kommer det att behövas dokumentation som bl.a. innehåller uppgifter om debiterade och redovisade belopp under aktuell månad uppdelad på debiterings- och redovisningsposter, debiterade och redovisade belopp periodiserade på rätt månad uppdelade på debiterings- och redovisningsposter samt fysiska betalningsströmmar och uppgifter om kontoställning. Uppgifterna får som ovan nämnts hämtas från flera olika delsystem.

Gemensamt för dokumentationen är enligt utredningen 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.

I den av utredningen skisserade modellen för 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.

Enligt regeringens bedömning bör utredningens förslag om en särskild rapportering på ett tillfredsställande sätt kunna tillgodose det behov av uppgifter om skatte- och avgiftsbetalningarna som finns hos Konjunkturinstitutet, Riksgäldskontoret, Riksrevisionsverket och SCB. Den slutliga utformningen liksom tekniken för rapportering och statistikuttag bör dock utformas närmare i samarbete mellan Riksrevisionsverket, Riksskatteverket och andra berörda intressenter. Vi utgår från att lämpliga lösningar utarbetas vad gäller olika användares behov av information om betalningar av skatter och avgifter med anledning av de förändringar som följer av att ett skattekontosystem införs.

Prop. 1996/97:100

Del 1

18.3 Redovisning av skatte- och avgiftsinkomster i statsbudgeten

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: På statsbudgeten kommer debiterade belopp att redovisas på inkomstitlarna för respektive skatteslag. Betalningsdifferenserna kommer att redovisas på en särskild inkomstitel med undertitlar motsvarande de olika skatteslagen.

Utredningen har behandlat frågan, men inte lämnat något förslag.

Remissinstanserna: *Riksrevisionsverket* anser att av de alternativ för redovisning på statsbudgeten som utredningen för fram är alternativet som innebär att inkomstitlarna påförs debiterade belopp och att betalningsdifferenserna redovisas mot en särskild inkomstitel det mest lämpliga. Verket framhåller att det är en bra princip att inkomstitlarna är intäktsmässiga och visar vad som borde komma in. Dessutom renodlas informationen på inkomstitlarna i stället för att eventuellt blandas upp med ett utproportionerat restföringsbelopp vars innebörd är svårtolkat. Verket framhåller att en redovisning på enskilda inkomstitlar efter intäktsmässig och inte kassamässig princip kräver ändring eller tillägg i budgetlagen och anslagsförordningen, även om redovisningen på totalnivå är kassamässig.

Skälen för regeringens förslag: De inkomstitlar som berörs av förslaget om ett nytt system för betalning av skatter och avgifter är fysiska respektive juridiska personers inkomstskatt, de olika inkomstitlarna för socialavgifter och allmänna egenavgifter samt inkomstiteln för mervärdesskatt. För i stort sett samtliga av dessa inkomstitlar 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. Att redovisningen skall vara kassamässig följer av 10 § andra stycket lagen (1996:1059) om statsbudgeten (budgetlagen). Av fjärde stycket nämnda bestämmelse framgår att riksdagen för ett anslag eller en inkomstitel kan besluta att avräkning skall ske på annan grund.

Enligt Skattebetalningsutredningen torde rent bokföringsmässigt 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 inkomstitel 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 inkomstitel. 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.

Det finns olika möjligheter att hantera dessa differenser. En möjlighet är att berörda inkomstitlar påförs den månatliga debetinformation som finns och att betalningsdifferenserna bokförs på en särskild inkomstitel. Härigenom skulle statsbudgeten avspegla vad som inbetalats kassamässigt månadsvis för summan av berörda inkomstitlar, medan respektive inkomstitel skulle spegla vad som borde ha betalats in.

Skattekontosystemet innebär att betalningar inte kan härledas till respektive skatteslag. Det innebär att varje fördelning som sker är schablonmässig. Mot denna bakgrund anser regeringen att debiterade belopp bör redovisas mot respektive skatteslags inkomstitel. Samtidigt finns av flera skäl behov av att kunna fördela eventuellt uppkomna differenser mellan debiteringar och betalningar på skatteslag. Denna fördelning, som görs på en särskild inkomstitel för betalningsdifferenser, bör enligt regeringens uppfattning kunna göras vid årets slut. Det innebär att fördelningen finns tillgänglig såväl när statsbudgetens preliminära som slutliga utfall skall redovisas för riksdagen (jfr 37 och 38 §§ budgetlagen). Den schablonmässiga fördelningen bör göras på så låg nivå som möjligt, helst på skattekontonivå. Regeringens förslag innebär dessutom att en ny inkomstitel skapas för betalningsdifferenser, med undertitlar för de olika skatteslagen.

Förslaget innebär ett avsteg från de principer för redovisning mot inkomstitlar som framgår av budgetlagen. I lagens stadgas att avräkning mot inkomstitlar för skatt skall göras det budgetår då betalning erhålls, s.k. kassamässig avräkning (se 10 § budgetlagen). Regeringens förslag innebär att avräkningen mot de enskilda inkomstitlarna görs utifrån debiterade belopp, dvs. enligt en inkomstmässig princip. Dessutom skapas en ny inkomstitel för betalningsdifferenser. Avräkningen mot denna inkomstitel kan varken klassificeras som kassamässig eller inkomstmässig enligt gängse definition. Däremot kommer de samlade inkomsterna avseende skatt att redovisas kassamässigt på statsbudgeten.

Regeringen föreslår mot bakgrund av det angivna att riksdagen med stöd av 10 § fjärde stycket budgetlagen beslutar att avräkningen avseende berörda inkomstitlar sker i enlighet med ovan angivna principer.

För den prognosverksamhet som utförs för berörda inkomstitlar krävs detaljerade uppgifter om betalningsdifferenserna liksom information om t.ex. vilka inkomstår som inbetalda belopp avser. Det är därför nödvändigt för att tillgodose dessa behov att underliggande system görs på så detaljerad nivå att erforderlig information om betalningar kan erhållas.

19 Överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt

19.1 Betalning av preliminär skatt enligt nuvarande ordning

Den totala kvarstående skatten uppgår varje år till betydande belopp. Vid 1993, 1994, 1995 och 1996 års taxeringar var den kvarstående skatten för fysiska personer 7,6, 8,1, 8,0 respektive 8,7 miljarder kronor och för juridiska personer 4,4, 3,9, 3,6 respektive 5,4 miljarder kronor. Den överskjutande skatten uppgick till ännu större belopp. Den uppgick vid 1993, 1994, 1995 och 1996 års taxeringar för de fysiska personerna till 17,5, 16, 18 respektive 16,5 miljarder kronor och för de juridiska personerna till 4,7, 6,6, 7,3 respektive 5,7 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 % 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 % på sidoinkomster (prop. 1991/92:112, bet. 1991/92:SkU29, rskr. 1991/92:292, SFS 1992:680).

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 skattskyldig har, nämligen A-skatt, F-skatt och särskild A-skatt. Enligt 3 § 1 mom. andra stycket uppbördslagen (1953:272, 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.

19.1.1 Beräkning av 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 § kommunalskattelagen (1928:370, 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 kontrolluppgifter 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 och särskilt vuxenstudiestöd.

Skyldighet att göra skatteavdrag finns inte om ersättningen från en och samma utbetalare under ett kalenderår understiger 1 000 kr 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 kr 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. Riksskatteverket 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.

Riksskatteverket kan besluta om inkomstintervallernas storlek och på vilket belopp inom intervallet skatteuträkningen skall göras. Tabeller upprättas nu för månadslön, tvåveckorslön, veckolön och daglön.

Riksskatteverket 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 Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) 1996:29. Tabellen avser årslön i kronor och preliminär skatt beräknas i procent av

engångsbeloppet.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Procentavdrag

För inkomst av arbete som uppbärs av en fysisk person och som inte avser en bestämd tidsperiod eller inte uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen skall enligt 7 § första stycket UBL skatteavdrag göras med 30 % 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 % 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 %.

Av 7 a § UBL framgår att för inkomst av arbete som uppbärs av en juridisk person preliminär A-skatt skall betalas med 30 % av inkomsten. Skatt som understiger 100 kr 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 Riksskatteverket i form av föreskrifter. För inkomståret 1997 gäller RSFS 1996:31 om särskilda skattetabeller för beräkning av skatteavdrag på sjukpenning m.m. och RSFS 1996:30 om särskild skattetablell för beräkning av skatteavdrag på dagpenning från arbetslöshetskassa.

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 kr. 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 1997 är ersättningsnivåerna 100, 90, 85, 80 respektive 75 % 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 kr (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 beskattningsåret, för inkomståret 1997 används tabellen 32 kr.

19.1.2 Beräkning av 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 det 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 % 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 %. 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.

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, skatten i stället skall 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 kr. 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 kr.

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.

19.1.3 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. fyllnads-
inbetalning.

Prop. 1996/97:100
Del 1

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 hos skattemyndigheten begära ett beslut om skatteavdrag enligt särskilda grunder, dvs. ett särskilt jämningsbeslut.

19.2 Överväganden och förslag

19.2.1 Ändrade regler för beräkning av A-skatt

Regeringens förslag: Riksskatteverket ges ökade möjligheter att bestämma skattetabellernas utformning.

Möjligheten för Stockholms, Göteborgs och Malmö kommuner att få 50-örestabell avskaffas.

De särskilda tabellerna för beräkning av preliminär skatt som används vid korttidsersättning och ersättning från arbetslöshetskassa tas bort. I stället skall skatteavdrag göras med 30 % på 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 kr vid skatteavdrag på föräldrapenning tas bort.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* välkomnar förslaget att slopa möjligheten till 50-örestabell. Förslaget kommer enligt verket att innebära vissa administrativa lättnader för skatteförvaltningen. Riksskatteverket tillstyrker att skatteavdrag på arbetslöshetsersättning görs enligt krontalstabeller och bedömer att förslaget kommer att medföra en bättre överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt. Enligt verket har nuvarande regler i många fall lett till betydande avvikelser från den slutliga skatten med kvarstående skatt som följd. Verket ställer sig också bakom förslaget om att skatteavdrag skall kunna ske från sjukpenning till näringsidkare. Verket anser dock att förslaget bör kompletteras med en bestämmelse om att skatteavdrag skall kunna göras även för en skattskyldig som debiterats särskild A-skatt i det fall denne inte sköter sin betalning. Skattemyndigheten skall i dessa fall fatta ett särskilt beslut om skatteavdrag. *Svenska Bankföreningen* avstyrker förslaget att ta bort 50-örestabellerna eftersom detta får till följd att skillnaden mellan preliminär och slutlig skatt kommer att öka. Föreningen vill också framhålla att förslaget att ersätta genomsnittstabellen vid engångsersättning med ett skatteavdrag om 30 % kommer att medföra ett lägre preliminärt

skatteuttag än enligt nuvarande ordning, vilket i sin tur får till följd att allt fler skattskyldiga som uppbär engångsersättning och samtidigt uppbär inkomst från en huvudarbetsgivare kommer att drabbas av kvarstående skatt. *Arbetsmarknadsstyrelsen* och *Arbetslöshetskassornas Samarbetsorganisation* har i huvudsak inget att erinra mot förslaget att vid ersättning från arbetslöshetskassa ersätta genomsnittstabellen med krontalstabeller, men anser att de nya skattetabellerna inte kan införas förrän år 1999 då det för kassorna gemensamma nya ADB-systemet (OAS) beräknas vara fullt utbyggt.

Skälen för regeringens förslag: En grundläggande princip i skattebetalningssystemet är att preliminär skatt skall betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. 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.

Av statistik som utredningen tagit fram framgår att fyllnadsinbetalningarna för juridiska personer med F-skatt var betydande. De uppgick för taxeringsåret 1993 till 4,8, för år 1994 till 4,4 och för år 1995 till 4,3 miljarder kronor. För taxeringsåret 1996 uppgick de till 4,7 miljarder kronor.

Även fyllnadsinbetalningarna för fysiska personer var stora. De uppgick taxeringsåret 1993 till 7,8, år 1994 till 7,9, år 1995 till 9,8 och år 1996 till 10 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, 67 000 respektive 71 000 kr och för fysiska personer på 7 400, 7 700, 7 300 respektive 7 600 kr.

När det gäller kvarstående skatt är förhållandena desamma. Medelvärdet för de juridiska personerna var 35 000, 33 000, 30 000 respektive 44 000 kr. För de fysiska personerna låg medelvärdet åren 1993 och 1994 på 2 800 kr, för år 1995 på 3 300 kr samt för år 1996 på 3 500 kr.

I procent uttryckt innebär siffrorna att de juridiska personerna, som utgör 3 % av de skattskyldiga, taxeringsåret 1996 svarade för 32 % av fyllnadsinbetalningarna och 38 % av den kvarstående skatten.

För taxeringsåret 1996 gjorde de juridiska personerna egna frivilliga inbetalningar strax före den 13 februari 1996 med 19 miljarder kronor och strax före den 3 maj 1996 med 4 miljarder kronor. De juridiska personernas fyllnadsinbetalningar, inbetalningar av kvarstående skatt och egna inbetalningar utgjorde 49 % av den egna slutliga skatten. Detta innebär att endast 51 % togs ut i form av debiterad skatt.

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 som utredningen funnit 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 kontroll av den preliminära skatten. 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.

Allmänna skattetabeller

Enligt nuvarande bestämmelser görs skatteavdrag från ersättning som betalas ut till fysisk person i flertalet fall enligt skattetabeller. Dessa upprättas i hela krontal efter olika kommunala skattesatser, för närvarande 26) 35 kr och för olika tidsperioder. Tabellerna är indelade i inkomstskikt och intervaller. I månadstabellen är skiktet upp till 20 000 kr indelat i intervaller på 100 kr och i skiktet 20 000 kr och däröver i intervaller på 200 kr. Skatteavdraget är beräknat på den övre gränsen i skiktet. För månadslöner som ligger exempelvis inom inkomstskiktet 20 201) 20 400 kr beräknas alltså avdraget efter 20 400 kr. Den som tjänar 20 201 kr respektive 20 400 kr får då avdrag med samma belopp. Detta kan medföra ett överuttag av skatt med upp till 122 kr i månaden eller 1 464 kr om året. En annan felaktighet som har sin grund i skattetabellen 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 kr. För en person som har en inkomst på 20 000 kr i månaden betyder detta att skatt dras med ett 93 kr för lågt belopp om tabell 32 används respektive ett 93 kr för högt belopp vid användandet av tabell 33.

Ett sätt att lösa nämnda problem är enligt utredningen 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 ADB-program.

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 ADB-program som krävs för denna metod.

Ett system med procentavdrag innebär som utredningen pekar på en ökad administration för många arbetsgivare och ger heller inte några garantier för att skatteutfallet blir bättre än med nuvarande system. De felaktiga skatteuttag som skattetabellerna ger avser vidare endast små belopp. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att det är mindre lämpligt att överge nuvarande regler för ett system med procentavdrag. Vi anser alltså att de allmänna skattetabellerna skall behållas och liksom nu skall grunderna för tabellerna anges i lag.

I uppördslagen anges tämligen detaljerat hur tabellerna skall se ut. Enligt vår mening bör det ankomma på Riksskatteverket att i större utsträckning än i dag svara för den närmare utformningen av tabellerna. Sägas kan att tabeller där intervallerna förslagsvis är 100 kr ger ett mer korrekt skatteuttag än tabeller med större intervall. Riksskatteverket bör givetvis eftersträva att med ändamålsenliga intervaller få till stånd bästa möjliga överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt.

Vi föreslår att Riksskatteverket får ökade möjligheter att bestämma skattetabellernas utformning.

Bestämmelser om skatteavdrag enligt skattetabeller finns i 8 kap.1-7 §§ skattebetalningslagen.

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 då redan den möjligheten. Motivet för de särskilda skattetabellerna var att ge ett stort antal skattskyldiga möjlighet att få ett mer korrekt skatteuttag.

Enligt Riksskatteverket är det svårt att hinna med att utfärda 50-örestabeller. En framställan om tabell på preliminär skatt i 50-tal ören kommer ofta 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 förses 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 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 hinner arbetsgivarna i ett stort antal fall dra skatt efter fel tabell vilket sedan måste rättas till.

Ett sätt att komma till rätta med det här problemet är som utredningen nämner att införa en tidsgräns för när en begäran om 50-örestabell senast

skall ha kommit in till Riksskatteverket, t.ex. den 15 november. Det kan emellertid vara svårt att sätta ett datum som tillgodoser såväl Riksskatteverkets 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 Riksskatteverket innebär 50-örestabell i förhållande till ordinarie tabellval endast ett obetydligt bättre uttag av preliminär skatt. Utredningen nämner ett exempel där en 50-örestabell medförde att vid en månadsinkomst på 9 000 kr skatteavdraget blev 52 kr närmare det faktiska slutresultatet per år räknat. Vid en månadsinkomst på 12 000 kr blev skatteavdraget 74 kr mer exakt per år räknat och vid en månadsinkomst på 18 000 kr blev det 119 kr bättre.

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 skatteunderlaget. 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.

I likhet med utredningen föreslår regeringen att kommunernas rätt att bestämma över skattetabellernas utformning skall slopas. Som föreslagits i det föregående bör det i stället ankomma på Riksskatteverket att genom bl.a. ändamålsenliga skattetabeller svara för att överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt blir god.

Korttidsersättning

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 inkomstskatt under beskattningsåret, dvs. en genomsnittstabell. För skattskyldiga med en skattesats som avviker från den genomsnittliga, som för inkomståret 1997 är 32 kr, 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 kr skulle inte medföra några större problem för Riksskatteverket. Däremot skulle arbetsgivarnas hantering försvåras om det fanns så många olika tabeller.

Ett annat alternativ är att göra skatteavdrag med 30 % på utbetalt belopp på samma sätt som gäller för sidoinkomster. Regeringen delar utredningens uppfattning att 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 %.

Bestämmelsen tas in i 8 kap. 8 § skattebetalningslagen.

Enligt nuvarande regler görs skatteavdrag på dagpenning från arbetslöshetskassa enligt en särskild tabell som grundas på en för landet genomsnittlig skattesats till kommunal inkomstskatt för beskattningsåret. För inkomståret 1997 används 32-kronorstabellen. 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 1999.

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 Riksskatteverket bör det inte vara något problem att upprätta tio olika krontalstabeller för dagpenning.

Vi föreslår därför i likhet med utredningen att genomsnittstabellen tas bort och ersätts med krontalstabeller efter olika kommunala skattesatser.

Bestämmelser om allmänna skattetabeller har tagits in i 8 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen.

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 den nämnda skyldigheten 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 därför inte vara något större problem för kassorna om det införs en skyldighet att efter den skattskyldiges begäran göra förhöjt skatteavdrag. Regeringen delar utredningens bedömning att det är en fördel för den arbetslöse att ha rätt till förhöjt skatteavdrag och att så enhetliga regler som möjligt bör gälla inom skattebetalningssystemet. Vi föreslår därför att arbetslöshetskassorna skall vara skyldiga att efterkomma en begäran om förhöjt skatteavdrag.

Bestämmelsen om förhöjt skatteavdrag finns i 8 kap. 7 § skattebetalningslagen.

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 det 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 komma att bli påförd kvarstående skatt.

Ett sätt att komma till rätta med detta är enligt utredningen 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 skattetablell, dels genom den debiterade preliminära skatten. I denna har ju eventuell 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.

Riksskatteverket har dock föreslagit att skatteavdrag skall göras för den som har debiterats särskild A-skatt men som inte betalar påförda skatter. Skattemyndigheten skall i dessa fall fatta ett särskilt beslut om skatteavdrag. Enligt verket kan ett sådant beslut meddelas i samband med att F-skattsedeln återkallas för den betalningsförsumlige.

Den av Riksskatteverket föreslagna ordningen innebär en särbehandling av dem som debiterats särskild A-skatt i förhållande till dem med debiterad F-skatt. Eftersom vi försökt att få ett så likformigt system som möjligt anser vi att verkets förslag inte bör genomföras.

Vi föreslår med hänsyn till vad som nu sagts att med ersättning för arbete likställs sjukpenning som grundas på inkomst av näringsverksamhet. Vi föreslår dock att skatteavdrag inte skall göras om

mottagaren av sjukpenning har en debiterad preliminär skatt för inkomst-
året.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Bestämmelserna har tagits in i 5 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Föräldrapenning

Enligt 4 § 2 mom. femte stycket UBL görs skatteavdrag på föräldrapenning endast om den sjukpenninggrundande inkomsten uppgår till lägst 6 000 kr. 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 kr (SFS 1973:1125). 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 socialförsäkringen.

Vid en sjukpenninggrundande inkomst mindre än 6 000 kr utgår föräldrapenning med 60 kr per dag. Uppgår inte den sjukpenninggrundande inkomsten till 6 000 kr 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 det förhållandet att när skatt inte dras på garantibelopp den skattskyldige kan uppfatta beloppet som skattefritt. Den skattskyldige begär då inte något 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 delar regeringen utredningens bedömning att 6 000-kronorsgränsen bör tas bort. Skatteavdrag skall alltså alltid 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 ändrad beräkning av skatteavdraget, dvs. ett beslut om att försäkringskassan inte skall göra något skatteavdrag eller göra ett lägre skatteavdrag.

Vårt förslag finns i 8 kap. 4 § skattebetalningslagen.

19.2.2 Oförändrade regler för beräkning av A-skatt

<p>Regeringens bedömning: Reglerna för skatteavdrag på sidosinkomster, pension, sjukpenning samt ränte- och utdelningsinkomster bör inte ändras.</p>

Utredningens bedömning stämmer överens med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: När det gäller skatteavdrag från sidoinkomster föreslår Riksskatteverket, i syfte att förbättra uppbördseffektiviteten, att avdrag skall göras med 55 % i stället för 30 % för den som har inkomster över den s.k. brytpunkten.

Skälen för regeringens bedömning: Skatteavdrag på sidoinkomster, dvs. inkomster som inte är huvudsaklig inkomst hos mottagaren, görs i dag med 30 % 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 var att få en bättre anpassning av den preliminära skatten till den slutliga skatten.

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 och den för skatteavdrag på ersättning till juridiska personer utan F-skattsedel samt att den totala överskjutande skatten för fysiska personer överstiger den kvarstående skatten delar regeringen utredningens uppfattning att någon generell höjning av procentsatsen för skatteavdrag på sidoinkomster inte bör göras nu.

I de fall den skattskyldige har inkomster som överstiger brytpunkten, som för inkomståret 1997 är 209 100 kr, kommer ett skatteavdrag med 30 % att leda till kvarstående skatt. Det vore därför som Riksskatteverket framhåller i sitt remissvar en fördel om ett större skatteavdrag kunde göras för de ca 15 % av löntagarna som har en inkomst som ligger över brytpunkten.

Sidoarbetsgivaren skulle i dessa fall göra ett större skatteavdrag än med 30 %. För att veta hur stort avdrag som skall göras måste arbetsgivaren få uppgifter antingen från den skattskyldige eller skattemyndigheten. Den högre procentsatsen måste då anges på den skattskyldiges skattsedel. I det nya systemet kommer de flesta skattskyldiga emellertid inte att ha någon skattsedel på preliminär skatt. En A-skattsedel skall utfärdas endast efter särskild begäran från den skattskyldige, se 4 kap. 16 § skattebetalningslagen.

När det generella avdraget på 30 % infördes, motiverades detta med att det skulle vara enkelt för sidoarbetsgivaren att göra avdrag efter samma procentsats för samtliga skattskyldiga.

Det är väsentligt med ett enkelt förfarande. De uppgifter som läggs på arbetsgivarna bör om möjligt begränsas. Med hänsyn härtill krävs det starka skäl 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. Ett förhöjt skatteavdrag kan även göras av sidoarbetsgivare om arbetstagaren och sidoarbetsgivaren är överens. Vi delar därför utredningens bedömning

att någon ändring av reglerna inte heller bör göras för dem med inkomster över brytpunkten. Det kan dock finnas skäl att om något år komma tillbaka till denna fråga.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Bestämmelser om skatteavdrag på sidoinkomster finns i 8 kap. 8 § skattebetalningslagen.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Pension

För många pensionärer medför dagens bestämmelser om skatteavdrag att de får kvarstående skatt. Enligt Riksförsäkringsverket gäller detta för ca 15 % av pensionärerna. En bland flera orsaker till detta är att inkomsten från Riksförsäkringsverket inte är huvudinkomst och att skatteavdrag görs såsom för sidoinkomster med 30 %. 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 %.

Skattemyndigheten har möjlighet att i enskilda fall besluta om särskild beräkningsgrund (3 § 2 mom. UBL) och den skattskyldige har rätt att begära ett förhöjt skatteavdrag (41 § 1 mom. UBL). Motsvarande bestämmelser har tagits in i 8 kap. 11 § respektive 8 kap. 7 § skattebetalningslagen. Regeringen delar utredningens uppfattning att ifrågavarande möjligheter får anses tillräckliga. Det är dock som utredningen framhåller viktigt att Riksskatteverket och Riksförsäkringsverket kompletterar sina informationsinsatser.

Sjukpenning) skatteavdrag för A-skatt

Avdrag för A-skatt på sjukpenning görs med ledning av särskilda skattetabeller. I tabellerna anges skatteavdraget i procent av ersättningen 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 14 dagarna under en sjukperiod, se lagen (1991:1047) om sjuklön. Härefter har problemet minskat för dem som är korttidssjukskrivna. Problemet har minskat ytterligare fr.o.m. den 1 januari 1997 då sjuklöneperioden förlängdes till 28 dagar.

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. Regeringen 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 delar således utredningens ståndpunkt i den här delen och föreslår 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.

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 % 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 den slutliga 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 kontrolluppgift skall lämnas med tillämpning av 3 kap. 22, 23 eller 27 § LSK.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter finns emellertid inte för ränta och fordran på konto om den sammanlagda räntan på ett eller flera konton inte uppgår till 100 kr (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 nu att skyldighet att göra skatteavdrag inte finns om räntan per konto i stället för per kontohavare som gäller beträffande skyldighet att lämna kontrolluppgift understiger 100 kr. 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 kr 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 av dataregistren behöva göras två gånger i stället för en gång, eftersom deras register 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 kontrolluppgiftsskyldigheten 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 kr eller mer. Detta förutsätter att också kontrolluppgiftsskyldigheten 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).

Vi delar utredningens bedömning att 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 kr per konto, fortfarande kan anses ha viss bärighet. Härtill kommer att Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05) för närvarande ser över kontrolluppgiftsskyldigheten för hela bankväsendet. Vi anser att det inte finns skäl att för närvarande, innan Skattekontrollutredningen lagt fram sitt slutbetänkande, göra någon ändring på ifrågavarande område.

Tilläggas bör här de förändringar i aktuellt hänseende som följer av det föreslagna skattekontosystemet. Som framgått av avsnitt 12.4 kommer inte något betalningskrav att riktas mot en skattskyldig som på sitt skattekonto har ett underskott som inte uppgår till 100 kr. Detta avhjälper delvis nuvarande brister.

Bestämmelser om skatteavdrag på ränte- och utdelningsinkomster har tagits in i 5 kap. 8 och 9 §§ samt 8 kap. 10 § skattebetalningslagen.

19.2.3 Ändrade regler för beräkning av F-skatt och särskild A-skatt

Regeringens 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 pågår.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksrevisionsverket* anser att den föreslagna bestämmelsen om en utökad skyldighet att lämna preliminär självdeklaration är tveksam om den inte åtföljs av någon form av sanktion. I detta sammanhang vill verket peka på att det i dag inte finns någon skyldighet för personer som skall betala A-skatt att lämna preliminär självdeklaration. När sådana personer har en utländsk arbetsgivare blir konsekvensen att någon preliminär skatt inte behöver betalas under beskattningsåret. Verket föreslår därför att en sådan skyldighet införs. *Riksskatteverket* tillstyrker utredningens förslag. *Länsrätten i Stockholms län* anser att den utökade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration framstår som motiverad och att den borde bli verkkningsfull utan att någon sanktion införs. Länsrätten anser också att möjligheten till inbetalning av preliminär skatt under endast vissa av årets månader vid säsongsverksamhet botar en brist som funnits, men befarar att det kommer att bli svårt att avgränsa de fall där det kan sägas att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet endast under en del av året. *Företagarnas Uppgiftsdelegation* avstyrker utredningens förslag om skärpningar beträffande preliminär självdeklaration. De riskerar att leda till en alltför stor belastning på företagens administrativa kapacitet och ett ständigt pågående men ofta onödigt prognos- och skatteberäkningsarbete. Delegationen är positiv till förslaget gällande säsongsverksamhet men anser att det bör utvidgas så att den skattskyldige inte heller skall behöva lämna månatlig skattedeklaration. Därmed skulle enligt delegationen onödig schablonmässig debitering av skatter och avgifter med åtföljande rättelser kunna undvikas. Skattemyndigheterna slipper också onödigt arbete med påminnelser och indrivning av förseningsavgifter. *Svenska Revisorsamfundet* anser att förslaget angående säsongsverksamhet är en klar förbättring, men förutsätter att regeln skall vara tillämplig även om den skattskyldige har en obetydlig verksamhet under övriga året, dvs. även vid kraftiga säsongsvariationer. Även *Näringslivets Skattedelegation* bedömer att förslaget gällande säsongsverksamhet bör kunna medföra förbättringar. *Svenska Bankföreningen* avstyrker förslaget om utökad skyldighet att lämna preliminär självdeklaration. Föreningen understryker att förslaget kommer att medföra en ökad byråkrati och en ökad belastning för skattemyndigheten. Förslaget kommer vidare resultera i ett merarbete, högre kostnader och ökat ansvar för de skattskyldiga. Det är inte klarlagt om den skattskyldige är skyldig att aktivt ta fram prognosunderlag för att efterkomma de föreslagna reglerna. Är det så medför det ökade kostnader för den skattskyldige eftersom den skattskyldige vanligtvis även behöver biträde för att upprätta sin prognos. Inkomstökningen skall vidare vara "betydande", ett uttryck som dock inte är närmare definierat. Det är särskilt olyckligt att uttrycket inte har preciserats. Vidare är tiden inom vilken den preliminära självdeklarationen skall vara inlämnad till skattemyndigheten för kort tilltagen. Förslaget kommer också medföra en

ökad likviditetspåfrestning eftersom berörda skattskyldiga måste frigöra kapital för skatteinbetalningar under verksamhetsåret med åtföljande risk för betalningsstörningar och konkurser. Förslaget medför dessutom en snedvridning av konkurrensen mellan dem som efterkommer reglerna och dem som väljer att ställa sig utanför

Prop. 1996/97:100
Del 1

regelsystemet. Även *Sveriges Fastighetsägareförbund* avstyrker förslaget. Förbundet befarar att förslaget kommer att leda till ökad byråkрати och ökade kostnader för de skattskyldiga. Förbundet påpekar också att det inte heller är klarlagt vad som menas med "betydande" inkomstökning.

Skälen för regeringens förslag: 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 i fråga om 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 fr.o.m. den 1 januari 1996 i årsredovisningslagen (1995:1554). Lagen tillämpas första gången på i huvudsak räkenskapsår som börjar den 1 januari 1997. Bestämmelserna fanns tidigare i 11 kap. 12) 14 §§ aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). Enligt 9 kap. 1 § årsredovisningslagen skall alla bolag, som enligt bestämmelserna i 10 kap. 3 § andra eller fjärde stycket ABL eller 4 kap. 3 § första eller andra stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag 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 eller 4 kap. 3 § andra stycket lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag, dvs. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 gånger basbeloppet eller antalet anställda är över 200, skall enligt 9 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen moderbolaget lämna delårsrapport för såväl moderbolaget som koncernen.

Huvudregeln i 9 kap. 3 § årsredovisningslagen 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 korrigera 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 (9 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen). 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.

Under år 1994 fick Patent- och Registreringsverket in 4 898 delårsrapporter. År 1995 gavs 5 438 rapporter in.

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.

Regeringen delar utredningens uppfattning att de uppgifter som finns i delårsrapporterna kan vara till stor ledning vid skattemyndigheternas arbete med att åstadkomma ett korrekt uttag av F-skatt och de bör därför tas till vara.

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 beräknas överstiga den inkomst som legat till grund för debiterad preliminär skatt med minst en femtedel, dock minst 2 000 kr. Deklarationen skall lämnas senast den 1 december året före inkomståret eller om den skattskyldige då inte kände till att han skulle påföras slutlig skatt för inkomståret senast 14 dagar efter det att den skattskyldige fått kännedom om detta. Tidpunkten den 1 december året före inkomståret har bestämts med hänsyn till att skattsedel på A-skatt respektive F-skatt och besked om debitering av särskild A-skatt enligt 35, 36 och 36 a §§ UBL skall sändas över till den skattskyldige senast den 18 januari under inkomståret.

Nuvarande bestämmelser 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 kan ske också 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 som utredningen framhåller 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 delårsrapporten eller prognosen att resultatet kommer att medföra att den slutliga skatten överstiger den debiterade preliminära skatten bör skyldighet finnas att lämna en preliminär självdeklaration. Den skattskyldige skall dock inte vara tvungen att ta fram prognosunderlag enbart för att bedöma om skyldighet finns att lämna en preliminär självdeklaration. Deklarationen skall lämnas senast 14 dagar efter det den skattskyldige fått kännedom om inkomstökningen. På så sätt ges

skattemyndigheten möjlighet att ändra beräkningen av den preliminära skatten.

Riksrevisionsverket har föreslagit att även personer med A-skatt och som har utländsk arbetsgivare skall vara skyldiga att lämna preliminär självdeklaration. Denna kategori skattskyldiga är dock enligt regeringens uppfattning så liten att det inte kan anses motiverat att låta den omfattas av ifrågavarande skyldighet. Dessutom har skattemyndigheten i allmänhet sådana uppgifter om fyllnadsinbetalningar och kvarstående skatter att arbetstagare med utländska arbetsgivare kan debiteras särskild A-skatt.

Vi föreslår däremot att en skyldighet införs för dem som har debiterats en preliminär skatt 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. Någon form av 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. Med betydande skillnad avses en skillnad mellan den debiterade och slutliga skatten med omkring 30 %, dock lägst ungefär ett basbelopp (36 300 kr för inkomståret 1997).

När det gäller frågan om skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration skall förenas med någon form av sanktion eller påtryckningsmedel kan följande sägas.

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 jämkningsansökan och uppgiften lett till att för låg skatt betalats omfattas detta förfarande av bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69). 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. Regeringen delar därför utredningens bedömning att någon avgift eller sanktion inte bör införas. Däremot bör naturligtvis skattemyndigheten i det fall myndigheten i ett enskilt fall, t.ex. genom en delårsrapport, uppmärksammat att en preliminär självdeklaration bort lämnas, kunna förelägga den skattskyldige att komma in med en preliminär självdeklaration enligt 10 kap. 26 § skattebetalningslagen. Ett sådant föreläggande kan förenas med vite enligt 23 kap. 2 § skattebetalningslagen.

Bestämmelser om preliminär självdeklaration har tagits in i 10 kap. 1–7 §§ skattebetalningslagen.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Enligt nuvarande ordning kan beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt som innebär att ytterligare skatt skall betalas inte meddelas efter inkomstarets utgång.

I vissa fall uppmärksammar skattemyndigheten först sent under inkomstarets, 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 inkomstarets 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 inkomstarets kan krävas in.

Några sakliga skäl för att inte kunna justera den preliminära skatten efter inkomstarets utgång kan vi inte finna. Tvärtom torde en sådan möjlighet medföra att skattebortfallet kan begränsas. Vi föreslår därför i likhet med utredningen att skattemyndigheten skall ges möjlighet att utan begränsning till inkomstarets och i princip intill den tidpunkt då den slutliga skatten bestäms debitera preliminär skatt. Ett krav bör dock vara 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. De beloppsgränser som föreslagits beträffande debitering med ledning av preliminär taxering bör kunna användas även i detta fall. En ny debitering av preliminär skatt skall inte heller 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 ske.

Bestämmelsen har tagits in i 11 kap. 3 § skattebetalningslagen.

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 uppbörds månaden. Skatten debiteras i en gemensam post vid inkomstarets början och förfaller till betalning med lika belopp under årets uppbörds månader. Principen bakom detta system är bl.a. att skattebördan skall fördelas jämt under inkomstarets. 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 där verksamhet pågår 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 uppbördsåren februari) januari, trots att verksamheten pågår 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 pågår. Betalningen av skatter och avgifter kommer på så sätt att sluta an till företagets naturliga säsong.

Vi föreslår i likhet med utredningen att skattemyndigheten i enskilda fall skall få besluta att den preliminära skatten skall betalas endast under vissa av årets månader. Skattskyldiga som driver säsongsverksamhet skall i en preliminär självdeklaration ange bl.a. under vilken tidsperiod som verksamheten skall vara igång. Med utgångspunkt i deklarationen fastställer sedan skattemyndigheten dels den preliminära skattens sammanlagda belopp, dels under vilka månader skatten skall betalas. För exempelvis en verksamhet som öppnas i maj varje år skulle den första månaden att betala skatt bli juni. Regeln skall dock inte som Svenska Revisorsamfundet förutsätter gälla företag med kraftiga säsongsvariationer.

Företagarnas Uppgiftsdelegation har föreslagit att säsongsföretagen inte skall behöva lämna månatlig skattedeklaration för de månader verksamheten inte pågår. Enligt huvudregeln i 10 kap. 13 § första stycket skattebetalningslagen skall en skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod. Denna regel gäller dock inte för en skattskyldig som för en eller flera perioder varken skall redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i deklarationen och har lämnat en skriftlig upplysning om detta till skattemyndigheten. För den som är skattskyldig till mervärdesskatt gäller dock detta undantag endast om mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen. Skälen härtill har utvecklats i kommentaren till 10 kap. 13 § skattebetalningslagen. Bestämmelserna innebär således att säsongsföretag som inte skall redovisa mervärdesskatt eller som redovisar sådan skatt i självdeklarationen inte behöver lämna skattedeklaration för de månader skatt inte skall betalas under förutsättning att skattemyndigheten har underrättats.

Den som vill betala skatt enligt dagens regler skall naturligtvis få göra det. Den nya möjligheten skall alltså användas endast om den skattskyldige begär det.

Bestämmelserna har tagits in i 11 kap. 5 § skattebetalningslagen.

19.2.4 Oförändrade regler för beräkning av F-skatt och särskild A-skatt

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens bedömning: Reglerna för schablondebitering av F-skatt och särskild A-skatt bör inte ändras.

Utredningens bedömning stämmer överens med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår att reglerna för schablondebitering utformas så att skatten skall grundas på gällande årsdebitering för F-skatt och särskild A-skatt och inte på två år gamla uppgifter. Uppräkning skall ske på samma sätt som i dag, med 5 eller 10 % beroende på utfallet av den slutliga skatten i förhållande till preliminärskatten för samma år. En nackdel med förslaget är enligt verket att i det fall den skattskyldige har "jämkat ned" sin debiterade preliminärskatt kommer preliminärskatten för kommande år att grundas på den jämkade skatten, vilket kan innebära ett underuttag. Det problemet kan enligt verket lösas genom att hänsyn också tas till skillnaden mellan den slutliga skatten och de poster som skall dras av enligt 11 kap. 14 § 1 skattebetalningslagen med undantag för F- och särskild A-skatt som skall betalas efter den 17 januari året efter inkomståret vid taxeringen året före inkomståret i de fall den slutliga skatten är högre. *Företagarnas Riksorganisation, Lantbrukarnas Riksförbund* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att någon uppräkning inte skall göras av den preliminära F-skatten vid schablondebitering eftersom inflationen i stort sett är noll och att procentsatserna därför skall bestämmas till 100.

Skälen för regeringens bedömning: Schablonmetoden infördes redan år 1954 och innebär att F-skatt (tidigare B-skatt) och särskild A-skatt skall debiteras med utgångspunkt från den senast debiterade slutliga skatten. Preliminär F-skatt och särskild A-skatt skall tas ut med ett belopp motsvarande 110 % av den slutliga skatt som 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 %.

Schablondebiteringen ger en förenklad och arbetsbesparande hantering. Procentsatserna för uttag av F-skatt och särskild A-skatt har emellertid under senare tid kommit att ändras ofta. Orsakerna härtill är variationer i den förväntade ekonomiska utvecklingen.

Riksskatteverket har föreslagit en ny modell för schablondebitering innebärande att skatten skall grundas på gällande årsdebitering för F-skatt och särskild A-skatt, utom i det fall den skattskyldige för nämnda år begärt ändrad beräkning av skatteavdrag. I sistnämnda fall skall hänsyn tas till skillnaden mellan den slutliga skatten och de poster som skall dras av enligt 11 kap. 14 § 1 skattebetalningslagen med undantag för F- och särskild A-skatt som skall betalas efter den 17 januari året efter inkomståret vid taxeringen året före inkomståret i de fall den slutliga skatten är högre.

Regeringen är inte övertygad om att den av Riksskatteverket föreslagna metoden skulle ge ett mer korrekt uttag än den nuvarande och föreslår därför inte en sådan ordning. Vi delar i stället utredningens bedömning att reglerna för närvarande inte bör ändras.

Bestämmelser om schablondebitering finns i 6 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

19.2.5 Uttag av preliminär skatt med hänsyn till fastighetsskatt

Regeringens förslag: Skattemyndighetens möjligheter att besluta om särskild beräkningsgrund för skatteavdrag med hänsyn till fastighetsskatt utvidgas.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Stockholms län* anser att förslaget är positivt medan *Svenska Bankföreningen* anser att kravet på särskilda skäl skall stå kvar. Enligt föreningen finns det annars risk för att skattemyndigheten slentrianmässigt beslutar om höjning av den preliminära skatten med hänsyn till fastighetsinnehav.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 1 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall fastighetsskatt betalas för småhusenheter, hyreshusenheter och vissa lantbruksenheter. Underlaget för beräkning av fastighetsskatt är, enligt 3 § samma lag, som regel fastighetens taxeringsvärde.

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 därför inte har begärt någon skattejämkning. Dessa personer 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 jämkning.

Utredningen har tagit fram statistik avseende 1995 års taxering rörande skattskyldiga som fått kvarstående skatt och som varit skyldiga att betala

fastighetskatt. Statistiken delades upp på pensionärer och icke pensionärer. Anledningen härtill var att utredningen antog att en majoritet av de personer som måste betala kvarstående skatt på grund av fastighetsskatt var pensionärer. Någon statistik som visar hur många personer som har kvarstående skatt och fastighetsskatt men som inte har begärt jämkning finns inte.

Statistiken visar att av de 2,9 miljoner fysiska personer som debiterades fastighetsskatt var det drygt 600 000 personer som hade kvarstående skatt som översteg fastighetsskatten och drygt 1,8 miljoner personer som hade överskjutande skatt och fastighetsskatt. Statistiken 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 uppbördslagens tillkomst. Bestämmelserna kom att omfatta fastighetsskatt först i samband med att reglerna för fastighetsbeskattningen ändrades (se prop. 1991/92:112, bet. 1991/92SkU:29, rskr. 1991/92:292).

Med hänsyn till att antalet fysiska personer som har kvarstående skatt som kan antas ha uppkommit 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 som utredningen framhåller kravet på att det skall finnas särskilda skäl för att skattemyndigheten skall få beakta fastighetsskatten vid beslut 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.

Bestämmelserna har tagits in i 8 kap. 11 § skattebetalningslagen.

19.2.6 Skattemyndigheternas arbete

När det gäller strävan att få en bättre överensstämmelse 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 några av Riksskatteverket fastställda rutiner 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 svåra att göra, eftersom den statistik som finns är uppbyggd från olika utgångspunkter.

En mer allmän uppföljning bör kunna göras av F-skattebetalningarna när 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 Riksskatteverket 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 och särskild A-skatt i sådana fall.

19.2.7 Omprövning jämfört med jämkning

Regeringens förslag: Sedan ett beslut om preliminär skatt fattats skall i de fall den skattskyldiges inkomstförhållanden förändras ett nytt beslut om preliminär skatt kunna meddelas bara enligt de särskilda bestämmelserna om ändrad beräkning av preliminär skatt.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Endast *Länsrätten i Stockholms län* har yttrat sig särskilt i frågan. Länsrätten anser att förslaget är riktigt i sak.

Skälen för regeringens förslag: Skattebetalningsutredningen har haft i uppdrag att bl.a. klargöra förhållandena mellan bestämmelserna om omprövning vid redovisning och betalning av skatt som infördes i uppbördslagen år 1991 (prop. 1990/91:46, bet. 1990/91:SkU7, rskr. 1990/91:81, SFS 1990:1317) och reglerna om jämkning av preliminär skatt.

Enligt utredningen kan ett beslut om preliminär skatt ändras såväl vid en omprövning enligt 84 § UBL som genom ett beslut om jämkning enligt 45 § samma lag.

Omprövningsregeln i 84 § UBL är en förfaranderegeln 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.

Bestämmelser om jämkning finns i 45 § UBL. Ett jämkningsbeslut är, enkelt uttryckt, ett beslut av skattemyndigheten om ändring av ett tidigare meddelat beslut om preliminär skatt. Genom bestämmelserna om

jämkning ges skattemyndigheten också en möjlighet att meddela individuella beslut om preliminär skatt på så sätt att dessa kan bestämmas med avvikelse från de generella skattetabellerna och procentsatserna. Jämkning kan ske såväl före som efter beskattningsårets utgång.

Till skillnad från bestämmelsen om omprövning innehåller jämningsparagrafen, förutom förfaranderegler, materiella bestämmelser. Av jämningsparagrafen framgår att jämkning är en form av omprövning på så sätt 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 en ändring av beslut om preliminär skatt skall ske.

Utredningen föreslår att bestämmelserna om ändrad beräkning av preliminär skatt, i förtydligande syfte och av systematiska skäl, skall 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.

Regeringen delar utredningens bedömning att ändring av beslut om preliminär skatt vid omprövning endast skall få göras i den ordning som gäller för ändring av preliminär skatt, dvs. att ändringen får göras endast om det är fråga om ett betydande belopp eller det finns särskilda skäl. Bestämmelsen har tagits in i 21 kap. 2 § skattebetalningslagen.

20 Skatteuträkning och debitering av slutlig skatt

20.1 Löpande uträkning och debitering av slutlig skatt

Regeringens förslag: Skattemyndigheten skall löpande och så snart som möjligt räkna fram den skattskyldiges slutliga skatt. Den slutliga skatten skall därefter debiteras löpande.

Utredningens förslag stämmer i allt väsentligt överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har berört frågan. *Riksskatteverket* ställer sig positivt till förslaget men föreslår att den senaste tidpunkten för utskicket av besked om slutlig skatt avseende de förenklade självdeklarationerna senareläggs från den 31 augusti till den 30 september eller att de skattskyldiga som inte har några tilläggs- eller ändringsuppgifter inte skall behöva skicka in någon deklaration vilket i sin tur kräver att underskriften av deklarationen slopas. Som skäl anger verket att kommunikationen med dem som deklarerar på förenklad deklaration sker under sommarmånaderna då de flesta skattskyldiga har semester. Detta får till följd att kommunikationen inte hinner slutföras innan den slutliga skatten skall beräknas. *Länsrätten i Stockholms län* är tveksam till förslaget och framhåller att en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten kan bli mycket kännbar för dem som har sidoinkomster.

Länsrätten framhåller också att en stor nackdel med den föreslagna ordningen är att den skattskyldige som lämnar särskild självdeklaration eller vars skattemyndighet inte fattar ett taxeringsbeslut före den 15 augusti på grundval av en förenklad självdeklaration får gissa hur hans likviditet kommer att se ut eftersom skattemyndighetens arbetstakt avgör när ett eventuellt skattekrav kommer. Enligt länsrättens mening skall ett skattebetalningssystem inte bara vara effektivt utan också likformigt och förutsebart för den som skall betala. *Svenska Bankföreningen* motsätter sig förslaget då det innebär en tidigareläggning av inbetalningstidpunkten med upp till åtta månader i jämförelse med nuvarande system. Förslaget innebär vidare en oskälig likviditetspåfrestning för främst företagen med åtföljande betalningsstörningar och konkursrisker. Nuvarande system innebär en likabehandling i det att samtliga skattedebiteringar sker vid en och samma tidpunkt. Förslaget resulterar i ett ojämnt skattesystem präglad av slumpen där exempelvis två konkurrentföretag med i övrigt lika förhållanden kan komma att tvingas att betala in sin skatt vid olika tidpunkter.

Skälen för regeringens förslag: Från och med 1995 års taxering deklarerar det stora flertalet deklarationsskyldiga, omkring 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, får sina slutskattsedlar senast den 15 december under taxeringsåret.

I det föreslagna skattekontosystemet kan tidpunkten för skatteavstämningen vara gemensam för det övervägande antalet skattskyldiga som deklarerar på särskild självdeklaration och för dem som deklarerar på förenklad självdeklaration. 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 skall betalas.

Utgångspunkten i ett nytt system bör vara, som Skattebetalningsutredningen framhåller, 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 jämte en betalningsuppmaning i det fall ytterligare skatt skall betalas till den skattskyldige i stället för att avvakta till dess samtliga deklARATIONER är granskade och klara.

Inte bara för den grupp som deklarerar med förenklad deklARATIONER har debiteringen av slutlig skatt karaktär av massären den, utan detta gäller även för den grupp som deklarerar med särskild deklARATIONER. 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 slutskattedebiteringen 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.

Prop. 1996/97:100

Del 1

En följd av att tidpunkten för skatteberäkning och debitering tidigare-läggs 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 enligt utredningens förslag 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.

Riksskatteverket har föreslagit att utskicket av besked om slutlig skatt avseende de förenklade självdeklarationerna senareläggs med en månad till den 30 september eller att de skattskyldiga som inte har några tilläggs- eller ändringsuppgifter inte skall behöva skicka in någon deklaration. Den sistnämnda frågan behandlas av Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05). Vi föreslår därför inte någon ändring beträffande senaste tidpunkt för att skicka ut besked om slutlig skatt avseende de förenklade deklarationerna. Enligt Länsrätten i Stockholms län blir systemet med en löpande debitering av slutlig skatt inte likformigt och inte heller förutsebart för den som skall betala. Mot detta kan invändas att i det nya systemet skall ränta räknas dag för dag och i den meningen blir därför systemet likformigt. En ökad likvid beredskap kommer dock att krävas eftersom den skattskyldige inte i förväg vet exakt vilket datum som skattebeskedet kommer att sändas ut. Som framgår av avsnitt 12.2 föreslår regeringen med avvikelser från utredningens förslag att underskott som uppkommer vid avstämningen mellan preliminär och slutlig skatt skall förfalla till betalning först på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 90 dagar. Därmed kommer också kraven på de skattskyldiga att hålla en likvid beredskap att minska högst väsentligt.

Vi föreslår med hänsyn till vad som sagts nu och till de effektivitetsvinster som följer av en sådan ordning att skattemyndigheten så snart det är möjligt skall beräkna skatten för en viss skattskyldig samt sända ut ett meddelande om skattens storlek och en betalningsupmaning.

En bestämmelse om utsändande av besked om den slutliga skatten har tagits in i 11 kap. 15 § skattebetalningslagen.

20.2 Överskott vid den årliga avstämningen

Regeringens förslag: Överskott på ett skattekonto som uppkommer vid avstämning mellan preliminär och slutlig skatt skall betalas ut till den skattskyldige i samband med att skatteuträkningen görs.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vi har tidigare (avsnitt 12.1 och 12.2) lagt fram förslag om hur överskott respektive underskott på kontot skall hanteras och därvid slagit fast bl.a. att överskott som uppkommer vid den

årliga avstämningen skall räknas av mot en eventuell skuld som den skattskyldige har hos skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten. Om det därefter fortfarande finns ett överskott skall detta betalas ut. När det gäller val av tidpunkt för denna utbetalning har utredningen redovisat två alternativ. Det ena är att överskottet betalas ut till den skattskyldige i samband med att skatteuträkningen gjorts oavsett när den görs. Det andra alternativet är att samtliga utbetalningar görs först när taxeringsperioden gått ut.

Ett motsvarande förfarande bör enligt utredningen kunna tillämpas beträffande de särskilda deklARATIONERNA, dvs. att ett överskott betalas ut vid den tidpunkt då det konstateras. En sådan ordning ligger också i linje med förslaget att ett underskott skall betalas så snart som möjligt.

Med den av utredningen föreslagna ordningen kommer utbetalningar av överskott och inbetalningar av underskott att behandlas på i huvudsak samma sätt. Vi gör samma bedömning som utredningen och föreslår således att utbetalningar av överskott skall göras löpande i samband med att skatteuträkningen görs och skattebeskedet sänds ut.

Bestämmelser om återbetalning av skatt har tagits in i 18 kap. skattebetalningslagen.

21 Reglerna om F-skattebevis

21.1 Återkallelse av F-skattsedel

Regeringens 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. Detsamma skall gälla för den som har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag. Även i detta fall skall en tvåårig karenstid gälla.

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.

Utredningens förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag. Utredningens förslag omfattar dock inte den som tidigare har varit företagsledare.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig i denna fråga. *Riksskatteverket* välkomnar förslaget, men föreslår att regeln skall kunna gälla inte bara för den som är utan även för den som har varit

företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag. Även *Svenska Revisorsamfundet* ställer sig positivt till förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 38 a § första stycket 8 uppbördslagen (1953:272, 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.

En förutsättning för att företagsledarens F-skattsedel skall kunna återkallas är således att bolagets F-skattsedel har återkallats. Om skattemyndigheten har haft anledning att återkalla bolagets F-skattsedel, t.ex. vid konkurs, kan inte företagsledarens F-skattsedel återkallas.

Enligt utredningen är detta en brist i lagstiftningen. Regeringen delar utredningens uppfattning. Skattemyndigheten måste ges möjlighet att i nu aktuella fall 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.

Riksskatteverket har föreslagit att den nya regeln skall omfatta inte bara den som är utan även den som har varit företagsledare. Skälet är att förhindra att en före detta fåmansföretagsledare i egenskap av enskild näringsidkare ansöker om och tilldelas en F-skattsedel. En situation som kan tänkas uppstå är att ett aktiebolag försätts i konkurs på grund av stora skatteskulder. Bolagets F-skattsedel kan då återkallas. Företagsledaren har en A-skattsedel och ansöker nu om en F-skattsedel för egen del. Denne vägras då F-skattsedel enligt bestämmelserna om att F-skattsedel inte får utfärdas för den som inte har haft någon F-skattsedel men som skulle ha fått en sådan återkallad eftersom det fanns förutsättningar att återkalla företagets eller bolagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kunde hänföras till företagsledaren. Efter avslutad konkurs är företagsledaren inte längre företagsledare och skattemyndigheten kan då inte vägra honom en F-skattsedel om han skulle ansöka om en sådan. Denna effekt är inte önskvärd och vi föreslår därför i likhet med Riksskatteverket att den nya regeln skall omfatta även personer som har varit företagsledare i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag.

Nuvarande regler innebär vidare att det saknas möjlighet att vägra ett nystartat företag eller bolag F-skattsedel även om företagsledaren i den nystartade verksamheten också varit företagsledare i ett bolag som försätts 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 i det gamla bolaget har haft ett avgörande inflytande över skatte- och avgiftsbortfallet för staten.

Möjligheten att återkalla en F-skattsedel för ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag bör, som utredningen föreslagit, utvidgas till att omfatta även fall när företagsledaren har handlat på ett sådant sätt att F-skattsedel inte får utfärdas för honom eller henne. Vi föreslår en sådan

ordning. Det handlande som avses hänför sig – förutom det som nyss nämnts – till fall som i dag regleras i 38 a § UBL.

De nya reglerna har tagits in i 4 kap. 11 och 13 §§ skattebetalningslagen.

21.2 Semesterkassor

Regeringens förslag: Vid utbetalning av semesterersättning från en semesterkassa skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas även om mottagaren har F-skatt.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Malmö tingsrätt* anser att förslaget inte kan motiveras enbart av det faktum att regeln är lättillämplig och konsekvent.

Skälen för regeringens förslag: I vissa 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 arbetstagarna. Som exempel på semesterkassor kan nämnas Rörledningsföretagens Arbetsgivarförbunds Semesterkassa och Plåtslageribranschen Semesterkassa.

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.

Ett sätt att komma ifrån dessa tolkningsproblem är att föreskriva att frågan om huruvida skatteavdrag skall göras eller inte skall bestämmas av förhållandena då utbetalning görs från semesterkassan till den semesterersättningsberättigade. Man bör dock, som utredningen föreslår, kunna gå ytterligare ett steg i förenklande riktning och skapa en reglering som innebär att skatteavdrag skall göras oavsett om mottagaren har F-

eller A-skatt när en utbetalning görs. En sådan reglering är lättillämpad och konsekvent och får anses motiverad mot bakgrund av att semesterersättning härrör från ett anställningsförhållande. Regeringen föreslår således att vid utbetalning av ersättning från en semesterkassa skall skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas även om mottagaren har en F-skattsedel.

De nya bestämmelserna har tagits in i 5 kap. 6 § skattebetalningslagen och 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

22 Anstånd med betalning av skatter och avgifter

22.1 Anstånd vid omprövning eller överklagande

Regeringens bedömning: Nuvarande förutsättningar för anstånd i samband med omprövning eller överklagande bör inte ändras.

Utredningens bedömning stämmer överens med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *Länsrätten i Stockholms län* delar utredningens uppfattning att de nuvarande anståndsreglerna är tillräckliga. *Malmö tingsrätt* framhåller att det vid eftertaxering bör finnas en möjlighet för den skattskyldige att få anstånd med betalningen även om det alltjämt är sannolikt att han haft de påstådda inkomsterna. *Näringslivets Skattedelegation* anser att anståndsfrågan bör ses över ytterligare i syfte att pröva möjligheten att genom differentierade kostnadsräntor göra anståndsbestämmelserna mera generösa.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 103 § uppbördslagen (1953:272, UBL) är ett taxeringsbeslut verkställbart även om det inte har 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. Under vissa förutsättningar kan emellertid den skattskyldige enligt regler i uppbördslagen få anstånd med att betala in skatten. De närmare bestämmelserna om detta finns i 48 och 49 §§ UBL.

Enligt 49 § 1 mom. 2 UBL får anstånd medges med betalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är oviss.

Kritik har riktats mot det s.k. ovisshetsrequisitet. Enligt kritikerna är det svårt att bedöma om utgången i ärendet eller målet är oviss och själva ovisshetsbedömningen medför merarbete. Vidare har det gjorts gällande att reglernas konstruktion gör att skattemyndigheterna kan få svårt att medge anstånd vid eftertaxering. Vid eftertaxering uppställs nämligen i praxis ett högre beviskrav än vid andra taxeringsärenden.

Den nu gällande anståndsregeln innebär att anstånd får medges om

utgången i ärendet eller målet är oviss. Frågan om utgången är oviss eller inte är i sin tur beroende på den grad av visshet som i olika typer av ärenden och mål krävs för bifall till det allmännas talan om taxering. Den fråga anståndsmyndigheten skall ställa sig är alltså om omständigheterna i ärendet eller målet är sådana att det är ovisst om det allmänna kommer att kunna uppfylla det uppställda beviskravet för bifall till sin talan i taxeringsfrågan.

Ett beslut om taxering skall fattas först om det allmänna uppnår det beviskrav som kan betecknas med uttrycket "sannolikt". Då får ovisshet om utgången anses råda och anstånd således medges om bevisläget och omständigheterna i ärendet eller 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 ärendet eller målet inte är starkare än att det objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl för taxering inte finns. Ovisshetsrequisitet ger dessutom, som utredningen framhåller, 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 vid andra taxeringsärenden. Detta högre krav brukar betecknas med uttrycket "mycket sannolikt". Anstånd skall i sådana fall, på motsvarande sätt som nyss beskrivits för andra beslut än eftertaxeringsbeslut, 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 då fråga är om andra taxeringsärenden än eftertaxering skall ovisshetsrequisitet dessutom tolkas så att det ger utrymme för anståndsbeslut också i vissa fall där en viss övervägande sannolikhet bedöms råda för ett kommande beslut om eftertaxering. Detta medför att det på sätt Malmö tingsrätt efterlyser finns möjlighet för en skattskyldig att få anstånd vid eftertaxering även om det är sannolikt att denne haft de påstådda inkomsterna.

Den ovisshet som det här är fråga om gäller således om beviskravet för bifall till det allmännas talan är uppfyllt eller inte. Detta får till följd att utrymmet för anstånd i princip är detsamma vid alla typer av taxeringsbeslut. Vid kontakter som utredningen tagit med skattemyndigheterna har det också visat sig att dessa uppfattat anståndsbestämmelsen så att utrymme finns för anstånd vid eftertaxering och att anståndsbeslut i sådana fall faktiskt meddelats i stor utsträckning.

Vi delar därför utredningens bedömning att de nuvarande anståndsreglernas konstruktion medger samma möjligheter till anstånd vid alla typer av taxeringsbeslut och att bestämmelsen inte vållar några nämnvärda tillämpningsproblem. Det finns därför inte skäl att ändra förutsättningarna

för anstånd i samband med omprövning och överklagande. Däremot bör uttrycket ”ovisst” ersättas med ”tveksamt” eftersom det sistnämnda uttrycket bättre anger nivån för när anstånd skall medges. Denna ändring är dock av enbart redaktionell art.

Näringslivets Skattedelegation anser att frågan om differentierade räntenivåer bör prövas i syfte att kunna göra anståndsbestämmelserna mer generösa. Regeringen har tidigare (se avsnitt 13.1) föreslagit att det skall finnas tre nivåer för kostnadsränta, varvid den lägsta kostnadsräntan skall gälla för bl.a. anstånd. Det finns enligt vår mening inte skäl att överväga olika nivåer på kostnadsränta när det gäller anstånd.

Vad gäller hanteringen av anstånd inom skattekontosystemet kan nämnas att skattekontot krediteras det belopp som omfattas av anståndsbeslutet. Genom att det på kontot krediteras 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 anståndsbeslutet gäller skall överskottet kunna återbetalas. Överskottet får alltså inte tas i anspråk för att täcka anståndsbeloppet.

Bestämmelser om anstånd vid omprövning och överklagande har tagits in i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen.

22.2 Anstånd på grund av sociala skäl och andra liknande förhållanden

Regeringens 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.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* biträder de överväganden som utredningen gjort utom i de fall den skattskyldige har skatteskulder som är överlämnade för indrivning. I dessa fall bör enligt verket beslut fattas endast av kronofogdemyndigheten. Som skäl anger verket bl.a. att den skattskyldige redan kan vara föremål för exekutiva åtgärder och att det skulle te sig egendomligt om skattemyndigheten beviljade anstånd under sådana förhållanden. *Malmö tingsrätt* delar utredningens bedömning att såväl anstånds- som uppskovsinstituten bör vara kvar, men anser att det inte är nödvändigt att föreskriva att dessa framgent skall tillämpas mer restriktivt än i dag. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker förslaget att införa en generell möjlighet för skattemyndigheten att medge anstånd vid

synnerliga skäl. *Företagarnas Riksorganisation* anser att synnerliga skäl är ett för hårt krav och att det bör räcka med särskilda skäl. *Näringslivets Skattedelegation* motsätter sig förslaget och framhåller att en näringsidkare kan drabbas särskilt hårt både på grund av att de ekonomiska riskerna är större än för en anställd och genom att han drabbas extra hårt om det blir känt att han har ärenden hos kronofogdemyndigheten. Det finns därför inte anledning att skärpa de nu gällande anståndsreglerna.

Skälen för regeringens förslag: Av 48 § 1 mom. UBL framgår att anstånd kan medges den som fått sin betalningsförmåga nedsatt på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller andra oförvållade förhållanden och därför har svårigheter att betala skatten i rätt tid. 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 till skattemyndigheten senast den dag då den skatt som ansökningen avser skall ha betalats. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år.

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.

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.

Såväl de skatterättsliga anståndsreglerna som de exekutionsrättsliga uppskavsreglerna 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. Däremot är de tillämpbara vid olika tidpunkter och fyller delvis olika syften. Vidare avser uppskov i regel gäldenärens samtliga skulder medan anstånd beviljas beträffande ett särskilt skatte- eller avgiftsbelopp.

Skattemyndighetens och kronofogdemyndighetens möjligheter att medge anstånd respektive uppskov är näraliggande. Det kan därför ifrågasättas om det är motiverat att ha dubbla institut eller om det är tillräckligt med uppskovsinstitutet.

Det ligger 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. Det skulle vidare från kreditupplysningssynpunkt vara en fördel om enbart kronofogdemyndigheten handlade denna typ av frågor, eftersom all information om betalningssvårigheter då skulle finnas samlade hos endast en myndighet.

Sett ur den enskildes perspektiv är det emellertid en fördel med dubbla institut och möjligheten till anstånd kan vara av stor betydelse. Bland dem som söker anstånd på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga finns det skattskyldiga som vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter och som har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden. I dessa fall skulle det 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.

Mot denna bakgrund och då antalet anståndsbeslut enligt 48 § UBL ökat betydligt under senare år från 9 128 under år 1993 till 17 654 under år 1994 är det som utredningen framhåller motiverat att ha två parallella institut som fyller i stort sett samma funktion. Även fortsättningsvis bör det därför finnas en möjlighet för skattemyndigheten att medge anstånd på grund av sociala skäl och vid tillfälliga betalningssvårigheter orsakade av andra liknande skäl.

Möjligheten att medge anstånd 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. Prövningen av en anståndsansökan bör inte hindras av att den görs efter att skatten eller avgiften skulle ha betalats.

Riksskatteverket har föreslagit att skattemyndigheten inte skall ha möjlighet att medge anstånd i de fall fordringen redan lämnats för indrivning. Det skall i dessa situationer vara förbehållet

kronofogdemyndigheten att fatta beslut om uppskov. Vi vill emellertid inte gå så långt som att införa ett uttryckligt förbud för skattemyndigheten att besluta om anstånd. Det kan finnas situationer, vi tänker närmast på det fallet att en realisationsvinst uppkommit i samband med att en fastighet avyttrats, där den skattskyldige inte betalat den skatt som uppkommit till följd av avyttringen och beloppet därför lämnats för indrivning. Den skattskyldige begär därefter anstånd med betalningen. Det kanske inte finns grund för att meddela uppskov, men ett beslut om anstånd kan vara möjligt att fatta enligt de regler som gäller för sådana beslut. En ordning som innebär att skattemyndigheten i dessa situationer inte skulle kunna meddela anstånd är inte önskvärd. Skattemyndigheten bör därför inte förlora rätten att meddela anstånd trots att fordringen har lämnats för indrivning.

Anståndsgivningen, bör som utredningen föreslår, bli mer restriktiv i förhållande till dagens regler och detta kan uttryckas i lagtexten med rekvisitet synnerliga skäl som förutsättning för anstånd. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör också 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. För näringsidkare gäller redan i dag att restriktivitet skall iaktas. När nu anståndsgivningen på grund av sociala skäl allmänt görs mer restriktiv bör möjligheten till anstånd för näringsidkare, tvärtemot vad Näringslivets Skattedelegation anser, präglas av viss ytterligare restriktivitet. 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 redan i dag på mervärdesskatteområdet (16 kap. 2 § ML).

Kvarstår den nedsatta betalningsförmågan när anståndstiden löper ut bör det vidare finnas möjlighet att förlänga tiden. Men det förhållandet att den skattskyldige exempelvis inte har 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 anståndsbeslut 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 skattedeclaration, 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 debiteringen av 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, där ju den skattskyldige kan sägas fungera som statens uppbördsman, är 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.

Den nuvarande möjligheten för skattemyndigheten att ompröva ett beslut om anstånd skall finnas kvar. Den skall 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.

Regeringen föreslår mot bakgrund av det som nu sagts att 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.

Bestämmelsen har tagits in i 17 kap. 7 § skattebetalningslagen.

22.3 Anstånd vid tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt

Regeringens 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.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Totalförsvarets pliktverk* pekar på att utredningen har begränsat sitt resonemang till att avse endast sådana totalförsvarspliktiga som fullgör grundutbildning i Försvarsmakten och framhåller att det även finns totalförsvarspliktiga som fullgör grundutbildning enligt lagen om totalförsvarsplikt i form av civilplikt. Dessa kan enligt verkets

uppfattning ha samma behov av att beviljas anstånd som de som tjänstgör i Försvarsmakten.

Skälen för regeringens förslag: I 48 § 2 mom UBL finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med tjänstgöring inom totalförsvaret. För att anstånd skall kunna medges krävs 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.

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 Försvarsmaktens beräkningar kontakter ca 2) 3 % av de totalförsvarspliktiga personalkonsulenterna för att få hjälp med anståndsansökningar. Dessa ansökningar har uteslutande avsett kvarstående skatt.

Antalet inskrivna för tjänstgöring har minskat under senare år. Detta gör att antalet fall där behov av anstånd med betalning av skatt aktualiseras har blivit allt färre över tiden. Ett visst behov av att kunna ge anstånd vid tjänstgöring inom Försvarsmakten kommer emellertid även fortsättningsvis att finnas. Regeringen delar därför utredningens bedömning att det får 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 gäller i dag att denna får bestämmas till längst ett år och tre månader. I stället bör på sätt utredningen föreslår endast den begränsningen 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 avskaffas. 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 plikttjänstgöring 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.

Vad som nu sagts gäller givetvis också för totalförsvarspliktiga som fullgör sin grundutbildning i form av civilplikt. Bestämmelserna gäller även viss annan personal såsom officerare på reservstat, reservpersonal, reservofficerare, krigsfrivillig personal, hemvärnspersonal och medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Bestämmelserna har tagits in i 17 kap. 5 § skattebetalningslagen.

22.4 Anstånd vid vissa avyttringar

Regeringens 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.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Malmö tingsrätt* anser att anståndstiden inte skall bestämmas till maximalt två år utan att anstånd skall kunna medges så länge en eventuell skatteprocess pågår. *Sveriges Fastighetsägareförbund* avstyrker förslaget i den del som innebär att anstånd kan medges enbart om den slutliga skatten till följd av en fastighetsavyttring blivit påtagligt högre än den slutliga skatten under de närmast tre föregående åren eftersom en jämförelse mellan de föregående åren inte ger en rättvisande bild. Vidare anser förbundet att möjligheten av anstånd inte skall vara beroende av särskilda skäl eftersom den omständigheten att avyttringens bestånd är osäker i sig utgör ett tillräckligt skäl. *Svenska Bankföreningen* tillstyrker förslaget eftersom det enligt föreningen innebär en avsevärd förenkling av nuvarande regler.

Skälen för regeringens förslag: I 48 § 4 mom UBL finns bestämmelser om anstånd då fastighet, näringsverksamhet eller aktie eller andel i bolag vissa fall avyttras med 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 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 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 kr 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.

I samband med att principen om den s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen av fastigheter genomfördes år 1967 infördes bestämmelsen om anstånd vid vissa avyttringar, 48 § 4 mom. UBL (se prop. 1967:153 s. 141).

Möjligheten till anstånd i de fall en avyttring är beroende av myndighets tillstånd e.d., 48 § 5 mom. UBL, kom till 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 avyttringen 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).

Utredningen anser att de nuvarande bestämmelserna bör göras mindre detaljerade. Vi delar utredningens uppfattning. Som ett led i denna förenkling 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 det finns särskilda skäl såsom 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. Enligt dagens regler skall det vara fråga om den slutliga skatten under de närmast tre föregående åren. Begränsningen till tre år tas nu bort och då kan man som Sveriges Fastighetsägareförbund framhåller få en mer rättvisande bild.

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 överlåtelser av bostadsrätter och aktier.

Enligt utredningen är det rimligt att för dessa fall föreskriva att anståndsbeloppet skall betalas senast tre månader efter det att anståndsorsaken har upphört att gälla. Utredningen anser vidare att anstånd inte bör medges för längre tid än två år räknat från den dag då skatten rätteligen skulle ha betalats. Mot detta har Malmö tingsrätt invänt att vid skatteprocesser kan det gå mer än två år innan frågan är slutligt avgjord. Enligt tingsrätten bör det därför inte finnas en sådan gräns. Om det är fråga om en domstolsprocess blir emellertid reglerna om anstånd vid omprövning och överklagande (se 17 kap. 2 § skattebetalningslagen) tillämpliga vilket innebär att anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av överklagandet.

I de fall ett villkor kvarstår efter tvåårsperioden och det inte är fråga om en omprövning eller ett överklagande utgör denna omständighet sådana synnerliga skäl som avses i 17 kap. 7 § skattebetalningslagen och som innebär att skattemyndigheten har möjlighet att bestämma lämplig längd på anståndstiden. Vi anser därför att utredningens förslag kan följas.

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 och inte den ytterligare slutliga skatten.

Tilläggs 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.

Bestämmelserna har tagits in i 17 kap. 4 § skattebetalningslagen.

23 Betalningsskyldighet för skatter och avgifter

23.1 Inledning

I ett system med skattekonton för betalning av skatter och avgifter debiteras och krediteras en näringsidkares konto varje månad med ledning av de redovisningar som lämnas respektive de betalningar som görs. Om inte hela det debiterade beloppet betalas uppkommer ett underskott på kontot.

I olika författningar finns i dag 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 bl.a. kännetecknas av att det inte finns någon avräkningsordning som anger vad en betalning i första hand avser om det som har betalats in inte svarar mot

redovisningen. Det finns därför skäl att särskilt överväga hur bestämmelser om betalningsskyldighet för skatter och avgifter kan förenas med skattekontosystemet.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens 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.

Om redovisningsskyldigheten för en viss period inte fullgjorts skall betalningsskyldigheten för perioden i ett omprövningsbeslut få bestämmas till det högsta av vart och ett av de skatte- och avgiftsbelopp som bestämts för betalning för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Sådan skönsbeskattning enligt schablon skall få ske vid sidan av nuvarande möjlighet för skattemyndigheten att efter skälig grund bestämma underlag och belopp att betala såvitt avser arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Samtidigt utvidgas skönsbeskattningen till att även omfatta arbetsgivares avdrag för A-skatt.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen har föreslagit att betalningsskyldigheten för en viss period skall anses bestämd enligt schablon så snart någon redovisning för perioden inte lämnats i tid.

Remissinstanserna: Bara en mindre del av remissinstanserna uttalar sig i frågan. *Riksåklagaren* påpekar att det centrala skattebrottet fr.o.m. den 1 juli 1996 har omkonstruerats från ett effektbrott till ett farebrott. Vad gäller det passiva skattebrottet innebär ändringen att den som uppsåtligen underlåter att lämna deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan skall dömas för skattebrott. Den föreslagna schablondebiteringen torde enligt *Riksåklagaren* innebära att antalet fall av passivt skattebedrägeri minskar. Den som inte lämnar deklaration inom föreskriven tid kommer nämligen att kunna göra sig skyldig till skattebrott bara om skattebeloppet för den aktuella redovisningsperioden överstiger beloppet för de tre närmast föregående perioderna. Enligt *Riksåklagaren* kan det ifrågasättas om inte schablondebiteringen i just dessa fall kommer att medföra att skattemyndigheten sällan kommer att verkställa utredning, varför eventuell brottslighet inte kommer att upptäckas. Detta är dock i första hand en resurs- och prioriteringsfråga. *Riksåklagaren* tillstyrker därför att schablondebiteringen införs. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* anser att ett system med automatiska beslut och schablonbeskattning är utmärkt. Det har emellertid den svagheten att man frångår den nuvarande ordningen där det finns bestämda tidpunkter för när ett automatiskt beslut anses fattat. Enligt riksenheten förefaller det som om utredningen har föreställt sig att det skall kunna förekomma automatiska beslut utan någon särskild anknytning till deklarationstillfället eller liknande. *Riksenheten* föreslår att lagtexten utformas så att det framgår att skatten *har bestämts* till ett visst belopp. Eftersom den nuvarande ordningen är väl inarbetad och fungerar väl även i straffrättsligt hänseende vore det olyckligt om man skulle genomföra

ändringar i systemet med automatiska beslut allmänt sett. Enligt riksenheten bör man för schablonbeslut eftersträva en ordning som så mycket som möjligt liknar den för övriga automatiska beslut. Tidpunkten för påförande har fortfarande mycket stor betydelse för tillämpningen av skattebrottslagen och måste sålunda alltid kunna fastställas. Den har också avgörande betydelse i vissa civilrättsliga sammanhang, t.ex. för ansvarsgenombrottet i aktiebolagslagstiftningen, liksom för företrädaransvaret. Riksenheten understryker vidare vikten av att man belyser frågan om hur skattebrottslagens farerekvisit skall tillämpas i förhållande till schablonbeslut. Den som påförs skatt med ett schablonbelopp bör inte drabbas av straffansvar motsvarande schablonen. *Riksrevisionsverket* erinrar om att verket i sin effektivitetsgranskning F 1993:23 konstaterade att skattemyndighetens arbete med att kräva in deklARATIONER delvis förskjuts till kronofogdemyndigheten och till domstol genom restföring när skönsbeskattning sker på grund av utebliven deklARATION. Om ett automatiskt förfarande medför att arbetet med att kräva in redovisningen förskjuts till kronofogdemyndigheten är det enligt Riksrevisionsverket tveksamt om det är det mest effektiva sättet. Det skapar också svårigheter i indrivningsverksamheten eftersom utmätning är starka maktbefogenheter som måste användas med viss varsamhet. Osäkerhet om en skönsmässigt påförd skatt kommer att kvarstå kan därför leda till tveksamhet om vilka åtgärder kronofogdemyndigheten bör vidta. Riksrevisionsverket anser att skattemyndigheten bör arbeta aktivt med att få in redovisningen, något som också förekommer, och att omfattningen av restföring av skönsmässigt beräknad skatt utan underliggande utredning bör begränsas. Rutinmässig beräkning av skatten vid utebliven redovisning riskerar medföra att sådan restföring ökar. Riksrevisionsverket anser därför att schablonmässig beräkning av skatt vid utebliven redovisning inte bör göras rutinmässigt. Däremot skulle skattemyndigheten kunna ges en uttrycklig rätt att grunda skönsmässig beskattning på den högsta av de tre föregående perioderna, om inte tillräcklig utredning kan genomföras. Ett problem är dock enligt Riksrevisionsverket att sanktionen vid utebliven deklARATION är obetydlig i de fall en skönsmässigt påförd skatt senare helt undanröjs eftersom ett påfört skattetillegg också undanröjs. Den skattskyldige drabbas då endast av förseningsavgiften på 1 000 kr medan besväret för myndigheterna kan ha varit betydande. Riksrevisionsverkets bedömning är att det i dessa fall behövs kraftfullare sanktioner för att redovisningsskyldigheten skall iaktas, t.ex. någon form av differentiering av förseningsavgiften eller att man tillämpar möjligheten med vitesföreläggande om att avge deklARATION innan skönsbeskattning beslutas. *Riksskatteverket* ställer sig bakom förslaget om schablonbeskattning vid utebliven deklARATION. Även *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker förslaget. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* avvisar såväl automatiska beslut som schablondebiteringsunderlaget och anser att nuvarande möjlighet att bestämma efter skön är tillräckligt påtryckningsmedel. *Svenska Bankföreningen* anser att man inte skall värna om skattskyldiga som slarvar med redovisningshandlingar men förordar att man väljer den modell man har i Danmark att låta redovis-

ningen för närmast föregående period ligga till grund för betalningsskyldigheten. *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker förslaget om generell och enhetlig betalningsskyldighet. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser det betänkligt att införa en schablondebitering, särskilt som skattemyndighetens möjlighet att besluta efter skön dessutom kvarstår. Om någon schablon över huvud taget skall tillåtas bör redovisningen för den närmast föregående perioden läggas till grund för betalningsskyldigheten. *Näringslivets Skattedelegation*, som har viss förståelse för att skönsmåssiga uppskattningar är starkt resurskrävande, anser att man bör kunna stanna vid den modell man tillämpar i Danmark.

Skälen för regeringens förslag: Utgångspunkterna för beslut om betalningsskyldighet för innehållen skatt respektive arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kan möjligen sägas vara delvis olika. Medan arbetsgivaren i fråga om innehållen skatt bara fungerar som ombud för det allmänna är han eller hon själv skatt- respektive avgiftsskyldig vad gäller mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. 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 redan nämnts för det med sig administrativa svårigheter att inom ramen för ett system med skattekonton ha 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.

Vid skatte- och avgiftsuppbörd är det en utgångspunkt att den skatt- och avgiftsskyldige skall fullgöra sin redovisningsskyldighet och betala redovisade belopp inom föreskriven tid. Skattekontot bör debiteras i enlighet med den redovisning för skatter och avgifter som lämnas utan att ett särskilt beslut måste fattas. Om någon redovisning inte lämnas 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 försöka komma så nära de verkliga förhållandena som möjligt. Inte sällan är en revision hos den skatt- och avgiftsskyldige ett medel att åstadkomma detta.

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. Det är därför, som Riksrevisionsverket varit inne på i sitt remissyttrande, önskvärt att genom sanktioner eller liknande skapa starkast möjliga incitament för de betalningsskyldiga att lämna korrekt redovisning, liksom 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. Att behandla samtliga fall där det finns brister i redovisningen på detta sätt skulle emellertid kräva mycket stora resurser. 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.

Den tid som utredningsarbetet av olika skäl tar och de svårigheter som kan möta i utredningsarbetet gör således att den gängse ordningen för att

uppskatta oredovisade belopp inte är ett tillräckligt effektivt sätt att åstadkomma korrekta betalningar. Den i dag tillämpade ordningen bör därför, som utredningen föreslagit, kompletteras med en möjlighet att bestämma betalningsskyldigheten för skatter och avgifter enligt schablon. Till skillnad mot utredningen anser regeringen emellertid att ett beslut om beskattning enligt schablon inte bör fattas så snart någon redovisning inte lämnats inom föreskriven tid. I likhet med vad som gäller i dag i fråga om beslut om skönsbeskattning bör den skattskyldige beredas möjlighet att yttra sig innan beslut fattas. Detta gäller särskilt mot bakgrund av att det är ett beslut till nackdel för den skattskyldige och att skattetillägg kan påföras. Beslut om beskattning enligt schablon bör därför fattas i samma ordning som gäller för andra beslut om skönsbeskattning. I de fall där det över huvud taget inte kommer in någon redovisningshandling bör skatte- och avgiftsbeloppet för perioden på samma sätt som i dag bestämmas till noll kronor. Skatten kan därefter genom ett omprövningsbeslut bestämmas enligt schablon. Bestämmelser om skönsbeskattning enligt schablon har tagits in i 11 kap. 19 § skattebetalningslagen.

Vad gäller det belopp med vilket skönsbeskattning enligt schablon skall ske har flera remissinstanser förordat den danska modellen, där sådan beskattning alltid sker med samma belopp som bestämts för den närmast föregående perioden. Om man bortser från säsongsbetonade verksamheter (se nedan) torde det främst vara i fråga om mervärdesskatt som det förekommer mera påtagliga variationer mellan näraliggande perioder. Vad gäller skatt och avgifter som grundas på lönesumman förekommer dock erfarenhetsmässigt också toppar vissa kalendermånader, vilket kan ha att göra med utbetalning av retroaktiva ersättningar eller liknande. Vare sig man väljer den danska modellen eller den som utredningen föreslagit är det ofrånkomligt att sådana variationer i ett system med skönsbeskattning enligt schablon ibland kan få genomslag i form av väsentligt för höga eller för låga debiteringar. Skillnaden mellan modellerna är i praktiken främst den att en exceptionellt hög debitering i utredningens modell kan få genomslag under längre tid framåt än i den danska. Med hänsyn till intresset av att skattemyndigheten verkligen får in redovisningar från de skatt- eller avgiftsskyldiga (jfr bl.a. Riksrevisionsverkets remissynpunkter) kan detta emellertid inte ses som någon nackdel. Tvärtom får en på detta sätt utformad modell för skönsbeskattning enligt schablon ses som ett ändamålsenligt instrument för att öka de skatt- och avgiftsskyldigas benägenhet att fullgöra redovisningsskyldigheten. Regeringen anser därför att utredningens modell bör väljas och att betalningsskyldigheten alltså skall bestämmas till det högsta av vart och ett av de olika skatte- och avgiftsbelopp som skall inbetalas för endera av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Skönsbeskattning enligt schablon bör alltså göras för varje skatt och avgift för sig.

Regeringen instämmer i vad Riksenheten mot ekonomisk brottslighet anfört om att en konsekvens av systemet med skönsbeskattning enligt schablon måste vara att ansvar för passivt skattebrott inte kan komma i fråga beträffande det belopp som skatten eller avgiften skall anses bestämd till genom tillämpning av schablonen.

Den nu beskrivna skönsbeskattningen enligt schablon, vid vilken tidigare redovisningar utgör grund för en automatiskt bestämd betalningsskyldighet, bör gälla vid sidan av nuvarande möjligheter för skattemyndigheten att efter skälig grund bestämma den skatt- och avgiftsskyldiges betalningsskyldighet. Skattemyndigheten bör således kunna välja att inte tillämpa denna metod. Myndigheten kan ju ha exempelvis en nyss genomförd revision att utgå från om den skatt- och avgiftsskyldiges redovisning uteblir. Dessutom är en ordning med skönsbeskattning enligt en schablon som grundar sig på redovisningen för tidigare perioder i vissa fall mindre lämplig att använda. Det gäller bl.a. om den skatt- och avgiftsskyldige driver säsongsbunden verksamhet. Så långt det är möjligt bör myndigheten undanta dessa och liknande fall från systemet med en automatiskt bestämd betalningsskyldighet.

Samtidigt gäller att den skatt- och avgiftsskyldige har en stor del i ansvaret för att den betalningsskyldighet som bestäms blir riktig. Variationer i verksamhetens omfattning och därmed även i betalningsskyldigheten skall avspeglas i den redovisning som lämnas till skattemyndigheten. Det bör därför vara möjligt att i samband med den löpande redovisningen lämna uppgift om att något underlag och belopp inte finns att redovisa för kommande redovisningsperiod eller redovisningsperioder. Lämnas en sådan uppgift och bedöms den av skattemyndigheten som godtagbar, och kommer det därefter inte in någon redovisningshandling den påföljande perioden, bör betalningsskyldigheten avseende skatter och avgifter för denna period anses genom beslut bestämd till noll kronor. Om det senare genom en redovisningshandling eller på annat sätt visar sig att något belopp skulle ha bestämts får justering göras i den ordning som gäller för omprövning.

Som redan framgått bör den nuvarande möjligheten för skattemyndigheten att efter skälig grund bestämma underlag och belopp att betala såvitt avser arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kvarstå vid sidan av skönsbeskattning enligt schablon. Av likformighetsskäl bör denna möjlighet i skattekontosystemet omfatta även arbetsgivares avdrag för A-skatt.

23.3 Betalningsskyldighet för en juridisk persons företrädare m.m.

23.3.1 Nuvarande bestämmelser

Föreskrifter om betalningsskyldighet för skatter och avgifter för den som är företrädare för en arbetsgivare eller en skattskyldig som är juridisk person finns i flera författningar, bl.a. uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen.

Liksom beträffande det grundläggande betalningsansvaret för skatter och avgifter måste det särskilt övervägas på vilket sätt företrädaransvaret kan tillämpas i ett system med skattekonton, där särredovisning så långt som möjligt skall undvikas och någon avräkningsordning inte skall gälla.

När skatteavdrag verkställts men beloppet inte betalats in kompletteras betalningsansvaret för arbetsgivaren enligt 77 § UBL med bestämmelser i 77 a § samma lag om betalningsskyldighet för den som är företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatteavdraget i föreskriven tid och ordning är han 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 företrädare 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 företrädarens ekonomiska ansvarighet borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg (SOU 1965:23 s. 187). Det framhölls att betalningsskyldigheten för företrädare 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 företrädare och den arbetsgivare, tillika juridiska 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 av motsvarande innebörd också för mervärdesskatt. 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 oaktsamhet 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.

Föreskrifter om betalningsskyldighet för företrädare finns vidare i 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och, vad gäller socialavgifter som betalas av arbetsgivare, i 15 § USAL samt vad gäller tull i 38 § tullagen (1994:1550). Föreskrifterna i fråga om arbetsgivaravgifter kom till efter påpekanden att det solidariska ansvaret för betalning av källskatt och mervärdesskatt fått menliga återverkningar på betalningarna av arbetsgivaravgifter där företrädaransvaret inte fanns (prop. 1979/80:128 s. 20 och 26 ff, jfr prop. 1983/84:167 s. 100).

Talan om betalningsskyldighet enligt 77 a § UBL kan för närvarande föras av åklagaren i brottmålet i de fall där ställföreträdaren enligt 6 § skattebrottslagen (1971:69) åtalas för underlåten inbetalning av innehållen skatt. Det hänger samman med den allmänna skyldighet som åklagaren har att föra målsägandens talan om enskilt anspråk som grundas på brott (22 kap. 2 § rättegångsbalken).

När det gäller de övriga fordringslagen kan åklagaren inte på mot-

svarande sätt föra talan om betalningsskyldighet, eftersom underlåten inbetalning i dessa fall inte är straffbar i sig. Talan förs efter stämning i den ordning som gäller för tvistemål. Det gäller för övrigt också i fråga om personligt ansvar enligt uppbördslagen, om något brottmål inte är aktuellt eller talan om betalningsskyldighet av ett eller annat skäl inte har förts i brottmålet.

Prop. 1996/97:100
Del 1

I sammanhanget kan nämnas att kronofogdemyndigheten, för att myndigheterna skall besparas arbetet med att föra talan om företrädaransvar, i många fall vid indrivningen begär att företräddaren ställer borgen eller annan säkerhet för företagets skulder. Detta förfaringssätt, som rekommenderas i Riksskatteverkets riktlinjedokument på området, bygger givetvis på att företräddaren är medveten om att hans betalningsskyldighet kan fastställas genom en process om han inte ställer säkerhet.

Vid sidan av bestämmelserna i skattelagstiftningen om företrädaransvar finns ett antal bestämmelser om personlig betalningsskyldighet på associationsrättens område. Dessa tar sikte på alla slags skulder som den juridiska personen har.

De subjektiva rekvisiten vid betalningsskyldighet för skatter och avgifter

Bestämmelserna om solidarisk betalningsskyldighet för skatter och avgifter har som redan nämnts utgått från den straffrättsliga regleringen. Motivet till att området för regleringen av företrädaransvar begränsats till fall av uppsåt eller grov oaktsamhet var att straff för underlåtenhet att betala in innehållen skatt inte kunde komma i fråga utan att minst grov oaktsamhet legat ställföreträddaren till last.

I rättspraxis har ansetts att de subjektiva rekvisiten har samma innehåll vid fråga om straffansvar som beträffande betalningsskyldighet, vad gäller underlåten betalning på grund av oförvållat obestånd (NJA 1969 s. 326 respektive NJA 1971 s. 296 II, där Högsta domstolen konstaterat att en företrädare 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).

Kretsen av betalningsskyldiga

I frågan om vem som skall anses som företrädare för en juridisk person är det däremot nödvändigt att skilja på det straffrättsliga ansvaret och betalningsskyldigheten. Som lagtexten i 6 § skattebrottslagen är formulerad kan annan än ställföreträddaren, dvs. den legale företräddaren, inte fällas till ansvar för uppbördsbrott som gärningsman. Ansvar kan emellertid göras gällande mot annan än den legale företräddaren som medverkande till dennes brott. I fråga om betalningsansvar enligt 77 a § UBL innefattar företrädarkretsen även andra intressenter i bolaget än de legala företräddarna. Vem som är ställföreträdare för ett aktiebolag framgår av aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). Hit hör styrelsen och verkställande direktören. Yrkande om betalningsskyldighet har i praxis också i första hand riktats mot styrelseledamöter och verkställande direktören. Det har då beaktats om företräddarna haft personligt intresse i bolaget och bestämmande inflytande över dess verksamhet.

Till företrädarkretsen enligt 77 a § UBL har vidare ansetts höra 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 betalningsskyldighet.

Jämkning och eftergift

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 tolkning. Allmänt kan emellertid sägas att domstolarna tillämpat undantagsregeln med stor restriktivitet.

Domstolarnas prövning av frågor om jämkning och eftergift har bl.a. gällt betydelsen av företrädarens eget intresse och ställning i bolaget, bulvanförhållanden, företrädarens betalningsförmåga, företrädarens personliga förluster i bolaget, bolagets tidigare skötsel av skatteinbetalningarna, arbetsmarknadspolitiska motiv samt företrädarens ålder och sjukdom.

Att företrädaren är anställd utan att ha något ägarintresse har ansetts 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.

En närbesläktad grund som åberopats för jämkning är bulvanförhållanden. I denna fråga har Högsta domstolen 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, 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.

Det förhållandet att företrädaren tidigare skött sina skatteinbetalningar samt att han samarbetat med kronofogdemyndigheterna och betalat av restförda skatter har i några fall tillmätts viss betydelse i jämningsfrågan. Något vägledande uttalande av Högsta domstolen 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. I bl.a. rättsfallet NJA 1981 s. 1014 har den principen emellertid i viss mån frångåtts. Målet gällde uppbördsbrott och företrädaren frikändes från straffansvar. Eftersom företrädarens yrkande om befrielse från betalnings-

skyldighet 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 bedömningen hade blivit densamma i fråga om betalningsskyldighet.

23.3.2 En generell och enhetlig betalningsskyldighet för företrädare

Regeringens förslag: Betalningsskyldighet avseende skatter och avgifter för den som företräder en juridisk person skall kunna komma i fråga beträffande alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Bara ett fåtal remissinstanser uttalar sig i frågan. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* tillstyrker förslaget om en generell och enhetlig betalningsskyldighet för företrädare. *Riksskatteverket* biträder förslaget om att företrädare skall kunna göras ansvarig för betalning av den juridiska personens inkomstskatt. *Malmö tingsrätt* godtar att företrädarens ansvar utvidgas till att omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Inte heller *Länsrätten i Stockholms län* finner skäl att invända mot att den juridiska personens egna skatter kan komma att omfattas av företrädarens ansvar. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* avstyrker förslaget till utvidgning av tillämpningsområdet. Föreningen anser att den juridiska personens egna skatter inte på samma sätt som källskatter och mervärdesskatt kan ses som redovisningsmedel för statens räkning. Av den anledningen bör enligt föreningen snarare ansvaret för arbetsgivaravgifter slopas. *Företagarnas Riksorganisation* avvisar förslaget att utvidga tillämpningsområdet utan att den övergripande frågan om ansvarsombrott för delägare i aktiebolag diskuteras vidare. *Svenska Revisorsamfundet* anser att distinktionen mellan egna skatter och sådana som näringsidkaren uppbär för statens räkning bör läggas till grund för utformningen av reglerna även i fortsättningen. Samfundet anser att starka principiella skäl talar mot att staten skall vara gynnad i förhållande till andra borgenärer beträffande egna skatter och avstyrker därför att tillämpningsområdet utvidgas till att omfatta alla skatter och avgifter. *Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund* anser att företrädarens ansvar inte bör utvidgas till att omfatta fler skatter och avgifter än de som gäller i dag.

Skälen för regeringens förslag: Den grundläggande principen om personlig ansvarsfrihet för ett aktiebolags skulder har, som framgått i det föregående, 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 får anses vara olika starka beroende på vilken ställning borge

Prop. 1996/97:100
Del 1

nären 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 i kraft av sin ställning i förhållande till gäldenären kräver säkerhet i någon form, t.ex. ett borgensåtagande av bolagets ägare eller av ett annat bolag inom samma intressesfär. Om kreditgivaren avstår från säkerhet får det betraktas som ordinärt affärsmässigt risktagande.

Bland en juridisk persons borgenärer intar staten en särställning. Statens löpande kreditgivning avseende skatter och avgifter och den därmed följande rollen som borgenär omfattar avsevärda belopp. Men staten har inte någon valfrihet som kreditgivare. Kreditgivningen sker så gott som undantagslöst utan att krav kan ställas 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. Detta kan sägas innebära att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än flertalet andra borgenärers.

Trots de särskilda institut i form av bl.a. revision och betalningssäkring och resurser för att utnyttja dessa som staten förfogar över är således statens situation som borgenär särpräglad. Även om resurserna kan framstå som tillräckliga i ett enskilt fall är bilden en annan om man ser till helheten. Det stora antalet gäldenärer, de kontinuerliga och betydande betalningsströmmarna samt det återkommande mycket stora antalet redovisningar och betalningar gör att mera omfattande åtgärder kan sättas in bara i en bråkdel av de fall där insatser skulle vara motiverade med hänsyn till risken för förluster för det allmänna. De mycket begränsade möjligheter som staten har att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden motiverar därför enligt regeringens mening att man behåller den betalningsskyldighet för företrädare som utvecklats på skatteområdet.

Som redovisats i det föregående finns föreskrifter om betalningsskyldighet för den som är företrädare 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 eftersatts i förhållande till sådana betalningar för vilka personlig betalningsskyldighet 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 skattskyldiga rättssubjektets egen preliminära, kvarstående och tillkommande skatt omfattas nämligen inte. För dessa skattebetalningar kan alltså en företrädare inte göras betalningsskyldig med stöd av regleringen i skattelagstiftningen.

En juridisk persons inkomstskatter kan, om man ser till den grundläggande betalningsskyldigheten, i princip jämföras med arbetsgivaravgifterna med den karaktär dessa har i dag. Samma skäl som anförts i samband med tidigare utbyggnad av reglerna om betalningsskyldighet för företrädare gör sig gällande även beträffande en juridisk persons inkomstskatter. I tidigare sammanhang har det som nyss nämnts 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. Olikformigheter i regleringen ger ett faktiskt utrymme för den skattskyldige att till skada för det allmänna styra sina betalningar beroende på om ett företrädaransvar finns. Redan denna möjlighet till skatteundandragande får anses motivera att betalningsskyldigheten för en företrädare görs generell och enhetlig.

Även i nuvarande system skulle alltså ett generellt och enhetligt företrädaransvar leda till förenklad hantering och effektivare uppbörd. Fördelarna blir emellertid än mer påtagliga i ett skattekontosystem. Det gäller inte minst därför att en avräkningsordning mellan olika betalningar då kan undvaras i denna del. Det får också i grunden anses lika betydelsefullt att betalningsskyldigheten fullgörs för varje skatt och avgift som skall betalas.

I likhet med utredningen föreslår därför regeringen att betalningsskyldigheten för skatter och avgifter för den som är företrädare för en arbetsgivare eller skattskyldig som är juridisk person skall omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet. Betalningsskyldigheten för en företrädare kommer på så sätt att korrespondera med den grundläggande betalningsskyldighet för skatter och avgifter som föreslås gälla i det nya systemet (se avsnitt 23.1).

Det kan hävdas att regler om företrädaransvar innebär en form av ansvarsgenombrott. Det gäller i vart fall mindre bolag där aktieägarna samtidigt är styrelseledamöter. Frågor om ansvarsgenombrott utreds för närvarande av Aktiebolagskommittén (Ju 1990:08). Regeringen vill med anledning härav understryka att den nu föreslagna förändringen av företrädaransvarsreglerna inte är avsedd att föregripa de överväganden som Aktiebolagskommittén skall göra. Utan hinder av de nu föreslagna reglerna bör kommittén göra en samlad bedömning av i vilken utsträckning aktieägare och bolagsorgan skall kunna åläggas personligt betalningsansvar för bolagets skulder och därvid även diskutera förutsättningarna för ett sådant personligt betalningsansvar gentemot staten.

Företrädaransvarsfrågorna i skattekontosystemet

I detta sammanhang bör något också sägas om den praktiska hanteringen av företrädaransvarsfrågor i skattekontosystemet. Grunden för den betalningsskyldighet som kan läggas på en företrädare är det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala. Vid månadsavstämningen av ett skattekonto kommer det att kontrolleras om 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 företrädaren för den juridiska personen.

För huvuddelen av de skatt- eller avgiftsskyldiga kommer det att finnas endast en förfallodag i månaden. För de skattskyldiga som kommer att göra inbetalningar vid två olika tillfällen i månaden kommer det emellertid vid avstämningen inte att kunna avgöras hur stor del av ett saldo som har uppkommit vid den ena eller den andra förfallodagen. Byte av företrädare för den juridiska personen kan ha skett mellan förfallodagarna. Det kan också ha inträffat något som inverkar på bedömningen av de subjektiva förutsättningarna. När betalningsskyldighet för en företrädare aktualiseras kan det därför i dessa fall inte avgöras vem som bör anses betalningsskyldig för ett visst belopp utan att man först tagit ställning till hur stor del av saldot som hänförs till respektive förfallodag. Detta bör göras med tillämpning av likafördelningsmetoden (se avsnitt 11.2). På så sätt kan med avseende på varje förfallodag för sig ställning tas till både de objektiva och de subjektiva förutsättningarna för en företrädares betalningsskyldighet. I fråga om källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kan vidare förutsättningarna bedömas beträffande såväl fordringar som avser den senaste perioden som sådana som hänförs till 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 hänförs 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.

Företrädarens betalningsskyldighet avser en skatte- eller avgiftsfordran som i grunden riktar sig mot den juridiska personen. Om företrädaren fullgör den personliga betalningsskyldighet som beslutats skall i enlighet härmed betalningen föras till den juridiska personens skattekonto. Motsvarande bör gälla även i de fall betalningsskyldigheten för en företrädare grundas på 13 kap. 2 § ABL, 8 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 20 § första stycket lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

23.3.3 Förutsättningarna för en företrädares betalningsskyldighet

Regeringens förslag: Nuvarande subjektiva förutsättningar i reglerna om företrädaransvar omarbetas till objektiva förutsättningar med i sak samma innebörd. Samtidigt görs föreskrifterna tydligare.
Befrielsegrunderna behålls oförändrade.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som uttalar sig i frågan är kritiska till den omarbetning av rekvisiten för betalningsskyldighet som utredningen föreslår. *Riksrevisionsverket* torde dock få anses tillstyrka förslaget och *Kammarrätten i Göteborg* kan godta detta om viss komplettering görs. *Göta hovrätt* frågar sig om det finns någon anledning att införa nya bestämmelser om någon ändring i praktiken inte åsyftas. I varje fall torde det enligt hovrätten inte finnas tillräckliga skäl om allmän domstol även i fortsättningen skall handha prövningen av företrädaransvaret. Hovrätten anser att det rekvisit som föreslås ersätta uppsåt eller grov oaktsamhet förefaller alldeles för vagt. Det är viktigt att avsteg från principen att delägare i aktiebolag och ekonomiska föreningar inte ansvarar personligen är klart avgränsade. Den utformning av ansvarsgenombrott för skatter som utredningen föreslår kan med hänsyn till detta inte godtas enligt hovrättens mening. Enligt *Malmö tingsrätt* är det säkert så att regleringen genom den objektiva utformning som utredningen föreslår blir enhetligare och lättare att tillämpa för en skattemyndighet. Samtidigt innebär förslaget enligt tingsrätten en klar skärpning av betalningsansvaret för ställföreträdaren. Tingsrätten menar att detta inte kan godtas. I stället bör de subjektiva rekvisiten i de nuvarande paragraferna finnas kvar. *Länsrätten i Stockholms län* uttalar att förslaget innebär att företrädaren alltid kan åläggas personligt betalningsansvar för obetalda skatter och avgifter såvida han inte innan skatten skulle ha betalats har vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling. Länsrätten menar att en sådan regel inte bör införas och förklarar sig dela den uppfattning som experten i utredningen Gunnar Johansson gett uttryck för i sitt särskilda yttrande. I yttrandet anförs att det, för att aktiebolag och ekonomiska föreningar skall fungera i näringslivet, fordras 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. *Byggtreprenörerna* motsätter sig bestämt att de nuvarande subjektiva rekvisiten tas bort. Nu gällande regler bör enligt *Byggtreprenörerna* i stället överföras till den nya skattebetalningslagen. Också *Föreningen Auktoriserade Revisorer* avstyrker slopandet av de subjektiva rekvisiten. *Företagarnas Riksorganisation*, som även den hänvisar till experten Gunnar Johanssons särskilda yttrande, torde få anses avstyrka förslaget i denna del. *Svenska Bankföreningen* är starkt kritisk till förslaget att ersätta det subjektiva rekvisitet med ett objektiva rekvisit. Bankföreningen tvivlar inte på att effektiviteten i uppbörden kommer att öka om förslaget genomförs, men anser att det på ett mycket negativt sätt kommer att påverka företagares vilja att engagera sig i svenskt näringsliv. Föreningen finner det vidare anmärkningsvärt att utredningen över huvud taget inte behandlat den övergripande principfrågan om ansvarsgenombrott och påpekar att det saknas en analys av utländsk rätt. I övrigt instämmer föreningen i vad experten Gunnar Johansson framför i sitt särskilda yttrande i denna fråga. Enligt *Svenska Revisorsamfundet* bör en förutsättning för att företrädaransvar skall kunna aktualiseras vara att ett subjektivt rekvisit om uppsåt eller grov oaktsamhet är uppfyllt. Vidare bör

en överenskommelse med kronofogdemyndigheten om avbetalningsplan och tillskott som aktieägaren gör beaktas när man tar ställning till frågan om betalningsansvar. *Sveriges Advokatsamfund* anser det angeläget att den nuvarande ordningen med restriktiva förutsättningar för ställföreträdarens betalningsansvar består och avstyrker därför varje ändring av reglerna i materiellt hänseende. *Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund* anser att ställföreträdarens ansvar skall kunna beslutas först i samband med konkurs eller företagsrekonstruktion enligt lag. *Näringslivets Skattedelegation* konstaterar att utredningen har valt att över huvud taget inte behandla den mycket viktiga frågan om ansvarsombrott för delägare i aktiebolag och ekonomiska föreningar. För att dessa skall fungera i näringslivet fordras det enligt delegationens mening mycket restriktiva lagregler för ställföreträdarens betalningsansvar. Därför bör det nuvarande kravet att skattemyndigheten skall visa att rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåt är uppfyllda kvarstå.

Bara en remissinstans uttalar sig särskilt om betalningsskyldigheten för felaktigt tillgodoförd mervärdesskatt, nämligen Malmö tingsrätt. Tingsrätten anser att det inte bör krävas av en företrädare att denne i samband med begäran om en återbetalning eller motsvarande lämnar uppgift till skattemyndigheten om att en skattefråga är svårbedömd.

Skälen för regeringens förslag: Som redovisats i det föregående 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 företrädaren borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet har således styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall. Så har skett samtidigt som det understrukits att företrädarens ansvar inte skall uppfattas som en straffrättslig sanktion. Betalningsskyldigheten enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, mervärdesskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter har utformats med regleringen i uppbördslagen som förebild. Utgångspunkten har här framför allt varit intresset av en enhetlig reglering.

Subjektiva befrielsegrunder har ansetts naturliga i situationer av det slag som företrädarförhållanden utgör exempel på. Den som företräder någon 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 företrädade subjektet är på väg in i.

Det är givetvis en fördel om förutsättningarna för betalningsskyldighet anges så tydligt som möjligt. Fördelarna i detta hänseende gör sig gällande inte bara för företrädaren utan också för tillämpande myndigheter. Förutsättningar som är uttryckta i objektiva termer ger i allmänhet den enskilde bättre möjligheter att rätt förstå en bestämmelses verkningar än

sådana till sin innebörd mera svårfångade uttryck och subjektiva förutsättningar som avsikt, syfte, uppsåt och liknande.

Som utredningen närmare beskrivit får de subjektiva förutsättningarna enligt dagens bestämmelser sammantaget anses innebära att företrädaren skall ha gjort allt vad som rimligen kan krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna. Detta kan ha skett genom att han i tid gett in konkursansökan eller, numera, ansökan om företagsrekonstruktion. Att det är dessa krav som gäller kommer dock inte till uttryck på ett helt lättillgängligt sätt i dagens straffrättsligt färgade bestämmelser.

Regeringen föreslår i det följande bl.a. att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skall avskaffas. Därmed upphör den koppling som hittills funnits mellan betalningsskyldighet och straffansvar, och de motiv som styrkt utformningen av föreskrifterna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende gör sig inte längre gällande. Det betyder bl.a. att bestämmelserna om betalningsskyldighet kan göras mera tydliga 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. Utredningen lägger fram förslag till en sådan, mera lättillämpad reglering. Avsikten är inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet, utan tillämpningen av dagens bestämmelser har av utredningen avsetts i allt väsentligt kunna överföras på de föreslagna bestämmelserna.

Åtskilliga remissinstanser är som framgått kritiska mot förslaget till ändrad utformning av bestämmelserna om betalningsskyldighet. I en del fall går kritiken tillbaka på att förändringen uppfattas som en väsentlig skärpning av företrädarens betalningsskyldighet. Andra remissinstanser frågar sig varför bestämmelsernas utformning alls skall ändras, om någon förändring i sak inte är åsyftad.

Regeringen har för sin del viss förståelse för den kritik som förslaget har mött i denna del. En ändrad utformning av författningsregleringen kan onekligen vara ägnad att skapa viss osäkerhet om hur rättsläget påverkas. Samtidigt framstår emellertid, när kopplingen till straffansvar i vissa fall nu upphör, dagens straffrättsligt präglade utformning av regleringen som onaturlig. Att denna också har uppfattats som svårtolkad och att det ställts stora krav på rättstillämpningen för att ge betalningsskyldigheten något så när tydliga konturer har framgått i det föregående.

Sammantaget anser regeringen att övervägande skäl talar för att utredningens förslag bör följas. Bestämmelserna bör alltså utformas i huvudsak på det sätt som utredningen föreslagit. Med den utformningen kommer det som har varit kärnan i domstolarnas prövning vid tillämpningen av det subjektiva rekvisitet tydligt till uttryck. Avsikten är som redan framgått inte att genom denna ändring åstadkomma någon skärpning av företrädarens ansvar. Bestämmelserna skall i den nya utformningen givetvis ges samma innebörd i sak som dagens bestämmelser. Bestämmelserna har tagits in i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen.

Företrädarens ansvar bör ha en enhetlig utformning inom hela

skatteområdet. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna om företrädaransvar i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och tullagen ändras på det sättet att de i fortsättningen innehåller en hänvisning till bestämmelserna i skattebetalningslagen. Som redan nämnts kan det finnas skäl att på nytt överväga utformningen av bestämmelserna om företrädaransvar när resultatet av Aktiebolagskommitténs arbete föreligger.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Som utredningen pekat på finns det, utöver omständigheter som kan utgöra skäl för jämkning av betalningsskyldigheten, också faktorer av annat slag som kan tala för att denna begränsas. De kan sammanfattningsvis betecknas som handläggnings- eller process-ekonomiska skäl och gälla t.ex. utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Sådana omständigheter kan motivera den myndighet som för talan 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 företrädaren saknar utmätningsbara tillgångar men kan erbjuda vissa upplånade medel.

Det är i regel inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren 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.

Omständigheter av det nu angivna slaget brukar ses 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 den myndighet som för talan exklusivt disponerar över möjligheten att inskränka betalningsskyldigheten av handläggnings- eller processekonomiska skäl. Dessa förhållanden kan alltså inte bli föremål för bedömning av överprövande instanser.

Felaktigt tillgodoförd ingående mervärdesskatt

Förutom de bestämmelser om företrädarens betalningsskyldighet som behandlats i det föregående ges i 16 kap. 17 § ML en möjlighet att göra en företrädare 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 betalningsskyldighet är att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som lett till att ett belopp tillgodoförts felaktigt. I nuvarande ordning finns en koppling mellan den betalningsskyldighet som kan beslutas och ett straffrättsligt ansvar enligt skattebrottslagen.

Frågan om betalningsskyldighet för företrädare avseende felaktigt tillgodoförd mervärdesskatt aktualiseras så gott som undantagslöst samtidigt som betalningsskyldighet görs gällande avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Det är därför en fördel om bedömningsgrunderna i allt väsentligt är likartade. Vissa skillnader är emellertid motiverade. En begäran om återbetalning av skatt är en aktiv handling. Detsamma gäller den skattskyldiges reducering vid

redovisningen av utgående mervärdesskatt med ingående skatt. Det finns därför anledning att ställa mycket höga krav på den skattskyldige och företrädaren 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, som utredningen anfört, i dessa fall vara starkt begränsat.

Liksom i andra fall då personlig betalningsskyldighet kan bli aktuell har företrädarens ställning såvitt avser eget eller närståendes ägarintresse och inflytande över det företrädade subjektet betydelse. Har företrädaren exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och även 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 betalningsskyldigheten har sin grund i att en oriktig uppgift lämnats 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 kan 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. Även på dessa punkter ansluter sig regeringen till den bedömning som utredningen gjort. I fråga om förutsättningarna för befrielse i övrigt hänvisas till det som sagts beträffande företrädarens betalningsskyldighet i andra fall.

23.3.4 Betalningsskyldighet för make enligt 77 b § uppbördslagen

Regeringens förslag: Betalningsskyldigheten för medhjälpande makes skatt slopas.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans uttalar sig i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 77 b § UBL om betalningsskyldighet för make kan aktualiseras när inkomst av näringsverksamhet vid beskattningen delats upp mellan makar med stöd av bestämmelserna i tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunal-skattelagen (1928:370). Om en gift skattskyldig inte betalar inkomstskatt på grund av förvärvsverksamhet i den andre makens näringsverksamhet, så är den andre maken solidariskt med den skattskyldige betalningsansvarig för skatten. I samband med att föreskriften infördes uttalades att reglerna om inkomstupplägg 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 sedan regleringen kom till är ytterst begränsat. Med hänsyn till den speciella situation som regleras torde detta förhållande inte kunna hänföras till att bestämmelserna haft någon påtaglig allmänpreventiv funktion. Det får snarare anses att farhågorna för missbruk visat sig vara överdrivna. Regleringen bör därför kunna upphävas.

23.3.5 Beslutsordning

Regeringens förslag: Beslut om betalningsskyldighet för en företrädare skall som hittills fattas av allmän domstol.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att beslut om betalningsskyldighet för en företrädare skall fattas av skattemyndigheten. Besluten skall kunna överklagas till länsrätt, kammarrätt och Regeringsrätten.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som uttalat sig i frågan avstyrker förslaget att beslut om betalningsskyldighet skall fattas av skattemyndigheten. *Riksrevisionsverket* och *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget. Riksskatteverket anser dock att beslut skall kunna fattas av kronofogdemyndigheten såvitt gäller restförda belopp. *Kammarrätten i Göteborg* lämnar förslaget utan erinran med viss tvekan och under förutsättning att viss komplettering görs. *Riksåklagaren* anser i likhet med utredningen att åklagarna fortsättningsvis inte skall föra talan om betalningsskyldighet. Däremot är Riksåklagaren tveksam till att beslut skall kunna fattas av skattemyndigheten. En överflyttning till de allmänna förvaltningsdomstolarna är enligt Riksåklagaren en mera tilltalande lösning. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* har inget att erinra mot förslaget att talan om ställföreträdaransvar i skattefrågor skall föras av skattemyndigheten, men anser däremot inte att beslut skall kunna fattas av skattemyndigheten. Vad gäller frågan om vilket slags domstol som skall svara för prövningen anser riksenheten att det finns vissa skäl som talar för att prövningen bör ligga kvar i allmän domstol men att fördelarna med en överflyttning till allmän förvaltningsdomstol överväger. *Statskontoret* delar synsättet i experterna Christer Ljusbergs och Gunnar Johanssons särskilda yttrande. Gunnar Johansson, som i sitt särskilda yttrande förordat att nuvarande subjektiva rekvisit behålls, anför i yttrandet också att målen även fortsättningsvis bör handläggas inom de allmänna domstolarna. Prövning av mål med de aktuella rekvisiten framstår som främmande för förvaltningsdomstolarna som i övrigt inte gör denna typ av bedömningar. Christer Ljusberg anför för sin del att det inte är godtagbart att skattemyndigheten i egenskap av part skall göra processekonomiska bedömningar och föra förlikningsförhandlingar samtidigt som myndigheten har befogenheten att avgöra ansvarsfrågan genom ett ensidigt beslut. Som skäl för att målen bör ligga kvar hos de allmänna domstolarna anføres i yttrandet bl.a. att prövningen ibland är en mycket grannlaga uppgift och att muntlig bevisning är vanlig och många gånger

har stor betydelse som underlag för de bedömningar som görs. Vidare sägs i yttrandet att skattebeloppen ofta är otvistiga i företrädarprocesserna och att skatten, om den är felaktig, snabbt kan ändras genom omprövning av skattemyndigheten. *Göta hovrätt* anför att företrädaransvar till sin juridiska konstruktion närmast är att se som ett skadeståndsanspråk. Skadeståndsfrågor hör enligt hovrätten till de allmänna domstolarnas område. *Malmö tingsrätt* anser att prövningen alljämt bör ankomma på allmän domstol och inte på skattemyndigheten. Tingsrätten befarar bl.a. att det skulle uppstå bristande jämvikt mellan parterna vid förlikningsförhandlingar om skattemyndigheten hade beslutanderätt. Det som anförts i utredningen om att det kan bli aktuellt att i ett ärende om betalningsskyldighet pröva de bakomliggande skatterna utgör enligt tingsrättens mening inte heller något skäl att flytta processerna till skattemyndigheten, eftersom rena skattefrågor nästan aldrig uppkommer i dessa. *Länsrätten i Stockholms län* avstyrker förslaget att skattemyndigheten skall fatta beslut i fråga om företrädaransvar och menar att det är direkt felaktigt att, som utredningen gjort, hävda att det rör sig om ett offentlighetsrättsligt förhållande mellan staten och den enskilde. Länsrätten anser att allmän domstol liksom hittills bör besluta. Om prövningen inte skall göras där förordar länsrätten att målen blir ansökningsmål hos länsrätten. *Byggtreprenörerna* anser att rätt forum för en fråga av detta slag är allmän domstol med hänsyn till att det blir fråga om tillämpning av civilrättsliga regler. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare även i fortsättningen skall handhas av de allmänna domstolarna. *Företagarnas Riksorganisation* avvisar utredningens förslag vad gäller beslutsordningen. *Svenska Bankföreningen* anser mot bakgrund av frågornas komplicerade natur att förslaget att låta skattemyndigheten vara både part och beslutande myndighet i frågor som kan röra betydande belopp är helt oacceptabelt. Domstolsprövning måste enligt föreningen till även i första instans och mot bakgrund av ärendenas karaktär bör denna prövning ske i allmän domstol. *Sveriges Advokatsamfund* motsätter sig den föreslagna ändringen. I mål om personligt betalningsansvar aktualiseras exempelvis frågor om vem som är behörig företrädare för den juridiska personen, om obestånd och om vilka åtgärder som har vidtagits. En allmän domstol är, med den processordning som gäller där och de erfarenheter som finns inom dessa domstolar, enligt samfundet bättre ägnad att handlägga dessa frågor än en skattemyndighet eller en förvaltningsdomstol. Det framstår vidare enligt samfundet som oförenligt med kravet på rättssäkerhet att skattemyndigheten kan agera både som part, vari bl.a. ligger att föra förlikningsförhandlingar, och samtidigt ha möjlighet att avgöra ansvarsfrågan genom ett ensidigt beslut. *Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund* anser att företrädaransvar inte skall kunna beslutas av skattemyndighet. På de skäl som anförts av experten Gunnar Johansson avvisar även *Sveriges Fastighetsägareförbund* förslaget i denna del. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att utredningens förslag om ändrad beslutsordning inte bör leda till lagstiftning. Övervägandena bör i stället behandlas samordnat med övriga frågor om ansvarsgenombrott,

exempelvis inom ramen för pågående översyn av aktiebolagslagen. Förbundet ansluter sig till experterna Gunnar Johanssons och Christer Ljusbergs särskilda yttrande på denna punkt. *Näringslivets Skattedelegation* förklarar sig instämma i den mycket starka kritik som riktas mot denna del av utredningens förslag av experten Gunnar Johansson. Målen bör enligt delegationen även i fortsättningen handläggas inom de allmänna domstolarna.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen ser åtskilliga fördelar med den handläggningsordning som utredningen föreslår. Med en sådan ordning skulle snabbheten i handläggningen kunna öka väsentligt. Detta skulle i sin tur ge skattemyndigheten bättre möjligheter att bevaka skatte- och avgiftsfordringar och förbättra förutsättningarna för framgångsrik indrivning. Att lägga beslutsfunktionen på skattemyndigheten skulle också kunna ge vissa 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 egentligen är tvistig skulle inte längre belasta domstolarna.

I några av remissyttrandena anförs att en i enlighet med utredningens förslag ändrad beslutsordning skulle påverka företrädaransvarets räckvidd som ingrepp i den grundläggande friheten från personlig betalningsskyldighet för delägare i aktiebolag och ekonomiska föreningar i så hög grad att en ändring härvidlag måste övervägas i ett sammanhang med frågor om ansvarsgenombrott i allmänhet. Regeringen har för sin del svårt att se att en ändrad beslutsordning skulle kunna ha sådana konsekvenser. Företrädaransvarets betydelse i det nu nämnda avseendet bestäms enligt regeringens synsätt av de rekvisit som ställs upp för betalningsskyldigheten och inte av vilket slags myndighet som beslutar om denna som första instans. Någon ändring i sak vad gäller förutsättningarna för att en företrädare skall kunna bli betalningsskyldig är som redan framhållits inte åsyftad med regeringens förslag.

Med hänsyn till den starka kritik som riktats mot förslaget och till att en ordning med skattemyndigheten som beslutande, vid sidan av betydande fördelar, onekligen också kan tänkas medföra vissa komplikationer, avstår regeringen trots det som nyss sagts från att nu lägga fram något sådant förslag.

Skattebrottsutredningen föreslog i betänkandet SOU 1995:10 att handläggningen av mål om företrädaransvar skulle flyttas från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol. I det fortsatta arbetet med en översyn av skattebrottslagen gjorde emellertid regeringen bedömningen att Skattebetalningsutredningens vid den tiden pågående arbete borde avvaktas (prop. 1995/96:170 s. 146).

Även en förändring i enlighet med Skattebrottsutredningens förslag skulle enligt regeringens bedömning ge vissa fördelar från handläggningssynpunkt. Det torde visserligen vara riktigt som bl.a. en del av remissinstanserna anfört att själva skattefrågan mera sällan är tvistig när fråga om företrädaransvar uppkommer. När så är fallet är det emellertid uppenbart att samordningsfördelar kan vinnas genom att båda

frågorna prövas av samma domstol. Som framgått i det föregående anser emellertid en stor del av de remissinstanser som uttalat sig om beslutsordningen att mål om företrädaransvar även i fortsättningen bör handläggas av tingsrätt. Med hänsyn till bl.a. den tveksamhet till en överflyttning som yppats bland remissinstanserna finner regeringen att den nuvarande ordningen med tingsrätt som beslutande i vart fall tills vidare bör behållas.

23.3.6 Konkursgäldenärens talerätt

Konkursförvaltarkollegiernas förening har i en skrivelse till Justitiedepartementet tagit upp frågan om konkursgäldenärs eller konkursbos talerätt i fråga om skattebeslut. I skrivelsen, som överlämnats till Finansdepartementet (dnr Fi90/5841), anförs bl.a. att osäkerhet och skiftande praxis tycks råda i frågan. Med åberopande av de oklarheter som påtalas hemställer föreningen om en översyn av förhållandena och erforderliga åtgärder.

Den fråga som föreningen tagit upp är i praktiken främst av betydelse när konkursgäldenären är en juridisk person och det kan bli aktuellt med företrädaransvar. En företrädare kan då ha ett berättigat intresse av att skattefrågan prövas även om den saknar betydelse för handläggningen av konkursen, t.ex. därför att utdelning under alla förhållanden inte kan påräknas av någon borgenär med sämre rätt än staten som skatteborgenär.

Regeringsrätten har i beslut den 19 februari 1996 (mål nr 5700-1994) undanröjt ett beslut av kammarrätten, där denna slagit fast att talerätten i en process om eftertaxering inte tillkom gäldenären, utan konkursboet, och återförvisat målet till kammarrätten för sakprövning. Talan mot gäldenären hade i detta fall väckts först efter beslutet om konkurs.

Regeringen gör bedömningen att de oklarheter som föreningen påtalat i sin skrivelse i allt väsentligt har undanröjts genom Regeringsrättens avgörande och att någon lagstiftningsåtgärd därför inte är påkallad.

24 Sanktioner i samband med redovisning och betalning av skatter och avgifter

24.1 Straffrättsliga sanktioner

<p>Regeringens förslag: Straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt avskaffas.</p>

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksåklagaren* tillstyrker att underlåtenhet att inbetala skatt som innehållits för annan avkriminaliseras. *Riksåklagaren* påpekar särskilt att en avkriminalisering innebär att åklagar- och polisväsendenas resurser kan koncentreras till mer allvarliga fall. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* har inget att erinra mot förslaget

att skattebetalningsbrott avkriminaliseras. Enheten anser dock att även skyldigheten att göra skatteavdrag bör avkriminaliseras och att straffansvaret bör ersättas med någon form av administrativ sanktion. Enheten begär liksom Riksåklagaren vissa klarlägganden om vilka verkningar en övergång till ett skattekonto får i straffrättsligt hänseende. *Riksskatteverket, Länsrätten i Stockholms län* och *Svenska revisorsamfundet* tillstyrker eller har inga erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Regleringen om skattebrott har nyligen genomgått genomgripande förändringar (prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, rskr. 1995/96:277, SFS 1996:657 m.fl.). Ändringarna innebär bl.a. att den kriminalisering som tidigare fanns i uppbördslagen (1953:272, UBL) förts över till skattebrottslagen (1971:69) under rubrikerna skatteredovisningsbrott respektive skattebetalningsbrott och att den reglering som tidigare fanns av uppbördsbrotten i 7–9 §§ skattebrottslagen arbetats in i de centrala brottsbeskrivningarna om skattebrott, skatteförseelse respektive vårdslös skatteuppgift.

I propositionen 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen föreslogs, till skillnad från vad 1993 års skattebrottsutredning föreslagit, inte någon avkriminalisering av brottet att åsidosätta skyldigheten att betala in skatt som hållits inne för annan. Regeringen anförde i propositionen (s. 126–128) att den nuvarande ordningen visserligen kan sättas i fråga från principiella utgångspunkter men att en eventuell avkriminalisering borde anstå till dess att utredningsarbetet med ett gemensamt avräkningskonto för skatter och avgifter avslutats.

Även Skattebetalningsutredningen har kommit fram till att betalbrottet bör avkriminaliseras. Som skäl har utredningen anfört bl.a. att det knappast kan betvivlas att det i första hand är risken att drabbas av ställföreträdaransvar enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum som har en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt. Vidare är det erfarenhetsmässigt ofta så att arbetsgivare som saknar vilja eller förmåga att betala skatten låter bli att lämna uppbördsdeklaration och därmed också gör sig skyldig till skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen. Till detta kommer att 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.

Som redan nämnts diskuterade regeringen i prop. 1995/96:170 om kriminaliseringen av betalbrottet borde behållas. Trots de principiella betänkligheter man kunde hysa när det gällde kriminaliseringen var regeringen inte beredd att i det sammanhanget avkriminalisera betalbrottet utan ville avvakta resultatet av Skattebetalningutredningens arbete. Vi delar den bedömning Skattebetalningsutredningen gjort beträffande betalbrottets begränsade betydelse både i individualpreventivt och allmänpreventivt hänseende. Som framgår av avsnitt 11.1 föreslår regeringen inte heller någon avräkningsordning i fråga om skatte- och avgiftsbetalningar vilket är en förutsättning för att kriminaliseringen skall bestå i nuvarande form. Regeringen föreslår mot bakgrund av det anförda att kriminaliseringen av underlåtenhet att betala in innehållen skatt slopas.

Vårt förslag föranleder en ändring i 6 § skattebrottslagen.

De effekter som ett införande av skattekontot kommer att få för möjligheterna att tillämpa bestämmelserna i skattebrottslagen tas upp närmare under de avsnitt där utformningen av det nya systemet för betalning av skatter och avgifter behandlas.

Prop. 1996/97:100

Del 1

24.2 Administrativa sanktioner

Prop. 1996/97:100

Del 1

24.2.1 Förseningsavgift

Regeringens förslag: Förseningsavgift skall påföras om en skattedeklaration inte lämnas inom föreskriven tid. Avgiften skall vara 1 000 kr.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft något att invända mot utredningens förslag. *Länsrätten i Stockholms län*, som tillstyrker förslaget om förseningsavgift, framhåller att eftersom deklarationen enligt förslaget skall skiljas från inbetalningen synes det riktigt att ett påtryckningsmedel behövs förutom den föreslagna "påföljden" att automatiska beslut om betalningsskyldighet skall fattas vid utebliven redovisning. Om inte annat är det en slags kompensation för det merarbete som orsakas skattemyndigheten genom att redovisning inges för sent. *Statens löne- och pensionsverk* avstyrker däremot förslaget om en förseningsavgift. Verket anser att följden av att redovisningshandlingen, skattedeklarationen, inte kommer in i tid, dvs. att skatten och/eller avgiften fastställs till det högsta av de tre närmast föregående beloppen samt att ett skattetillägg tas ut är tillräckligt för att förhindra att skattedeklarationer inte kommer in i tid. Dessutom innebär en fast avgift ett påtryckningsmedel som väsentligt varierar i kraft för ett litet företag och en stor koncern. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* framhåller att en förseningsavgift på 1 000 kr kan bli relativt sett hög vid deklarationer avseende ringa belopp varför någon form av spärr bör införas. *Företagarnas Riksorganisation* anser att förseningsavgiften inte står i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gör sig skyldig till om en deklaration inte kommer in i tid. Enligt riksorganisationens uppfattning är det för ett väl fungerande skattesystem av särskild vikt att förhållandet mellan skattskyldig och skattemyndighet är gott. Redan dagens förseningsavgift om 100 kr vid någon dags försent inbetald skatt väcker i många fall stor upprördhet bland företagare. *Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund* anser att i det fall medel satts in på kontot i rätt tid men deklaration inte inkommit i rätt tid bör förseningsavgiften inte överstiga 100 kr om deklarationen kommer in senast 14 dagar efter förfallodatum.

Skälen för regeringens förslag: Redovisningen och betalningen av innehållen A-skatt och arbetsgivaravgifter är samordnad. Uppgifter om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter lämnas i en uppbördsdeklaration. Uppbördsdeklarationen finns på inbetalningskortets baksida. Inbetalning och redovisning sker således med samma handling. Om en arbetsgivare inte lämnar uppbördsdeklaration 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 deklaraskyldige att lämna deklaration respektive att komplettera deklarationen. Föreläggandet får förenas med vite.

Tidigare kunde den som underlåtit att lämna uppbördsdeklaration 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 deklaraskyldigheten i rätt tid ansågs i stället vara dröjsmålsavgiften. Förseningsavgiften slopades därför fr.o.m. februari månad 1993. Också i mervärdesskattelagen fanns fram till den 1 januari 1993 i huvudsak motsvarande bestämmelser som i uppbördslagen om förseningsavgift för den som inte lämnade särskild deklaration i rätt tid.

Från och med den 1 juli 1994 finns en ny bestämmelse om förseningsavgift i mervärdesskattelagen. Denna tar emellertid sikte enbart på de periodiska sammanställningarna över handeln med EG som inom viss tid skall lämnas till Riksskatteverket.

Som nämnts i det föregående slopades bestämmelserna om förseningsavgift i bl.a. uppbördslagen, eftersom det verkliga påtryckningsmedlet för att fullgöra deklaraskyldigheten 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 kort tid efter månadens sista förfallodag.

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, som Länsrätten i Stockholms län framhållit, 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 skattekontona. Som påtryckningsmedel för att deklarationerna skall komma in i rätt tid bör det därför nu åter föras in regler om förseningsavgift. Vi föreslår att en bestämmelse med detta innehåll förs in i 15 kap. 6 § skattebetalningslagen.

Genom en ordning där förseningsavgiften trappas upp ju mer försenad

deklarationen är får man, som utredningen påpekat, ett påtryckningsmedel riktat mot de mest försumliga deklaranterna. Detta talar för en i detta avseende differentierad avgift. Det är också något som några remissinstanser synes förespråka. Som vi förut nämnt föreslås emellertid en ny form av beslut om betalningsskyldighet (se avsnitt 23.2). Om redovisningsskyldigheten för en viss period inte fullgörs är avsikten att skatte- och avgiftsbeloppet för perioden skall kunna 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 skönmässigt enligt schablon bestämda beloppen avses skattetillägg komma att påföras. Skattetilläggets 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. Enligt vår mening kan reglerna dock inte, som Statens löne- och pensionsverk hävdar, ersätta en förseningsavgift.

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 kr. En lägre avgift, som några remissinstanser har förespråkat, anser vi inte fylla den funktion som avgiften avses ha.

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 skönsbeskattning som kommer att ske i avsaknad av deklaration utgör. Något behov av ytterligare påtryckningsmedel i exempelvis den form som gäller enligt taxeringslagen (1990:324), dvs. en efter viss tid förhöjd förseningsavgift anser vi inte finnas nu. 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. Regler om befrielse har tagits in i 15 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen.

24.2.2 Skattetillägg

Regeringens förslag: De administrativa sanktionerna skatte- och avgiftstillägg skall benämnas skattetillägg i skattebetalningslagen. Tillämpningsområdet för skattetillägget utvidgas till att gälla också arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att redovisa skatteavdrag.

Utredningens förslag stämmer överens med vårt förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte tagit upp frågan särskilt. *Riksskatteverket*, *Länsrätten i Stockholms län* och *Svenska Revisorsamfundet* tillstyrker eller har ingen erinran mot förslaget. *Svenska Bankföreningen* ifrågasätter huruvida det svenska skattetillägget är förenligt med de krav som ställs i artikel 6 i Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (Europakonventionen). Enligt föreningen saknas det skäl att införa ytterligare bestämmelser i skattelagstiftningen av skattetilläggsliknande karaktär.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om skattetillägg finns i ett flertal lagar på skatteområdet, t.ex. i 5 kap. taxeringslagen (1990:324, TL), 18 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML), 7 kap. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) och 38)49 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL).

Avgiftstillägg kan enligt nuvarande ordning komma i fråga bl.a. i vissa situationer när en arbetsgivare lämnat oriktiga uppgifter vid redovisning av arbetsgivaravgifter. Skattekontrollutredningen (Fi 1995:04) har i sitt delbetänkande Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen (SOU 1996:116) bl.a. analyserat hur den enskildes uppgiftsskyldighet i skatteutredningar förhåller sig till artikel 6 i Europakonventionen och till den enskildes rätt att förhålla sig passiv i brottsutredningar. Utredningen har undersökt om det svenska förfarandet vid påförande av skattetillägg kan anses avse en anklagelse för brott enligt artikel 6. Utredningens slutsats är att de svenska skattetilläggsreglerna för närvarande inte kräver någon åtgärd på grund av att de skulle stå i strid med artikel 6. Betänkandet har remissbehandlats och bereds för närvarande inom Finansdepartementet. Enligt regeringens bedömning finns det mot bakgrund av vad som hittills framkommit med anledning av utredningsarbetet om artikel 6 inte skäl att avstå från regler om skattetillägg i skattebetalningslagen.

Vid oriktig redovisning av mervärdesskatt kallas den administrativa sanktionen skattetillägg medan oriktig redovisning av arbetsgivaravgift medför avgiftstillägg. 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 sanktion införas för arbetsgivare som inte fullgör sina skyldigheter att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Den utvidgade regleringen bör bygga på bestämmelserna om avgiftstillägg i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Bestämmelsen bör således gälla också om en arbetsgivare åsidosätter sina skyldigheter att redovisa uppgifter enligt 10 kap. 17 § första stycket 3 skattebetalningslagen för beräkning av skatteavdrag. I regleringen bör samtidigt inbegripas nuvarande bestämmelser om skattetillägg vid redovisning av mervärdesskatt. Som framgår av avsnitt 26 föreslår regeringen också att skattetillägg skall kunna tas ut då uppgift lämnas på annat sätt än muntligen. Vad som avses med detta uttrycksätt framgår av kommentaren till 15 kap. 1 §.

Skattetillägg bör således tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen lämnar en oriktig uppgift under ett beskattningsförfarande som rör skatteavdrag, arbetsgivaravgifter eller mervärdesskatt. Med hänsyn till det utvidgade tillämpningsområdet och av terminologiska skäl bör sanktionen benämnas skattetillägg. Bestämmelserna förs in i 15 kap. skattebetalningslagen.

25 Dödsbos ansvar för skatt

25.1 Ansvar för skatt som påförts avliden person eller dödsbo efter honom

Regeringens förslag: När det gäller ansvar för skatt som påförts den döde eller, såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade, dödsbo efter honom skall bestämmelserna i 21 kap. ärvdabalken gälla.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: I utredningens uppdrag har ingått att undersöka om det fortfarande är nödvändigt med en specialreglering på skatteområdet rörande dödsbos och dödsbodelägars ansvar för skatt som påförts den döde eller om reglerna i 21 kap. ärvdabalken (ÄB) kan gälla generellt.

De allmänna bestämmelserna om ansvar för den dödes skulder finns i 21 kap. ÄB. Bestämmelserna gäller sedan den 1 juli 1981, då de stränga reglerna om dödsbodelägars personliga betalningsansvar för den dödes skulder mildrades. Departementschefen uttalade att som utgångspunkt för de nya reglerna borde 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). Det innebär enligt departementschefen att borgenärerna får så länge boet inte har skiftats i allmänhet hålla sig till boet för betalning av sina fordringar. Ett undantag är dock i det fall då en borgenär inte kan få full betalning därför att någon av dödsbodelägarerna har förfarit på ett sätt som ådrar honom skadeståndsskyldighet enligt 18 kap. 6 § ÄB. I dessa fall har borgenären rätt till skadestånd av delägaren för den skada som denne har orsakat. Om bodelning eller arvsskifte har ägt rum utan att borgenärerna fått betalt skall bodelningen eller skiftet gå åter (21 kap. 4 § ÄB). Något personligt betalningsansvar utöver skifteslotten finns inte fränsett den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ÄB.

I 61 § uppbördslagen (1953:272, UBL) regleras dödsbos och dödsbodelägars ansvar för skatt som påförts den döde och dödsboet efter honom. Enligt bestämmelsen svarar dödsboet inte med mera än tillgångarna i boet. Är dödsboet skiftat svarar dödsbodelägare inte för mera än den skatt som

belöper på hans lott 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.

Efter 1981 års reform av ärvdabalkens regler har dödsbodelägarna i princip inte något personligt betalningsansvar för den dödes eller dödsboets skulder. Som följd härav är skillnaderna mellan uppbördslagens och ärvdabalkens regelsystem små.

Ansvarsregeln i 61 § UBL har dock fortfarande betydelse vid en jämförelse med ansvarsregeln i ÄB. När en återgång av arvskifte aktualiseras enligt 21 kap. 4 § ÄB skall 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 dödsbodelägarna är därvid ansvariga för bristen i förhållande till vad de erhållit. I uppbördslagen däremot finns inte något sådant bristtäckningsansvar för de övriga dödsbodelägarna. Vid konkurrens mellan de bägge lagarnas regler skall de regler som är mest förmånliga för dödsbodelägarna tillämpas (se prop. 1980/81:48 s. 22 och NJA 1977 s. 154). När dödsbodelägarna skall betala den avlidnes skulder måste hänsyn tas till detta vilket innebär att uppbördslagen har företräde. Dödsbodelägarna har således inget bristtäckningsansvar för varandra vad gäller den avlidnes eller dödsboets skatteskulder.

Om uppbördslagens särregel slopas kommer dödsbodelägarnas ansvar att i viss mån öka. Det ekonomiska ansvaret enligt ärvdabalken går emellertid inte utöver deläggarens skifteslott i dödsboet. Vi delar utredningens bedömning att en mer enhetlig reglering beträffande den avlidnes skulder kan införas. Vi föreslår därför att ärvdabalkens reglering om gäldansvar också skall vara tillämplig på den avlidnes och dödsboets skatter.

En bestämmelse om detta har tagits in i 12 kap. 9 § skattebetalningslagen.

25.2 Skattebefrielse för dödsbo

Regeringens förslag: Reglerna om skattebefrielse för dödsbo slopas.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Malmö tingsrätt* delar utredningens bedömning att reglerna om skattebefrielse för dödsbo inte hör hemma i skattebetalningslagen, men föreslår att de tas in i en annan lagstiftning eftersom de förefaller fylla en inte helt obetydlig funktion.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har haft i uppdrag att undersöka om bestämmelsen om skattebefrielse för dödsbo i 30 § andra stycket UBL 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.

Huvudvillkoren för dödsbobefrielse är att den avlidne lämnat dödsbodelägare som var beroende av honom för sin försörjning och att ömmande omständigheter föreligger. Med detta menas att det skulle innebära en kännbar ekonomisk påfrestning för dödsboet att betala skatten.

Enligt den undersökning som utredningen har gjort tillämpas reglerna om skattebefrielse för dödsbo tämligen sällan. Under senare år har det rört sig om färre än 300 ansökningar per år och antalet bifallna ansökningar har under motsvarande period varierat mellan ett femtiotal och ett hundratal per år i landet som helhet. Det kan därför som utredningen påpekar finnas skäl att ifrågasätta behovet av en reglering i dessa fall. Till detta kommer att bestämmelsen enbart omfattar de skatter som uppbärs enligt uppbördslagen. För andra skatter har något behov av en motsvarande reglering inte ansetts föreligga.

I likhet med utredningen anser vi att frågan om befrielse från skyldigheten att betala skatt med hänvisning till ekonomiska eller motsvarande förhållanden inte hör hemma inom regleringen för redovisning och betalning av skatter. En ordning med möjlighet till skattebefrielse bör för att fungera på ett effektivt och tillfredsställande sätt innefatta en bedömning av den skattskyldiges samtliga tillgångar och skulder. Bedömningar av detta slag görs lämpligen inom ramen för den sociala skyddsregleringen, närmast socialtjänstlagen (1980:620), eller med tillämpning av skuldsaneringslagen (1994:334). Behovet av hjälp med betalning av skatteskulder får således prövas enligt de allmänna regler som gäller för rätt till bistånd eller skuldsanering. Med detta synsätt bör inte, som Malmö tingsrätt föreslagit, nuvarande bestämmelse flyttas över till någon annan lagstiftning. Vi föreslår i stället att regleringen om skattebefrielse för dödsbo upphävs.

26 Elektroniskt uppgiftslämnande

26.1 Elektroniskt uppgiftslämnande i dag

Uppgiftslämnande till skatteförvaltningen sker redan i dag till inte oväsentlig del på medium för automatisk databehandling. Detta gäller bl.a. kontrolluppgifter och specifikation över kvarstående skatt som betalats genom skatteavdrag. Vidare kan näringsidkare, efter särskilt medgivande från Riksskatteverket eller myndighet som Riksskatteverket bestämmer, lämna de uppgifter om näringsverksamhet (s.k. SRU-uppgifter) som enligt 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas i självdeklarationen på medium för automatisk databehandling.

Riksskatteverket bedriver fr.o.m. taxeringsåret 1994 en försöksverksamhet som innebär att SRU-uppgifter kan lämnas även genom filöverföring från ett informationssystem via telenätet direkt till en mottagningsfunktion hos skatteförvaltningen. För detta ändamål tillhandahåller Riksskatteverket en s.k. smartdisk, som innehåller ett dataprogram som gör det möjligt att överföra SRU-uppgifter via modem till skatteförvaltningen samt en fil med personliga nycklar och behörighets- och säkerhetskoder.

SRU-uppgifter och kontrolluppgifter som lämnas på diskett eller magnetband lämnas till ett av RSV DataService tre inläsningsställen, men kan alternativt ges in till den skattskyldiges lokala skattekontor eller något av RSV DataService lokala kontor.

I det system som i dag används för överföring av uppgifter till skatteförvaltningen (ELDA) görs även vissa kontroller av uppgifterna. Formella fel, t.ex. fel person- eller organisationsnummer, fel blankett eller icke-numeriska uppgifter avvisas. Fel meddelas i klartext på bildskärmen, vilket gör att den skattskyldige enkelt kan justera eventuella fel innan uppgifterna överförs till skatteförvaltningen.

ADB-upptagningarna skall via inläsningsställena och mottagningsfunktionen överföras till det centrala skatteregistret respektive de regionala registren. Vid inläsningsställena respektive i mottagningsfunktionen görs vissa kontroller av upptagningarna. Det är främst fråga om kontroller av teknisk karaktär. Om ett fel skulle uppstå i överföringen via ELDA-systemet till skattemyndigheten/ mottagningsfunktionen avvisas hela sändningen. I mottagningsfunktionen säkerhetskopieras alla upptagningar och dessa lagras sedan där.

På mervärdesskatteområdet kan periodiska sammanställningar över handeln med länder inom EG lämnas på papper eller på medium för automatisk databehandling, 14 kap. 30 b § mervärdesskattelagen (1994:200). Skattskyldiga som är anslutna till tulldatasystemet kan lämna uppgifterna direkt dit. Från tulldatasystemet överförs därefter uppgifterna till skatteförvaltningen.

En förebild för det elektroniska uppgiftslämnandet till skatteförvaltningen är det system med uppgiftslämnande genom elektroniska dokument som finns i tullagen (1987:1065). I förarbetena till lagstiftningen på tullområdet har understrukits att kraven på säkerhet i systemen måste ställas högt, men det har överlämnats till Generaltullstyrelsen att fastställa säkerhetsnivån på låsen (de digitala signaturerna) för ett elektroniskt dokument. Tillstånd till elektroniskt uppgiftslämnande meddelas av Generaltullstyrelsen. I dessa tillstånd regleras parternas ansvar för informationen och förmedlingen av densamma. Företagen kommunicerar med Tullverket via en mottagningsfunktion. På uppdrag av Tullverket svarar Telia AB för denna funktion. Även svarsmeddelanden från Tullverket till företagen går via funktionen. I mottagningsfunktionen sker säkerhetskopiering av all överförd data. Systemet med elektroniskt uppgiftslämnande har varit i kraft sedan år 1990 och för närvarande hanteras cirka 100 000 export- och importdeklarationer per vecka.

Även på andra områden har det under de senaste åren öppnats möjlighet att ge in handlingar med hjälp av ADB. Ett exempel är lagen (1994:448) om pantbrevsregister. Enligt 17 § denna lag får vissa ansökningar samt framställningar om utlämnande av uppgifter i pantbrevsregistret ges in till Lantmäteriverket genom ett elektroniskt dokument eller på något annat sätt med hjälp av ADB.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Riksskatteverket eller skattemyndighet som Riksskatteverket bestämmer skall få ge tillstånd till viss person att lämna deklARATION i ett elektroniskt dokument.

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift skall omfatta även ett elektroniskt uppgiftslämnande.

Skattebetalningsutredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget. *Riksåklagaren* avstyrker att en möjlighet att lämna deklARATIONER i elektroniska dokument införs och anför att bevisningsproblematiken i brottmålsprocessen måste ingående behandlas innan beslut fattas i frågan. Även *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* avstyrker förslaget och påpekar bl.a. att från åklagarväsendets sida har i olika sammanhang framhållits att en övergång till elektroniska deklARATIONER innebär en uppenbar risk att skattebrottslagen inte längre kan tillämpas i praktiken. Av störst betydelse i sammanhanget är att en viss uppgift i ett elektroniskt dokument normalt inte, på det sätt som straffrätten kräver, kan knytas till en viss fysisk person. Först när det finns tillfredsställande tekniska medel för att genom elektronisk signatur eller på annat sätt identifiera utställaren bör man generellt kunna övergå till elektroniska deklARATIONER. Övriga remissinstanser har inte haft något att erinra eller har inte yttrat sig över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Beträffande SRU-uppgifter och kontrolluppgifter är det elektroniska uppgiftslämnandet redan nu omfattande. Enligt regeringens mening finns det skäl att så långt som möjligt ta tillvara de rationaliseringsmöjligheter som ADB-tekniken erbjuder på detta område. Att utöka det elektroniska uppgiftslämnandet till att omfatta även skatte- och självdeklARATIONER skulle innebära en avsevärd förenkling för såväl skattemyndigheten som ingivarna. Den som gett in SRU-uppgifter på ADB-medium är i dag tvungen att komplettera med en undertecknad deklARATIONSBANKETT för att kravet på skriftlighet skall vara uppfyllt. Ett system med elektroniskt uppgiftslämnande bör omfatta så stor del av skatteområdet som möjligt. Det bör gälla självdeklARATIONER, preliminära självdeklARATIONER, skattedeklARATIONER och deklARATIONER på punktskatteområdet.

Skattebetalningsutredningens förslag behandlar endast möjligheten att lämna preliminära självdeklARATIONER och skattedeklARATIONER i ett elektroniskt dokument. Frågan om möjligheten att lämna bl.a. självdeklARATIONER elektroniskt har behandlats i betänkandet Elektronisk dokumenthantering inom skatteförvaltningen (Ds 1994:80). I betänkandet föreslogs att det, efter medgivande från Riksskatteverket, skulle bli möjligt att lämna flertalet deklARATIONER på skatteområdet i ett elektroniskt dokument. Regeringen tog i propositionen om elektronisk dokumenthantering inom skatteförvaltningen (prop. 1994/95:93) inte

ställning till förslaget om elektroniska deklARATIONER.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Detta mot bakgrund av att det var oklart om skattebrottslagen (1971:69) omfattade även elektroniska handlingar. Genom ändringar i skattebrottslagen, som trätt i kraft den 1 juli 1996, har begreppet "handling" utmönstrats ur skattebrottslagen och ersatts av uttrycket "på annat sätt än muntligen". Denna lagändring syftar till att undanröja det tvivel som kan förekomma beträffande frågan om skattebrottslagen även omfattar elektroniska handlingar.

Motsvarande säkerhetskrav som gäller i övrigt för elektroniska dokument måste ställas om hela deklARATIONER skall lämnas elektroniskt. Detta innebär således att det elektroniska dokumentet måste signeras och förses med "lås" genom en digital signatur på ett sådant sätt att det kan knytas till en viss person och att innehållet inte kan förvanskas. Riksåklagaren och Riksenheten mot ekonomisk brottslighet har framhållit att det måste finnas tekniska lösningar som på ett tillfredsställande sätt kan identifiera utställaren av dokumentet innan ett system med elektroniska deklARATIONER införs. Olika tekniska metoder finns i dag för signering av elektroniska dokument som gör att dokumentet kan knytas till en viss person. Det ankommer på Riksskatteverket att se till att den tekniska lösning som väljs garanterar att tillräcklig säkerhet uppnås. Säkerhetsarbetet inom skatteförvaltningen är enligt regeringens mening så väl utvecklat att det finns goda förutsättningar för att skapa och vidmakthålla en sådan säkerhetsnivå som krävs för att genomföra förslaget med elektroniskt uppgiftslämnande. Det bör också framhållas att det system för elektroniskt uppgiftslämnande som tillämpats för tulldeklARATIONER har fungerat mycket bra. Genom det system för signering som används för tulldeklARATIONER kan utställaren av dokumentet fastställas på ett säkert sätt. Det är även möjligt att upptäcka om ett dokument ändrats sedan det signerats. Kan ett dokument knytas till en viss person på ett tillfredsställande sätt får de bevisfrågor i övrigt som kan uppkomma lösas i rättstillämpningen. Regeringen anser mot bakgrund av detta att ett system med elektroniska deklARATIONER nu kan införas.

Elektroniskt uppgiftslämnande bör dock ske under vissa former för att kraven på säkerhet skall kunna tillgodoses. För att uppgifter skall få lämnas i ett elektroniskt dokument bör därför krävas att tillstånd till sådant uppgiftslämnande getts. Tillståndsgivningen och den närmare utformningen av tillstånden bör vara förbehållen Riksskatteverket eller skattemyndighet som Riksskatteverket bestämmer. I dessa tillstånd kan parternas åtaganden och ansvar för informationen och förmedlingen regleras närmare. Riksskatteverket har också möjlighet att i verkställighetsföreskrifter närmare bestämma vilka tekniska och administrativa förfaranden som skall krävas för att en deklARATION skall få avges i ett elektroniskt dokument, se 8 § förordningen (1990:1237) om självdeklARATION och kontrolluppgifter.

En annan fråga i detta sammanhang är möjligheten att återkalla ett lämnat medgivande. I de tillstånd till elektroniskt uppgiftslämnande som Generaltullstyrelsen lämnar anges att tillstånden kan återkallas om uppgiftslämnaren bryter mot villkoren i tillståndet. Enligt regeringens mening bör det också i fråga om elektroniska deklARATIONER inom

skatteområdet finnas en möjlighet att återkalla medgivandet om den skattskyldige på något sätt missbrukar systemet eller inte följer de villkor som uppställs i medgivandet. Detta bör kunna regleras i de tillstånd som Riksskatteverket lämnar.

Regeringen föreslår att bestämmelser om rätt till överföring av deklARATIONER och andra handlingar i elektronisk form införs i 10 kap. 26 § skattebetalningslagen, 2 kap. 2 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter och 2 kap. 6 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Skattetillägg och förseningsavgift

När skattskyldiga bereds möjlighet att kommunicera med skattemyndigheterna elektroniskt i stället för i en skriftlig handling måste också bestämmelserna om skattetillägg anpassas till de nya förutsättningarna. Skattebetalningsutredningen har föreslagit att bestämmelserna om skattetillägg i skattebetalningslagen skall omfatta oriktiga uppgifter som lämnats på annat sätt än muntligen. Därigenom kan skattetillägg påföras även om uppgifterna lämnats elektroniskt. Regleringen motsvarar den som finns i skattebrottslagen. Även bestämmelserna om skattetillägg i taxeringslagen (1990:324) och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter måste ändras så att de omfattar även uppgifter som getts in elektroniskt. Bestämmelserna om skattetillägg i 5 kap. 1, 2 och 4 §§ taxeringslagen och 7 kap. 1 och 4 §§ lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter föreslås ändrade i enlighet med vad som sagts nu.

På motsvarande sätt föreslår regeringen att bestämmelserna om att förseningsavgift skall påföras om den skattskyldige, som lämnat en deklARATION som inte är undertecknad, inte inom tid som föreskrivs i föreläggande undertecknar deklARATIONEN görs tillämpliga också beträffande deklARATIONER som har lämnats i form av ett elektroniskt dokument men inte är formellt riktiga.

26.3 Inkommande handling

Regeringens bedömning: Någon särskild reglering av när en upptagning skall anses inkommen till skattemyndigheten behövs inte nu.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 10 § förvaltningslagen (1986:223) anses en handling ha kommit in till en myndighet den dag då handlingen eller en avi om betald postförsändelse som innehåller handlingen anländer till myndigheten eller kommer behörig tjänsteman tillhanda. Kan det antas att handlingen eller en avi om denna en viss dag har avlämnats i myndighetens lokal eller avskilts för myndigheten på en postanstalt, anses den ha kommit in den dagen, om den kommer en

behörig tjänsteman tillhanda närmast följande arbetsdag. I den proposition som låg till grund för förvaltningslagen anfördes att förvaltningslagen är tillämplig även i fråga om ärendehandläggning som sker med hjälp av automatisk databehandling (prop. 1985/86:80 s. 57).

Prop. 1996/97:100
Del 1

I samband med tulldatoriseringen togs i tullagen (1994:1550) in en särskild bestämmelse om när ett elektroniskt dokument skall anses inkommet. Någon särskild reglering har däremot inte införts när det gäller ingivandet av bl.a. ansökningar om registrering som pantbrevshavare i form av ett elektroniskt dokument.

IT-utredningen har i sitt betänkande Elektronisk dokumenthantering (SOU 1996:40) föreslagit att det i förvaltningslagen införs en särskild reglering i fråga om när en elektronisk handling skall anses inkommen. Regleringen har nära anknytning till de regler som finns i 10 § förvaltningslagen och innebär att en elektronisk handling skall anses inkommen när den anlänt till myndighetens elektroniska brevlåda. Förslaget innebär att en elektronisk handling skall anses inkommen oavsett om den kommer direkt in till myndigheten eller till en funktion hos ett befodringsföretag där inkommande handlingar förvaras för myndigheten. Betänkandet bereds inom Justitiedepartementet.

Fråga är om en särskild reglering behövs på skatteområdet eller om regleringen i förvaltningslagen är tillräcklig i avvaktan på att frågan behandlas.

Till skillnad mot systemet på tullområdet kommer deklarationerna inte att lämnas via någon mottagningsfunktion utanför skatteförvaltningen. Elektroniskt ingivna deklarationer kommer att ges in till en mottagningsfunktion hos Riksskatteverket. Mottagningsfunktionen tar emot upptagningen för skattemyndighetens räkning och skall endast överföra uppgifterna till sådan form att de kan tas in i skatteregistret. Skattemyndigheterna kan godkänna att självdeklarationer, förutom till myndigheten, lämnas till ett annat mottagningsställe (2 kap. 29 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter). Deklarationerna anses inkomna i rätt tid om de lämnats till mottagningsstället inom den tid som gäller för avlämnande av deklarationer. Något hinder mot att skattemyndigheterna uppdrar åt Riksskatteverket att fungera som mottagningsställe för mottagande av självdeklarationer finns inte. Någon motsvarande reglering finns emellertid inte när det gäller punktskatteområdet och har heller inte föreslagits i fråga om den preliminära självdeklarationen eller skattedeklarationen. Bestämmelser om att elektroniska deklarationer kan lämnas även till Riksskatteverket bör därför införas i skattebetalningslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Riksskatteverket kommer endast att ta emot deklarationerna för skattemyndighetens räkning.

Någon mottagningsfunktion kommer, som nyss nämnts, inte nu att finnas utanför skatteförvaltningen. Vidare krävs alltid tillstånd för att få lämna en deklaration elektroniskt och i dessa tillstånd kan regleras var en elektronisk deklaration skall lämnas. De problem med elektroniska brevlådor hos ett befodringsföretag utanför myndigheten som IT-utredningen behandlar blir således inte aktuella. Ett elektroniskt dokument har kommit in till myndigheten på sätt som sägs i förvaltningslagen när den kommit in till Riksskatteverket. Enligt regeringens bedömning kan mot bakgrund härav någon särreglering motsvarande den som finns i tullagen inte anses motiverad. Föreliggande och planerade rutiner för

mottagningsfunktionen, bl.a. beträffande loggning av hela filer och kvittenser, gör att det i praktiken inte torde bli svårt att avgöra om och när ett dokument skall anses inkommet. Det är i datorbaserade förfaranden möjligt att tidsbestämma olika operationer i ett system.

I enlighet med vad som gäller enligt förvaltningslagen bör sändandet av en upptagning ske på avsändarens risk. Ett elektroniskt meddelande som översänts till mottagningsfunktionen i en fil som är behäftad med ett sådant tekniskt fel att meddelandet inte kan tas emot kan inte anses ha kommit in. Genom ett system med kvittenser av mottagna dokument får avsändaren automatiskt kunskap om att en överföring misslyckats. Avsändaren kan även på detta sätt få information om vilka tekniska brister som föreligger för att sedan rätta överföringen och sända om. Vid behov kan avsändaren också kontakta skattemyndigheten på annat sätt för att säkerställa att myndigheten får de handlingar som avses. Motsvarande gäller om det vid överföring via nätet visar sig att det är fel i mottagningsfunktionen.

En elektronisk deklaration som inte är försedd med en digital signatur får behandlas på samma sätt som en inte undertecknad deklarationsblankett. Den har kommit in i förvaltningslagens mening men är inte formellt riktig och skall efter föreläggande kompletteras för att deklarationsplikten skall anses fullgjord. Motsvarande gäller om den digitala signaturen avser en person som inte är behörig att underteckna deklarationen. Den skattskyldige kan enkelt genom ett elektroniskt svarsmeddelande få besked om att deklarationen inte är försedd med en digital signatur och därför måste kompletteras med en underskrift eller motsvarande. Risken för att den enskilde lider rättsförlust är därför mindre än om deklaration lämnas på papper.

Som föreslagits i det föregående (avsnitt 26.2) skall tillstånd krävas för att deklaration skall få lämnas elektroniskt. I dessa tillstånd kan föreskrivas att deklarationerna skall lämnas endast i sådan form att skatteförvaltningen med sin datautrustning kan läsa överföringen. Något särskild reglering av sådana frågor behövs därför inte nu.

27 Översyn av reglerna för skattekontroll

27.1 Nuvarande bestämmelser

Revisioner

Revisioner kan företas med stöd av ett flertal lagar; taxeringslagen (1990:324, TL), mervärdesskattelagen (1994:200, ML), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP), uppbördslagen (1953:272, UBL), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL), fordonsskattelagen (1988:327), kupongskattelagen (1970:624) och tullagen (1994:1550). De olika reglerna har utformats med taxeringslagen som förebild. Vissa skillnader finns dock mellan de olika

reglerna, särskilt vad beträffar de ändamål för vilka revision får företas.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Enligt 3 kap. 8 § TL får skattemyndigheten besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att skyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) fullgjorts riktigt och fullständigt. En taxeringsrevision får således inte ha något annat syfte. Detta innebär att revision av löpande beskattningsår inte är möjlig eftersom granskningen inte får ske förrän deklara-tions- eller annan uppgiftsskyldighet inträtt. Ett undantag har dock gjorts för den situation då en revision kan antas bli omfattande. Revisionen får då påbörjas även innan deklara-tionen skall avlämnas, om det beskattningsår som revisionen avser gått ut.

Motsvarande regel i mervärdesskattelagen ger en något mer vidsträckt möjlighet till revision. Huvudregeln är även i detta fall att beslut om skatterevision får fattas för kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt. Det finns dock även en möjlighet att göra revision hos den som har anmält sig för registrering för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga samt hos representant för utländsk företagare.

Revision enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter får ske för kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt samt för kontroll av att den som ansökt om återbetalning eller kompensation för skatt lämnat riktiga och fullständiga uppgifter i sin ansökan.

Revision enligt uppbördslagen får företas för kontroll av att den som är eller kan antas vara arbetsgivare följt bestämmelserna om skatteavdrag eller att den som ansökt om F-skattsedel lämnat riktiga och fullständiga uppgifter. Revision enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbets-givare får göras för kontroll av att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

I samtliga fall gäller att revision får göras endast hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

Tullagens bestämmelser om revision är något annorlunda utformade. Enligt 70 § tullagen får tullmyndigheten besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklara-tions- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen samt hos den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Revisionen får avse kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagen fullgjorts riktigt och fullständigt.

Ett beslut om revision skall överlämnas till den reviderade innan revisionen verkställs. Revisionen skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Tidigare gällde att myndigheten, när det behövdes, fick bestämma tid och plats för revisionen. Skattemyndigheten har inte längre denna befogenhet. I stället stadgas att revision får verkställas hos den reviderade om han medger det och att revision skall ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande

svårighet. Tullmyndigheten får däremot om det behövs bestämma tid och plats för revisionen. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten får granskas vid revisionen om de inte skall undantas (se nedan). Begreppet handling omfattar också upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel. Skattemyndigheten får även inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Vid revision enligt lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter får revisorn även ta prov på varor, granska särskild räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser samt prova särskild räknarapparat och mätapparat. Vid revision enligt tullagen får revisorn ta prov på varor och granska varulager.

Den reviderade skall tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten, om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande och även i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen. Om revisorn begär det, skall han ges tillfälle att själv använda tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med ett sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och det inte är några svårigheter att granska denna kopia. Vid granskning av upptagning får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas, som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen. Granskningen får inte ske via telenät. Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter får myndigheten förelägga honom att göra det vid vite.

En revision får inte pågå längre tid än nödvändigt. Räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn skall så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. Myndigheten skall vidare snarast lämna meddelande om resultatet av revisionen till den reviderade i de delar som rör honom.

Tredjemanskontroll

Vid kontroll av en skattskyldig kan det finnas behov av att hämta in uppgifter från tredje man, dvs. från någon annan än den som man primärt vill kontrollera. Tredjemanskontroll skall normalt ske genom föreläggande om kontrolluppgift från tredje man. Möjligheten att företa en tredjemansrevision finns sedan juli 1994, förutom på tullområdet samt vid kontroll av att skyldighet att lämna kontrolluppgift uppfyllts, endast i viss utsträckning inom ramen för lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen).

Föreskrifter om tredjemansförelägganden finns i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, mervärdesskattelagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och tullagen.

Enligt 3 kap. 50 a § LSK skall, efter föreläggande av skattemyndigheten, den, som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokförings-

lagen eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Om det finns särskilda skäl får även annan person föreläggas att lämna sådan uppgift.

Stadgandet i 17 kap. 5 § ML är utformat på samma sätt med den skillnaden att föreläggandet får avse lämnande av uppgift, uppvisande av handling eller överlämnande av kopia av handling som rör omsättning av varor eller tjänster som den förelagde förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit näringsidkare, om det behövs till ledning för beskattning av denne näringsidkare. Stadgandet har således en något mer begränsad räckvidd än motsvarande föreskrift i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Motsvarande begränsning har även en liknande bestämmelse i 3 kap. 5 § LPP.

Enligt 69 § tullagen får tullmyndigheten förelägga den som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift av betydelse för kontrollen av annan persons deklarations- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av handling rörande rättshandling mellan den som föreläggs och den andra personen.

I samtliga fall gäller att den som föreläggs, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället kan ställa nödvändiga handlingar till myndighetens förfogande.

Undantagande av handlingar och uppgifter

Enligt 3 kap. 13 § TL, 2 kap. 15 § LPP, 76 § tullagen samt 16 § tvåångsåtgärdslagen skall på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas dels handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, dels annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. I det senare fallet får undantagande ske bara om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Reglerna gäller också i tillämpliga delar föreläggande om att lämna uppgifter. I mervärdesskattelagen, uppbördslagen och lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare finns hänvisningar till taxeringslagens regler om undantagande.

Den enskilde skall göra en skriftlig begäran om undantagande hos länsrätten. Vid begäran skall föreläggandet och den begärda handlingen eller uppgiften fogas. Om det är fråga om att en handling skall undantas från revision skall handlingen, om skattemyndigheten anser att den bör granskas, omedelbart förseglas och överlämnas till länsrätten. Den enskilde kan begära att länsrätten skall pröva om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingen. Länsrätten är skyldig att pröva en begäran om undantagande av handling eller uppgift utan dröjsmål.

Det finns också en möjlighet för den enskilde att anföra att en handling eller uppgift inte omfattas av kontrollen. En sådan fråga prövas på samma sätt som övriga frågor om undantagande.

Tvångsåtgärder

Den 1 juli 1994 trädde lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (tvångsåtgärdslagen) i kraft. Samtidigt upphävdes bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Tvångsåtgärdslagen är tillämplig vid revision och annan kontroll på i stort sett hela skatte-, tull- och avgiftsområdet.

Tvångsåtgärdslagen ger möjlighet att besluta om fyra olika åtgärder:

- revision i den reviderades verksamhetslokaler (5 §)
- eftersökande och omhändertagande av handlingar (6–9 §§)
- granskning utan föregående föreläggande (10 §)
- försegling av lokal, förvaringsplats eller annat utrymme (13 §).

Även i denna lag omfattar begreppet handling upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Beslut om tvångsåtgärd får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde (4 §). Kravet på proportionalitet gäller såväl för om åtgärden över huvud taget skall få vidtas och för hur den skall bedrivas samt den tid åtgärden får pågå.

Revision får genomföras i den reviderades verksamhetslokaler även om den reviderade inte lämnat sitt medgivande till det, om revisionen inte utan svårighet kan genomföras på någon annan plats. Detsamma gäller om den reviderade inte medverkar på föreskrivet sätt, eller om det finns en påtaglig risk att han kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas (5 § första stycket).

Enligt 5 § andra stycket får, om sabotagerisk föreligger, åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske. Behov av en sådan överraskningsrevision kan föreligga t.ex. om man vill hindra att den reviderade hinner justera kassan eller lagret före inventering.

När revision genomförs i den reviderades verksamhetslokaler med stöd av 5 §, får handling som omfattas av revisionen eftersökas där och omhändertas, om den inte tillhandahålls utan oskäligt dröjsmål eller om det finns en påtaglig risk att handlingen undanhålls eller förvanskas (6 § första stycket). Ett beslut enligt 6 § första stycket kan inte fattas om det inte har föregåtts av ett beslut om revision enligt 5 §. Huruvida oskäligt dröjsmål föreligger måste avgöras i varje enskilt fall. Riskrekvisitet är detsamma som i 5 §.

Enligt 6 § andra stycket får man då revision genomförs i den reviderades verksamhetslokal i annat fall (i samverkan) omhänderta handling som påträffas eller granskas om den behövs för revisionen. Någon eftersökning får inte ske i detta fall; det är fråga om handlingar som beskattningsmyndigheten redan har tillgång till. Åtgärden blir aktuell om den reviderade motsätter sig att handlingarna granskas.

Det finns en möjlighet att eftersöka och ta hand om handlingar som omfattas av revisionen i den reviderades verksamhetslokaler även om

revisionen inte verkställs där. Enligt 7 § första stycket får detta ske om föreläggande att lämna ut handlingen inte följts eller det finns en påtaglig risk för att handlingen undanhålls eller förvanskas. Om sådan påtaglig risk föreligger får enligt 7 § andra stycket åtgärden genomföras utan att den reviderade underrättas om att revision skall ske.

Handlingar förvaras inte alltid i verksamhetslokalen. Räkenskaperna kanske förvaras hos revisorn eller i företagsledarens bostad. Enligt 8 § får därför handlingar, som omfattas av revisionen, under de förutsättningar som anges i 7 §, eftersökas och omhändertas i lokal, på förvaringsplats eller i annat utrymme som inte utgör den reviderades verksamhetslokal, om det finns särskild anledning att anta att handlingarna finns där man vill söka. Även i detta fall får åtgärden vidtas utan att den reviderade underrättas om det finns sabotagerisk.

Skattemyndigheten kan, utan att det är fråga om revision, förelägga om uppvisande av handling eller överlämnande av kopia av handling. Om ett sådant föreläggande inte följts och det finns särskild anledning att anta att den som förelagts har den begärda handlingen, får enligt 9 § handlingen eftersökas och omhändertas för granskning. Paragrafen omfattar även handling hos privatperson. Med uttrycket "särskild anledning anta" avses att det skall finnas något som talar för att handlingarna finns där och att eftersökandet inte ingår i ett mer planlöst letande (prop. 1993/94:151 s. 156).

Hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift om rättshandling (se avsnitt 27.2) får enligt 10 § granskning utan föregående föreläggande ske, om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Att åtgärden får vidtas hos den som kan föreläggas att lämna kontrolluppgift innebär att tvångsåtgärden kan riktas även mot sådana personer som inte kan bli föremål för revision. Åtgärden omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handling som får granskas. Granskningen får ske i verksamhetslokalerna, men bara om de handlingar som skall granskas inte utan svårighet kan granskas på någon annan plats. Om det finns särskilda skäl behöver den som uppgifterna avser eller de uppgifter som söks inte anges i beslutet om åtgärd (11 §). Granskning utan föregående föreläggande får inte ske vid en så kallad generell kontroll, dvs. då uppgifterna inhämtas i förberedande syfte och det inte är klart exakt vilka eller vad som skall granskas.

Enligt 13 § får vid revision eller granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift lokal, förvaringsplats eller annat utrymme förseglas, om de handlingar som skall granskas inte kan föras från platsen och det kan befaras att de annars undanhålls eller förvanskas. Försegling är att se som ett komplement till de övriga åtgärderna. Syftet är att hindra att handlingar förstörs eller undanhålls. Förseglingen har rättslig verkan. Den som bryter förseglingen eller kringgår den gör sig skyldig till överträdelse av myndighets bud enligt 17 kap. 13 § brottsbalken.

Enligt huvudregeln i 14 § fattas beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärds-

lagen av länsrätten efter ansökan av en av myndigheten särskilt förordnad tjänsteman (granskningsledare). Beslut enligt 6, 13 och 26 §§ (eftersökande och omhändertagande av handling vid revision i verksamhetslokaler, försegling samt återlämnande av handlingar och annat som omhändertagits då materialet inte längre behövs) fattas dock av granskningsledaren själv. Granskningsledarens beslut får överklagas hos länsrätten. Om länsrätten ändrar granskningsledarens beslut enligt 6 § helt eller delvis, får rätten besluta att insamlade uppgifter skall förstöras (29 §). Reglerna i 15 § ger granskningsledaren möjlighet att i vissa fall fatta interimistiska beslut. Om det finns en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut, får granskningsledaren besluta om åtgärder enligt 5 § och 7–10 §§. Beslutet får endast avse åtgärd i verksamhetslokaler och skall omedelbart underställas länsrätten, som utan dröjsmål skall pröva om beslutet skall bestå. Om länsrätten finner att beslutet inte skall bestå, skall insamlade uppgifter förstöras.

Regler om undantagande av handling finns i 16–19 §§ tvångs-åtgärdslagen. Reglerna är formulerade på samma sätt som motsvarande regler i taxeringslagen.

Beslut enligt tvångsåtgärdslagen är underkastade de krav på vad ett beslut skall innehålla som finns angivna i förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291). Vidare stadgas i 20 § första stycket att beslutet skall innehålla upplysningar om möjligheterna att undanta handlingar samt vad som enligt 21–23 §§ gäller vid verkställighet.

Enligt 20 § andra stycket skall den som berörs av beslutet omedelbart underrättas om detta, om det inte kan befaras att det därigenom blir svårare att genomföra åtgärden. I första hand är det den, hos vilken åtgärden verkställs, som skall underrättas. Om åtgärd verkställs hos någon annan än den som revideras, exempelvis för sökande efter räkenskaper, skall även den reviderade underrättas. Om det befaras att en underrättelse skulle försvåra genomförandet av åtgärden, får underrättelse ske i samband med verkställigheten. Observera också den tidigare nämnda möjligheten att vid sabotagerisk genomföra revision i den reviderades verksamhetslokal utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske (5 § andra stycket).

Bestämmelser om verkställighet återfinns i 21–27 §§ tvångs-åtgärdslagen.

Kronofogemyndigheten får på begäran av granskningsledaren verkställa beslut om åtgärd enligt tvångsåtgärdslagen. Granskningsledaren får själv verkställa beslut om åtgärder i verksamhetslokal om det kan ske obehindrat, annars skall kronofogdemyndigheten anlitas. Vid verkställighet enligt tullagen har tullmyndighet samma befogenheter som kronofogdemyndigheten.

Verkställighet får i regel ske omedelbart, men inte utan särskilda skäl mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Särskilda skäl kan t.ex. vara att det är fråga om en kvällsöppen restaurang.

Om verkställigheten inte påbörjas inom en månad förfaller beslutet om åtgärd.

Den hos vilken ett beslut om åtgärd skall verkställas och annan som berörs av beslutet skall, om inte annat föreskrivits, ha underrättats om beslutet samt getts tillfälle att själv eller genom behörig företrädare närvara och att tillkalla ombud eller biträde innan beslutet verkställs. Det krävs inte någon formell delgivning enligt delgivningslagen (1970:428). Är den hos vilken åtgärden verkställs på annan ort räcker det med att han underrättas om beslutet och får de upplysningar som skall fogas till detta per telefon (prop. 1993/94:151 s. 161).

Om underrättelse inte kunnat ske, får beslutet verkställas endast om det finns synnerliga skäl. De som har rätt att närvara skall ha haft skälig tid att inställa sig, utom om åtgärden därigenom fördröjs i väsentlig omfattning eller om det finns påtaglig risk att ändamålet med åtgärden annars inte uppnås. Den som berörs av ett omhändertagande av handling enligt 6 § skall underrättas om beslutet omedelbart efter verkställigheten. Reglerna om undantag från underrättelseskyldigheten gäller även här.

Åtgärder enligt tvångsåtgärdslagen skall genomföras så att de innebär minsta möjliga olägenhet. Kronofogdemyndigheten har härvid samma befogenheter som den har enligt 7 kap. 14 § konkurslagen (1978:672). Kronofogdemyndigheten får genomsöka lokal, förvaringsplats eller annat utrymme och, om tillträde behövs till något utrymme som är tillslutet, låta öppna lås eller ta sig in på annat sätt. Kronofogdemyndigheten får även i övrigt använda tvång om det kan anses befogat med hänsyn till omständigheterna. Det är granskningsledaren som har det egentliga ansvaret även vid verkställighet där kronofogdemyndigheten medverkar, även om kronofogdemyndigheten svarar för det praktiska genomförandet.

Vid verkställighet som avser upptagning, får endast de tekniska hjälpmedel och sökbegrepp användas som behövs för att tillgodose ändamålet med åtgärden. Det är förbjudet att genomföra åtgärden via telenät.

Ansökan om åtgärd, granskningsledarens interimistiska beslut och begäran om undantagande enligt tvångsåtgärdslagen prövas av den länsrätt som för det år då framställningen görs skall pröva taxering till statlig inkomstskatt för den som åtgärden avser. Om det inte finns någon sådan länsrätt är länsrätten i det län behörig där beslutet om åtgärd skall verkställas eller har verkställts.

Både den enskilde och det allmänna har rätt att överklaga länsrättens beslut enligt tvångsåtgärdslagen. Det allmänna har rätt att överklaga även ett sådant beslut som fattats efter underställning enligt 15 § tvångsåtgärds-lagen.

27.2 Behovet av effektivare regler för skattekontrollen

1995 års skatteflyktskommitté (Fi 1995:04) har i enlighet med sitt uppdrag omprövat de regler för skattekontrollverksamheten som trädde i kraft den 1 juli 1994 i syfte att föreslå en ändamålsenlig lagstiftning på kontrollområdet inom ramen för rimliga rättssäkerhetsgarantier. De förslag som kommittén lagt fram i sitt betänkande Översyn av revisionsreglerna (SOU

1996:79) har kritiserats av remissinstanserna. Remisskritiken går bl.a. ut på att lagstiftningen varit i kraft så kort tid att några säkra slutsatser inte går att dra om problem i tillämpningen av reglerna och att snabba ändringar påverkar stabilitet, tillit och legitimitet för skattesystemet som sådant. Det underlag som kommittén haft att grunda sina förslag på har också ansetts otillräckligt. Förslagen har också ansetts innebära en alltför kraftig förskjutning till den enskildes nackdel. Förslagen har dock fått ett positivt mottagande av Riksskatteverket som anser att erfarenheterna otvetydigt visar att vissa ändringar måste vidtas och att utökade befogenheter är nödvändiga. Riksskatteverket och Kooperativa förbundet anser inte att den personliga integriteten kränks av förslagen.

Det regelsystem som Skatteflyktskommittén föreslår ändringar i har tillämpats under drygt två och ett halvt år. Även om erfarenheterna av den nya lagstiftningen i viss mån fortfarande är begränsade finns det dock redan nu relativt gott om erfarenheter av hur reglerna fungerar, framför allt inom skatteförvaltningen. Kommittén har försökt att fånga tidiga erfarenheter av regelsystemet genom att skicka ut en enkät till skattemyndigheterna.

Flertalet av landets skattemyndigheter anser i enkätsvaren bl.a. att borttagandet av möjligheten att företa granskning av löpande år och tredjemansrevision har inneburit ett stort avbräck i skattekontrollen samt att det nuvarande regelsystemet om överraskningsrevision inte ger myndigheterna rimliga möjligheter till kontroll. Den bild som enkätsvaren gav har bekräftats genom remissförfarandet. Kommittén har dock, precis som remissyttrandena också visar, från Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet fått beskedet att de nuvarande reglerna fungerar tillfredsställande.

Riksskatteverket anser att en justering av kontrollbefogenheterna är nödvändig och att vissa av de regler som infördes 1994 allvarligt har försämrat effektiviteten i vissa kontrollåtgärder. Verket gjorde redan i december 1994 en hemställan till Finansdepartementet om vissa ändringar i reglerna för skattekontrollen. Framställningen överlämnades till Skatteflyktskommittén och har beaktats inom ramen för kommitténs arbete.

Det är givet att det tar längre tid för domstolar, andra myndigheter och näringslivsorganisationer än för skattemyndigheterna att få kännedom om hur reglerna fungerar i praktiken. Det ligger också i sakens natur att det inte med säkerhet går att säga vilka effektivitetsförluster som otillräckliga kontrollmetoder ger eftersom avsaknaden av kontrollmetoder inte ger något referensmaterial att jämföra med. De felaktigheter som inte upptäcks i revisionsverksamheten förblir i regel oupptäckta. Det går inte heller att dra några objektiva säkra slutsatser av hur de kontrollbefogenheter som togs bort 1994 har påverkat effektiviteten i skatteutredningarna, eftersom skatteförvaltningen därefter har fått betydande resurstillskott för kontrollverksamheten. Samtidigt finns det mycket som talar för att skatteundandragandet har ökat under senare år och att det nu, särskilt inom vissa sektorer, har fått en oacceptabel och samhällsskadlig omfattning. Enligt vår bedömning är det därför angeläget att ta skatteförvaltningens kritik på allvar. Det framstår inte heller som att det är för tidigt att skärpa reglerna

eller att man av stabilitetsskäl bör avvakta en förändring. Tvärtom är det nu hög tid att gå till handling genom konkreta åtgärder för att förbättra skattekontrollen och därmed stävja fusk och illojalitet. Effektiva kontrollregler har en grundläggande betydelse för stabiliteten, tilliten och legitimiteten för hela skattesystemet. En stärkt skattekontroll ingår också som en huvudpunkt i regeringens strategi för att förebygga ekonomisk brottslighet och för att öka upptäcktsrisken vid sådan brottslighet (jfr regeringens skrivelse 1996/97:49 Lägesrapport i fråga om den ekonomiska brottsligheten).

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringen anser att vissa av de brister som redan har uppmärksamats är av den karaktären att de omgående bör åtgärdas. Detta gäller t.ex. avsaknaden av en möjlighet till tredjemansrevision. Vissa andra av kommitténs förslag till ändringar är i och för sig av sådan karaktär att man skulle kunna vänta med dem. Vi anser dock att det vore olyckligt att dela upp de av kommittén föreslagna ändringarna i kontrollreglerna på flera tillfällen. Det finns ett starkt intresse av att göra ändringarna i ett sammanhang inte minst för att undvika alltför täta ändringar i kontrollsystemet.

De förslag som läggs i det följande kommer enligt vår bedömning inte heller att förskjuta balansen mellan det allmänna och den enskilde i sådan grad att den enskildes rättssäkerhetsgarantier kränks. För det stora flertalet skatteutredningar kommer de nya reglerna endast att ha begränsad betydelse. Den grundläggande skillnaden mellan åtgärder som skall ske i samverkan och tvångsåtgärder som skall beslutas av domstol kommer att kvarstå.

27.3 Revisionsreglerna

27.3.1 Tredjemansrevision

Regeringens förslag: Revision skall få göras även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras. Skattemyndigheten skall ha möjlighet att i revisionsbeslutet utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser om det finns särskilda skäl för detta.

Kommitténs förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag. Kommittén har dock inte föreslagit att det i lagtexten skall krävas särskilda skäl för att skattemyndigheten skall få utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser. Kommitténs förslag innebär dock att möjligheten skall utnyttjas undantagsvis.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl.a. *Statskontoret*, *Länsrätten i Kronobergs län*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* och *Advokatsamfundet*, anser inte att kommitténs skäl för en ändring övertygar. *Kammarrätten i Stockholm* anser att proportionalitetsprincipen sätts ur spel om den reviderade inte får reda på vem som skall kontrolleras eller vilka rättshandlingar som eftersöks. Ordningen torde även omöjliggöra invändningar med åberopande av ändamåls- och behovsprincipen. *Kammarrätten* tar även upp artikel 8 i Europakonventionen och Konkurrensverkets befogenheter enligt konkurrenslagen. *Näringslivets Skattedelegation* anser att skattemyndigheterna får för vidsträckt befogenheter och att ett grundkrav bör vara att uppgift lämnas till den som revideras om vem eller vad granskningen avser. *Länsrätten i Stockholms län* och *JO* anser också att ett minimikrav bör vara att den reviderade upplyses om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser. Bl.a. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* befarar att tredjemansrevisioner kan

få karaktären av "fishing expeditions" som aktualiserar flera principfrågor. Syftet kan vara att ta kopior av företagets handlingar och använda dessa som bevisning i andra mål och/eller skicka handlingarna till annan stat. En begäran om upplysning från främmande stat kan normalt avböjas om uppgiften skulle röja affärs- eller yrkeshemligheter eller annars ha ett betydande skyddsintresse. Den enskildes rättssäkerhet kan betydligt lättare tas tillvara om skattemyndigheten i stället begär in uppgifter enligt 3 kap. 50 a § LSK. *Företagens Uppgiftslämnardelegation* anser att det vid tredjemansrevisioner egentligen är fråga om uppgiftslämnande för skattekontroll av annan och att sådant uppgiftslämnande bör preciseras betydligt i lagtext. *Svenska Revisorsamfundet* anser att kontroll under löpande år endast är motiverat om närstående bolag missbrukar möjligheten till brutna räkenskapsår och vid kontroll av mervärdesskatteredovisning. Detta bör dock kunna angripas på annat sätt. Om tredjemansrevisioner återinförs måste de omgärdas med regler som säkerställer att de används restriktivt och tillgodoser rättssäkerhetsaspekter. *Riksskatteverket* anser att tredjemansrevision bör kunna ses som ett naturligt inslag i en skatteutredning. Verket anser att en sådan revision kan vara både effektiv och resurssnål samt delar kommitténs bedömning om uppgiftsskyldigheten.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheten till revision av tredjemansrevisioner togs bort i juli 1994. Som skäl angavs bl.a. att tredjemanskontroll visserligen är ett oumbärligt instrument i skattekontrollen, men att det i allmänhet inte är nödvändigt att revidera en hel verksamhet för att få fram de relevanta uppgifterna. En åtgärd som innebär att hela verksamheten revideras ansågs vara mer omfattande än nödvändigt (prop. 1993/94:151 s. 90 ff). Tredjemansrevisionen ersattes därför av en möjlighet att förelägga tredjemansrevisioner att komma in med uppgifter.

Den främsta grunden för borttagandet av tredjemansrevisionen var således att man ansåg att de uppgifter som skattemyndigheterna kan behöva inhämta från tredjemansrevisioner regelmässigt kan erhållas genom föreläggande. Det har också visat sig att det så kallade tredjemansföreläggandet är ett användbart kontrollmedel och att ett stort antal av tredjemanskontrollerna med fördel kan utföras med hjälp av förelägganden.

Det finns dock situationer då förelägganden inte är lämpliga kontrollinstrument. Det kan t.ex. i vissa fall vara svårt för skattemyndigheten att i ett föreläggande precisera alla de uppgifter och handlingar som har samband med den granskade rättshandlingen, exempelvis då granskningen sker i form av en branschkontroll eller då skattemyndigheten vill ha uppgifter om invecklade transaktioner som förefaller syfta till skatteundraganden. Denna svårighet att definiera vilka uppgifter man skall begära in kan innebära att myndigheten går miste om viktig information. Vidare kan den leda till att föreläggandena måste göras i flera omgångar, vilket är tungrovt och tidsödande. Föreläggandena kan därför i vissa fall innebära betydande merarbete för såväl skattemyndigheten som den förelagde. Till detta kommer att det finns en risk för att kvaliteten på uppgifterna försämras eftersom den förelagde kanske inte lämnar fullständig information eller felaktig information. Den möjlighet som finns att göra en efterföljande kontroll av att uppgiftsskyldigheten har uppfyllts används

i praktiken bara då det finns någon särskild anledning att anta att de lämnade uppgifterna inte är riktiga. Det bör också beaktas att ett föreläggande ofta innebär en tidsfördröjning eftersom den förelagde måste ha rimlig tid på sig att inkomma med den begärda informationen. Från skatteförvaltningen har påpekats att denna fördröjning är olycklig bl.a. i så kallade handräkningsutredningar, det vill säga då utländska skattemyndigheter har begärt hjälp med att få uppgifter. Det har också hävdats att de utländska myndigheterna oftast anser att deras utredning äventyras av att den förelagde underrättas om vilken uppgift som efterfrågas. Det finns därför en risk för att informationsutbytet mellan Sverige och andra länder hämmas på ett oönskat sätt.

Eftersom föreläggandeformen i vissa situationer således minskar utsikterna att snabbt få fram det önskade materialet samtidigt som det i många fall finns risk för att kontrollvärdet av de lämnade uppgifterna är sämre än vad som skulle vara fallet om revisorerna själva fick granska handlingarna framstår möjligheten att företa tredjemansrevisioner som ett nödvändigt komplement till tredjemansföreläggandena.

Det kan invändas att det även enligt de nu gällande reglerna i 10 § tvångsåtgärdslagen finns en möjlighet att företa kontroll liknande tredjemansrevision. Detta utgör dock en tvångsåtgärd. Enligt vår bedömning finns det inte skäl att se tredjemansrevisionen som helt väsensskild från en revision som företas för granskning av den reviderade. Det kan knappast anses finnas någon avgörande skillnad i rättssäkerhets- eller integritetshänseende mellan tredjemansrevision och annan revision. En tredjemansrevision bör kunna utgöra ett naturligt inslag i en skatteutredning. Utgångspunkten bör vara att också denna typ av revisioner normalt sker i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten.

Det bör slutligen framhållas att tredjemansrevision enligt vad kommittén funnit är tillåten i såväl Norge, Danmark och Finland som Nederländerna, Tyskland och Österrike.

Regeringen anser vid en samlad bedömning att möjligheten att företa tredjemansrevision bör återinföras. Bestämmelsen bör utformas på så sätt att revision får göras även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra än den som revideras. Förslaget kommer till uttryck i 14 kap. 7 § skattebetalningslagen och medför ändringar i 3 kap. 8 § TL och 3 kap. 7 § LPP.

Den föreslagna utformningen avviker något från de bestämmelser om tredjemansrevision som gällde före 1994 års lagändringar. Enligt de tidigare reglerna fick revision göras för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av andra till namnet kända personer eller någon person som ingått viss bestämd rättshandling med den som skall revideras. Bestämmelsen kompletterades dock med en föreskrift enligt vilken revision också fick avse insamlande av uppgifter som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den som revideras, så kallad generell kontroll, utan krav på att dessa andra personer skall vara kända till namnet eller på att det skulle ha ingåtts en rättshandling. Uppdelningen på två olika typer av tredjemansrevisioner var motiverad av att en tredjemansrevision som omfattade generell kontroll fick ske endast hos bokförings-

skyldiga och juridiska personer utom dödsbon och att befogenheten att fatta beslut om sådan tredjemansrevision låg hos Riksskatteverket om inte den reviderade var skyldig att lämna uppgifter rörande personen i form av kontrolluppgift. Numera när revisionsinstitutet är begränsat till att avse bokföringsskyldiga och juridiska personer utom dödsbon och det finns en skyldighet att efter föreläggande lämna kontrolluppgift om rättshandling, finns knappast någon anledning att särskilja de båda situationerna åt. Med den föreslagna utformningen av lagrummet täcks hela tredjemansrevisionsinstitutet, således också den generella kontrollen, in i en och samma bestämmelse.

En tredjemansrevision blir genom att den avser skattekontroll av annan än den som revideras målinriktad även om man inte kan kräva att myndigheten skall veta att den sökta informationen verkligen finns hos den man vill revidera. Det måste vara tillräckligt att det bedöms troligt att relevant information finns hos den som revideras. En reviderad kan dock lika lite här som i andra situationer motsätta sig att en revision görs med åberopande av ändamåls- eller behovsprincipen. En annan sak är att de nämnda principerna – i enlighet med vad som generellt gäller vid revisioner – kan åberopas av den reviderade under samverkansförfarandet i fråga om de åtgärder som kan vidtas under revisionen, exempelvis platsen för revisionen. Ytterst kan de nämnda principerna bedömas av domstol vid prövning av om tvångsåtgärder skall vidtas eller inte. Det kan givetvis sägas att tredjemansrevisioner kan komma att utföras mer eller mindre slumpmässigt. Att en kontroll sker slumpmässigt är dock inte något negativt i sig. Även urvalsrevisioner kan i viss mån sägas vara slumpmässiga. Huvudsaken är att myndigheten har ett godtagbart ändamål för revisionen.

Det bör i sammanhanget påpekas att den omständigheten att en kontroll genomförs i form av revision inte automatiskt innebär att hela verksamheten granskas. I själva verket var, av både effektivitets- och kostnadsskäl, flertalet av de tredjemansrevisioner som genomfördes tidigare så kallade partiella revisioner, inriktade på sökande efter viss, för skattemyndigheten intressant information. Det finns ingen anledning att befara att detta förhållande kommer att ändras genom de nu föreslagna reglerna.

Kommittén har föreslagit att skattemyndigheten vid tredjemansrevision i revisionsbeslutet skall kunna utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling revisionen avser. Förslaget har kritiserats av flera remissinstanser som anser det från olika utgångspunkter vara fel att inte låta den reviderade få reda på vem som skall kontrolleras eller vilka rättshandlingar som eftersöks.

Enligt regeringens bedömning är det givetvis nödvändigt att den reviderade underrättas om vilken kontroll skattemyndigheten vill göra för att det skall vara meningsfullt att tala om revision under samverkan. Föreskrifterna om att ett beslut om revision skall innehålla uppgift om ändamålet med revisionen, se t.ex. 3 kap. 9 § TL, skall enligt kommitténs förslag omfatta även tredjemansrevision. Kommittén har också ansett att i de fall kontrollen gäller namngivna personer dessa normalt skall anges. Kommittén har dock funnit att det i vissa fall kan vara olämpligt att i

beslutet om revision ta in uppgift om vem eller vilken rättshandling kontrollen avser utan att det därför bör bli fråga om en tvångsåtgärd. Den reviderade kan t.ex. medvetet eller omedvetet äventyra utredningen genom att underrätta den som granskningen avser.

Det kan i och för sig mot kommitténs förslag invändas att det inom ramen för den nuvarande utformningen av 10 § tvångsåtgärdslagen finns en möjlighet att inhämta uppgifter från tredjeman och att därvid, om särskilda skäl föreligger, underlåta att i beslutet om åtgärd ange vem uppgifterna avser eller vilka uppgifter som söks. För att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas krävs dock *att* det finns särskild anledning att anta att de handlingar man söker kommer att påträffas, *att* det kan befaras att utredningen skulle försvåras av att den som åtgärden genomförs hos underrättas om kontrollen *samt att* det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen.

Även om rekvisitet "det kan befaras" enligt förarbetena är lågt (prop. 1993/94:151 s. 157) kan det ifrågasättas varför en tredjemansrevision utan att skattemyndigheten anger namnet på vem uppgifterna avser eller noga specificerar vilka uppgifter som söks, endast skall få ske tvångsvis. Det torde inte vara ovanligt att det företag skattemyndigheten vill företa tredjemansrevision hos är ett seriöst företag som är fullt berett att samverka, medan det företag som kontrollen avser är mindre seriöst och skulle ha allt att vinna på att försvåra skattemyndighetens utredning. I den situationen kan det vara svårt att påvisa att en underrättelse om revision skulle försvåra utredningen och att förutsättningar för att tillämpa 10 § tvångsåtgärdslagen föreligger.

Det kan även uppstå onödiga processer om tvångsåtgärder där både skattemyndigheten och den reviderade är överens om att den som kontrollen egentligen avser inte skall namnges. I detta läge kan man fråga sig för vems skull en eventuell domstolsprövningen behövs. Avsikten är ju att den uppgifterna avser hur som helst inte skall känna till revisionen. Det kan också tänkas att företagare som är beredda att samverka inte vill vara part i mål om tvångsåtgärder. Det kan också vara besvärande för den som kontrollen avser om den reviderade får reda på hans identitet. Ett företag kan också lida men av att dess kunder eller partners får reda på att det är föremål för skattekontroll.

Regeringen delar därför kommitténs bedömning att det är olämpligt att skattemyndigheten i en situation då en revision i samverkan skulle vara fullt möjlig skall vara tvungen att vidta tvångsåtgärder enbart för att slippa uppge vem eller vilken rättshandling kontrollen avser.

Vi vill dock betona att revisionsändamålet skall preciseras i revisionsbeslutet i enlighet med föreskriften i t.ex. 3 kap. 9 § TL. Det bör i vissa fall kunna räcka med att beslutet innehåller en upplysning om att revisionen sker för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av annan än den som revideras samt i förekommande fall, vilka rättshandlingar eller vilken typ av rättshandlingar som avses.

Vi finner sammantaget att det bör finnas en möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att underrätta tredjeman om vem eller vilken rättshandling revisionen avser. Det bör härvid i första hand ankomma på skatte-

myndigheten att göra avvägningen mellan myndighetens intresse av att kunna använda den insamlade informationen på ett relevant sätt, den reviderades intresse av att få reda på vem eller vad informationen avser och intresset av att detta hemlighålls.

Prop. 1996/97:100
Del 1

För att betona att huvudregeln vid tredjemansrevisioner är att ifrågasvarande uppgifter skall anges i revisionsbeslutet bör det i lagtexten anges att skattemyndigheten får utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser endast om det finns särskilda skäl. Om den reviderade nekar till att medverka vid kontrollen under påståendet att han inte fått tillräcklig information om ändamålet med revisionen kan skattemyndighetens bedömning av om det funnits särskilda skäl att utelämna ifrågasvarande uppgift ytterst komma att bedömas av domstol i mål om tvångsåtgärd. Förslaget medför ändringar i 3 kap. 9 § TL och 3 kap. 8 § LPP och kommer genom att 14 kap. 7 § skattebetalningslagen innehåller en hänvisning till bl.a. 3 kap. 9 § TL, att bli tillämplig också vid revision enligt skattebetalningslagen.

27.3.2 Revision av löpande period

Regeringens förslag: Revision skall få företas för att kontrollera att förutsättningar finns för den reviderade att fullgöra deklara- och annan uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Kommittén har dock föreslagit att ändamålet med kontrollen skall vara att kontrollera den löpande periodens räkenskaper och övriga handlingar.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att revision av löpande period är nödvändig för en effektiv kontroll och att detta inte är särskilt ingripande. *Statskontoret* vill avvakta en ändring till dess att större erfarenhet av reglerna vunnits. *Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län* och *Länsrätten i Kronobergs län* är inte övertygade om behovet av en lagändring. *Näringslivets Skattedelegation* anser inte att kommittén visat att ett borttagande av möjligheten till kontroll av löpande beskattningsår innebär konkreta hinder i revisionsarbetet. Delegationen har det bestämda intrycket av att i de flesta av de av kommittén åberopade fallen är omständigheterna sådana att granskning kan ske redan med stöd av nuvarande regler. Delegationen kan endast tänka sig att revision av löpande år om det föreligger synnerliga skäl. Det kan gälla enstaka fall av handräckning eller uppgiftslämnande inom ramen för EU-medlemskapet, betalningssäkring och andra fall när den skattskyldige i väsentlig omfattning ej fullgjort sina skyldigheter i fråga om redovisning av skatter och avgifter. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att det skall krävas domstolsprövning och finnas ett krav på synnerliga skäl för revision av löpande år. *Advokatsamfundet* anser att intrång i den privata sfären inte skall tillåtas innan någon redovisningsskyldighet mot staten uppkommit. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att möjligheten att granska material som ännu inte kontrollerats internt i företaget leder till orimliga konsekvenser. Som exempel nämns att felaktigheter som upptäckts i samband med löpande avstämningar eller

bokslutsavstämningar normalt rättas av företaget självt eller dess redovisningskonsult så att korrekta uppgifter lämnas när beskattningsåret är avslutat. Någon avvikelse föreligger därmed inte i det material som granskas för avslutat beskattningsår. Vid en löpande revision skulle den situationen kunna uppkomma att företaget inte hunnit konstatera avvikelsen själv och rätta den. Förbundet ifrågasätter vilka konsekvenser en sådan avvikelse kan få vid löpande revision. Ett annat skäl till att rätt bild inte kan erhållas vid en revision av löpande beskattningsårs handlingar är att vissa transaktioner inte kan karaktäriseras korrekt förrän beskattningsåret är avslutat. Vid bokslutsarbetet är det inte ovanligt att klassificeringar omprövas när en helhetsbild av beskattningsåret föreligger. Förbundet har lämnat en rad exempel på detta. Även *Företagens Uppgiftslämnardelegation* anser att skattekontrollen bör anknyta till deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet och att förslaget innebär för långtgående möjligheter för skattemyndigheten att hämta in uppgifter. *Svenska Revisorsamfundet* anser att möjligheten till revision under löpande period inte bör införas som en generell regel. I vart fall bör tillämpningsområdet begränsas avsevärt.

Skälen för regeringens förslag: Före den 1 juli 1994 fanns det en möjlighet att företa revision för kontroll av det löpande beskattningsåret. Ändringen motiverades med att revisionsinstitutet borde användas endast för kontroll av om en deklara-tions- eller uppgiftsskyldig fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfattningarna. Den enskilde skall ha haft möjlighet att fullgöra sina skyldigheter innan kontroll sker. Innan dess finns inget att kontrollera (prop. 1993/94:151 s. 81). Skatteflyktskommittén och skatteförvaltningen har kritiserat denna slutsats och anför-t att en möjlighet att besluta om revision för kontroll av löpande år i vissa fall är nödvändig. Som skäl har anförts bl.a. att det vid kontroll av fåmans-företag och dess delägare finns behov av att under löpande beskattningsår stämma av avräkningskontot mellan företaget och delägaren och att möjlighet till revision av löpande år behövs för att få underlag i fråga om betalningssäkring. Vidare har man pekat på de långa tidsperioder som kan förflyta innan räkenskaperna kan bli föremål för någon som helst kontroll t.ex. vad gäller företag med brutna räkenskapsår om företaget inte är registrerat till mervärdesskatt eller som arbetsgivare. Samma sak gäller om mervärdesskatt skall redovisas i den särskilda självdeklara-tionen. En möjlighet att revidera löpande period behövs också när företag utnyttjar att de har olika räkenskapsår i skatteundandragande syften och vid skalbolagstransaktioner för att så fort som möjligt kunna säkra uppgifter ur räkenskaperna innan skalbolaget töms eller säljs till en så kallad målvakt.

Redan nuvarande bestämmelser ger viss möjlighet till kontroll av det löpande beskattningsåret. Av motivuttalanden till ändringarna i revisions-reglerna i juli 1994 framgår att det löpande beskattningsårets handlingar får granskas så länge syftet är en kontroll av avslutade perioder (prop. 1993/94:151 s. 81). Enligt vår bedömning är det viktigt att detta kan ske. Ofta är det helt nödvändigt för att det i efterhand skall vara möjligt att bedöma bokföringens tillförlitlighet att se hur pågående transaktioner bok-förs. En sådan viktig och grundläggande bestämmelse bör dock komma till

klart uttryck i lagtexten. De möjligheter till tredjemansrevision som vi föreslår (se avsnitt 27.3.1) kommer också att innebära att en hel del av bristerna i nuvarande ordning kommer att läkas. Inom ramen för en tredjemansrevision blir det möjligt att t.ex. under löpande beskattningsår stämma av avräkningskontot mellan fåmansföretaget och dess delägare. Det förslag om tredjemansrevision som vi lagt fram är dock inte tillräckligt.

Enligt regeringens bedömning bör en revision också få företas för att kontrollera att den reviderade, om deklara- tions- eller annan uppgiftsskyldighet ännu inte inträtt, har förutsättningar att fullgöra skyldigheterna på ett tillförlitligt sätt senare. En viktig omständighet som legat till grund för vårt ställningstagande är att kontrollen av företag med brutna räkenskapsår allvarligt försvårades när möjligheten till revision av löpande period togs bort. Om ett företag inte är registrerat till mervärdesskatt eller som arbetsgivare kan det gå långt mer än ett år efter bokslutet innan räkenskaperna kan bli föremål för någon som helst kontroll. Ta t.ex. ett företag som startat den 1 januari år 1. Om företaget har brutet räkenskapsår per den 1 juli inträffar deklara- tionstidpunkten för det första året först den 31 mars år 3. Det hinner alltså gå 27 månader innan kontroll kan ske. Enligt de nyligen införda reglerna om mervärdes- skatteperioder får mervärdesskatt normalt redovisas i den särskilda själv- deklara- tionen om beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor. I de fall så sker kan också brutna räkenskapsår innebära att det går mycket lång tid innan kontroll kan ske. I båda dessa fall är argumentet för en ändring av revisions- reglerna således att det kan gå mycket lång tid innan kontroll kan ske, eftersom redovisningsperioderna är långa och att vårt förslag om tredjemansrevision inte ger befogenhet att utföra revision i dessa fall.

Vikten av att vid misstanke om skalbolagstransaktioner, eller vid bolagsplundring, kunna säkra uppgifter ur räkenskaperna innan bolaget töms eller säljs till en så kallad målvakt bör också betonas i detta sammanhang. Om ett bolag som avregistrerats från mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter under år 1 ändrar räkenskapsår från kalenderår till att omfatta tiden den 1 maj till den 30 april år 2, kan revision inte företas förrän tidigast den 31 mars år 3. Detta gäller även om skattemyndigheten kan befara oegentligheter. Farhågorna kan t.ex. grundas på att ett företag fått oseriösa ägare eller att ett företag som tidigare haft en relativt låg eller konstant aktivitet plötsligen börjar att delta i omfattande eller avancerade affärer. Affärer som kan ligga utanför företagets normala verksamhets- område och som kan ha stora skattekonsekvenser. Misstankarna kanske inte går att belägga på ett sådant sätt att det är befogat att inleda en för- undersökning eller än mindre tillämpa reglerna om husrannsakan. En bolagsplundrare kan i den situationen agera helt ostört utan att beskatt- ningsunderlaget kan kontrolleras. Om revision är möjlig kan skattemyn- digheten säkra uppgifter ur bokföringen innan den försvinner eller förstörs. En revision kan också behöva göras för att få ett bättre underlag för kommande skattebeslut och uppgifterna kan vara betydelsefulla för bedömningen av om betalningssäkring kan tillgripas. Även om de

situationer som nu beskrivits inte är vanligt förekommande är det enligt regeringens bedömning oacceptabelt att skattemyndigheten i dessa och i liknande situationer inte skall kunna göra en kontroll av handlingarna i rörelsen. I sammanhanget kan nämnas att skatteförvaltningen sedan några år uppmärksammat en ökande frekvens av skalbolagstransaktioner. Genom att följa ett antal sedan tidigare kända aktörer har handeln under åren 1995-96 uppskattats till 2 000 bolag per år.

En annan omständighet som med skärpa talar för att låta skattekontrollverksamheten avse iakttagelser av aktuella förhållanden är att förutsättningarna för en korrekt beskattning ökar på vissa områden där kontrollbefogenheterna i dag är som sämst. Det gäller t.ex. affärsverksamhet som riktar sig direkt till enskilda konsumenter och där kvitto ej efterfrågas. En kontroll som enbart går ut på eftergranskning av skriftligt material ger i många fall inte ett tillräckligt underlag för bedömningen av om redovisningen motsvarar verkliga förhållanden.

Ibland har också framförts att det i många fall är till hjälp för den skattskyldige att skattemyndigheten genom att kontrollera det löpande beskattningsåret kan påpeka fel och brister som den skattskyldige härigenom får en möjlighet att rätta till. Upplysningar av detta slag bör skatteförvaltningen normalt kunna tillhandahålla inom ramen för sin serviceskyldighet och detta bör i sig inte motivera en ändring av revisionsreglerna.

Det är givetvis så att den som revideras för löpande period i de allra flesta fall kommer att se till att de händelser som skatterevisorn får kännedom om vid kontrollen redovisas på ett korrekt sätt och att han i övrigt kommer att beakta de påpekanden som görs av skatterevisorn. Nyttan av en revision av löpande period har därför på den grunden ifrågasatts. Det kan emellertid vara av stort intresse för bedömningen av en redovisad period att välja ut ett antal dagar för att göra en allmän bedömning av om redovisade uppgifter för perioden förefaller rimliga eller inte. En sådan mer allmän bedömning av en verksamhet kan också ge en bättre indikation på verksamhetens redovisning, eller i vart fall vara ett viktigt komplement till ett efterföljande mer formellt bokförings- eller redovisningstekniskt betraktelsesätt. Det är dock som Sveriges Redovisningskonsulters förbund påpekat viktigt att beakta att vissa avvikelser normalt rättas vid intern kontroll och att klassificeringar av vissa transaktioner inte rätt kan bedömas förrän perioden avslutats.

Sammanfattningsvis framstår således en möjlighet till revision avseende löpande period enligt regeringens bedömning i vissa fall som nödvändig för att skattekontrollen skall kunna bedrivas på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Syftet med kontrollen bör vara att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet, som kan antas uppkomma, på ett tillförlitligt sätt. Förslaget föranleder i den delen en ändring i 3 kap. 8 § TL och 3 kap. 7 § LPP. Bestämmelsen i 14 kap. 7 § skattebetalningslagen bör också utformas på motsvarande sätt.

27.3.3 Underrättelse om revision

Prop. 1996/97:100

Del 1

Regeringens förslag: Den reviderade skall i regel underrättas om revisionsbeslutet innan revisionen verkställs. Om det är av betydelse för kontrollen att företa kassakontroll, lagerinventering eller liknande fysisk kontroll får dock underrättelse ske senast i samband med att revisionen verkställs om kontrollen annars kan mista sin betydelse.

Kommitténs förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag. Kommittén föreslår dock en generell möjlighet att underrätta den reviderade om revisionsbeslutet senast i samband med att revisionen verkställs.

Remissinstanserna: *Statskontoret* anser att det inte är motiverat att tillåta överraskningsrevision utan domstolskontroll. *Riksskatteverket* tillstyrker kommitténs förslag, men anser att enligt lag endast granskningsledare skall få fatta beslut om underrättelse först i samband med verkställighet. Varken *Kammarrätten i Stockholm* eller *Länsrätten i Stockholms län* anser att kommitténs argument har sådan tyngd att ändringen framstår som motiverad. *JO* anser att det inte är lämpligt att införa regler om överraskningsrevision i ett samverkansförfarande eftersom den reviderade kan komma i en situation med en uppenbar karaktär av tvång över sig. *Föreningen Auktoriserade Revisorer*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Svenska Revisorsamfundet* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* har liknande uppfattningar. *Näringslivets Skattedelegation* anser att förslaget ger skattemyndigheterna för vidsträckt befogenheter och att den reviderade direkt hamnar i underläge mot skattemyndigheten. *Delegationen* anser att det direkt i lagen bör skrivas in en skyldighet för skattemyndigheten att både muntligen och skriftligen underrätta den reviderade om vilka rättigheter denne har. *Sveriges Arbetsgivareförening* anser att det inte räcker med sådan underrättelse och avstyrker förslaget. *Advokatsamfundet* anser att förslaget är ett kringgående av rättssäkerhetsgarantierna i tvångsätgärdslagen.

Skälen för regeringens förslag: Med överraskningsrevision avses i det följande att en revision företas utan att den reviderade i förväg underrättats om revisionsbeslutet. Verkställandet av en revision skall enligt nuvarande regler föregås av en underrättelse till den reviderade. Endast om det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas får revision i verksamhetslokalen genomföras utan att den reviderade underrättats om att revision skall ske. Beslut om detta kan fattas endast med stöd av 5 § andra stycket eller 7 § tvångsätgärdslagen. Detta innebär att beslut om avvikelser från underrättelsekravet normalt skall beslutas av domstol.

Bakgrunden till de nuvarande reglerna om underrättelse om revision är att lagstiftaren velat markera att en revision normalt skall bedrivas i samverkan med den reviderade. En revision som företas utan att den reviderade i förväg underrättats om att revision skall ske har ansetts

innehålla ett sådant påtagligt element av tvång att den endast bör få företas i form av en tvångsåtgärd (prop. 1993/94:151 s. 85). Tvångsåtgärderna skall vara klart avskilda från de vanliga revisionsbestämmelserna och också kringgärdas av rättssäkerhetsgarantier, främst i form av domstolsprövning.

Kommittén har inte föreslagit någon grundläggande ändring av den nuvarande principiella skillnaden mellan revisionsförfarandet som sådant och de tvångsmedel som kan användas under revisionsförfarandet. Flera remissinstanser har dock ansett att skiljelinjen mellan tvång och frivillighet blir otydlig genom förslaget att generellt tillåta att revisionsbeslutet överlämnas först i samband med verkställigheten.

Utgångspunkten i revisionsreglerna är att skattemyndigheten alltid har rätt att besluta om revision och att revisionen skall genomföras. En revision bygger därför på att den reviderade både har rättigheter och skyldigheter även om den sker i samverkan. Samverkansförfarandet är därför inte frivilligt i den bemärkelsen att den reviderade har inflytande över om revisionen över huvud taget skall ske eller inte. Den närmare innebörden av samverkansförfarandet anges i 3 kap. TL. Där står bl.a. att revisionen skall bedrivas på ett sådant sätt att den inte hindrar verksamheten och att den endast kan ske hos den reviderade om han medger det (10 §). I den reviderades skyldigheter ligger t.ex. att han skall tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen (12 §). Motsvarande bestämmelser finns även i 3 kap. LPP. Om revisionen inte kan bedrivas i samverkan kan tvångsåtgärdslagens regelsystem träda in. Taxeringslagen i sig ger inte skattemyndigheten befogenheter att mot den reviderades vilja genomföra revisionen.

Reglerna om ramarna för en revision som sker under samverkan kan således inte läsas fristående från reglerna om de åtgärder som kan vidtas med stöd av tvångsåtgärdslagen. Gränserna för den reviderades rättigheter och skyldigheter bestäms ytterst av när tvångsåtgärder kan komma i fråga. Tvångsåtgärdslagen innebär bl.a. att en reviderad som vägrar ställa upp på skatterevisorns krav vid en revision kan få en domstolsprövning av hur långt hans rättigheter och skyldigheter sträcker sig i det enskilda fallet. Detta gäller i princip oavsett vilken anledning den reviderade har för sin vägran.

Enligt regeringens bedömning är det ett viktigt rättssäkerhetskrav att den grundläggande skiljelinjen mellan revisionsinstitutet och tvångsåtgärderna upprätthålls. Detta innebär dock inte med automatik att regleringen av den skattskyldiges rättigheter och skyldigheter under samverkansförfarandet inte kan ändras. Revisionsinstitutet bör dock, i likhet med vad kommittén föreslagit, även i fortsättningen bygga på samverkan. Först om ett samverkansförfarande inte är möjligt skall tvångsåtgärder, kringgärdade av särskilda rättssäkerhetsgarantier, kunna tillgripas.

En möjlighet att lämna en underrättelse först vid verkställigheten bör komma i fråga endast om det är sakligt motiverat och med bibehållande av den beskrivna skiljelinjen mellan tvång och frivillighet.

Kommittén har ansett att möjligheten till underrättelse först i samband med verkställighet är nödvändig för att vissa betydelsefulla

kontrollmetoder skall kunna företas utan att bli helt verkningslösa. Som exempel nämns kassakontroller och lagerinventeringar. Kommittén anser att det inte är rimligt att skattemyndigheten måste ansöka om tvångsåtgärder så fort den vill företa en kassakontroll. Regeringen delar den bedömningen. En kassakontroll torde i de flesta fall kunna genomföras i samverkan med den reviderade. En kassakontroll är dock till sin natur sådan att den skulle bli meningslös om den reviderade i förväg underrättades om kontrollen. Att sådan kontroll de facto alltid skall hanteras som en tvångsåtgärd är olämpligt från såväl effektivitets- som integritetsynpunkt. Ett förfarande med tvångsåtgärder torde i vissa fall vara mer ingripande från integritetssynpunkt än en kassakontroll som genomförs i samverkan. En underrättelse om revision först i samband med verkställande av beslutet påverkar inte heller den grundläggande skillnaden mellan tvång och frivillighet. Underrättelse i förväg bör dock även i fortsättningen utgöra det normala förfarandet.

Vi föreslår därför att underrättelse i samband med verkställighet skall få komma i fråga endast vid kassakontroller, lagerinventeringar och liknande åtgärder eftersom behovet där att göra kontrollen utan föregående underrättelse är särskilt uttalat och sådana åtgärder vanligen är av mer kortvarig natur och mindre ingripande än en fullständig genomgång av bokföringen.

Det finns en risk i att en reviderad som underrättas om revisionsbeslutet först i samband med verkställigheten i högre grad än annars kan uppfatta det som att han hamnat i en situation med begränsade valmöjligheter. Det går inte heller att bortse från att ett samtycke kan påverkas av ett bakomliggande hot om tvång. Den typen av påverkan kan emellertid uppkomma även i andra skeden av revisioner och detta trots att den reviderade underrättats i förväg. Det bör dock i sådana situationer som nu diskuteras ställas extra stora krav på skattemyndighetens agerande. Den reviderade bör givetvis få information om vad en revision innebär och om sina rättigheter och skyldigheter samt möjligheten till domstolsprövning. I dag sker underrättelse genom att den reviderade tillsammans med beslutet om revision får en broschyr som återger revisionsreglerna. Vi anser inte att det är befogat att i lag ange att detta skall ske, men utgår från att information om vad en revision innebär kommer att överlämnas till den reviderade även i fortsättningen.

Mot bakgrund av det anförda föreslås att huvudregeln alltså skall vara att den reviderade skall underrättas om beslutet om revision innan verkställandet av revisionen, men att underrättelse skall få ske i samband med att revisionen verkställs, om det är av betydelse med sådan kontroll som avses i 3 kap. 11 § andra stycket TL eller i fråga om punktskattekontroll motsvarande föreskrift i 3 kap. 11 § LPP. De kontroller som avses rör sådant som t.ex. kassa- och lagerinventering m.m.

Regeringen har övervägt frågan om bestämmelsen om underrättelse först i samband med verkställighet skall knytas till något särskilt rekvisit för att betona att det är fråga om en undantagsregel som endast skall användas när det är befogat. Som anförts i det föregående anser vi att det inte med automatik bör vara fråga om en tvångssituation och att åtgärden

därför inte bör regleras i tvångsätgärdslagen. Ett krav för att underrättelse skall få ske först i samband med verkställighet bör dock vara att kontrollen annars kan mista sin betydelse. I och med detta krav tydliggörs att sådan underrättelse skall användas endast när kontrollen annars skulle te sig meningslös t.ex. just vid kassakontroller och dylikt. I första hand blir det skattemyndigheten som får avgöra hur underrättelse skall ske. Först om den reviderade vägrar att gå med på en kontroll som inte föregåtts av en underrättelse och om skälen för vägran uppfattas som tredska bör en tvångssituation anses ha uppkommit. I ett sådant skede bör en prövning ske inom ramen för tvångsätgärdslagen, vilket innebär att den reviderades rättssäkerhetsgarantier tryggas.

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande fört fram att beslut skall få fattas endast av granskningsledare. Enligt vår bedömning är det olämpligt att föra in begreppet granskningsledare i taxeringslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter eftersom begreppet i övrigt endast förekommer i fråga om åtgärder inom ramen för tvångsätgärdslagen. Vi utgår dock från att endast särskilt kvalificerade revisorer skall få verkställa beslut där den reviderade underrättas om revisionsbeslutet först i samband med verkställighet. Detta bör kunna åstadkommas i administrativ ordning.

Förslagen medför ändringar i 3 kap. 9 § TL och 3 kap. 8 § LPP. Genom en hänvisning i 14 kap. 7 § skattebetalningslagen blir 3 kap. 9 § TL tillämplig också på revision enligt skattebetalningslagen.

27.3.4 Återlämnande av handlingar vid konkurs

Regeringens förslag: Om den reviderade försatts i konkurs när revisionen avslutas skall skattemyndigheten lämna över omhändertagna handlingar till konkursförvaltaren. Skattemyndigheten skall underrätta den reviderade om att handlingarna lämnats till konkursförvaltaren.

Kommitténs förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som särskilt yttrat sig över denna fråga har tillstyrkt förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 12 a § TL och 3 kap. 14 § LPP skall räkenskapsmaterial och andra handlingar som överlämnats till revisorn så snart som möjligt och senast när revisionen avslutats återlämnas till den reviderade. Det blir allt vanligare att konkursförvaltare begär att få ut de handlingar som berör konkursboet direkt från skattemyndigheten efter avslutad revision. Med hänsyn till nyssnämnda bestämmelse råder det osäkerhet om skattemyndigheten kan bevilja en sådan framställan.

Enligt 7 kap. 12 § konkurslagen (1987:672) skall förvaltaren snarast ta hand om gäldenärens bo med de böcker och andra handlingar som rör boet. Gäldenären skall således över huvud taget inte förfoga över dessa handlingar. Det är då naturligtvis inte lämpligt att skattemyndigheten efter avslutad revision återlämnar handlingar rörande konkursboet till gälde-

nären. Det bör framgå direkt av lagen att dessa handlingar i stället skall överlämnas till konkursförvaltaren. Det kan visserligen förekomma att skattemyndigheten också haft tillgång till sådana handlingar som inte direkt rör konkursboet och således inte skall tas om hand av förvaltaren. Det bör dock ankomma på konkursförvaltaren att göra bedömningen huruvida handlingarna i fråga berör konkursboet eller inte. Därför bör lämpligen samtliga omhändertagna handlingar överlämnas till konkursförvaltaren, som i sin tur vidarebefordrar för konkursboet icke relevanta handlingar till gäldenären.

Kommittén har, mot bakgrund av ett förslag från Riksskatteverket, diskuterat om förutsättningen för att handlingarna skall överlämnas till konkursförvaltaren skall vara att denne gör en skriftlig framställan om överlämnande. Bakgrunden till verkets förslag synes vara att verket anser att det skulle vara alltför betungande för skattemyndigheten att i varje enskilt fall undersöka om den reviderade försatts i konkurs. Skattemyndighetens möjligheter att ta reda på om den reviderade försatts i konkurs torde dock vara bättre än konkursförvaltarens möjligheter att ta reda på om revision pågår. Enligt 12 § konkursförordningen (1987:916) skall nämligen tingsrätten genast sända en kopia av kungörelsen om konkursbeslutet till bl.a. skattemyndigheten, som gör en notering i skatterregistret. Det torde därför vara en tämligen enkel åtgärd för skattemyndigheten att genom en kontroll i skatterregistret undersöka om den reviderade försatts i konkurs. Vi anser därför liksom kommittén, att det framstår som mer rimligt att skattemyndigheten åläggs att kontrollera huruvida den reviderade försatts i konkurs. Riksskatteverket har vid remissbehandlingen av kommitténs förslag inte heller haft något att erinra mot denna ordning.

Förslagen medför ändringar i 3 kap. 12 a § TL och 3 kap. 14 § LPP.

27.3.5 Befogenhet att ta varuprov och prova apparatur

Regeringens förslag: Revisorn skall vid revision få ta prov på varor och prova kassa-, räknar- och mätapparatur samt annan teknisk utrustning.

Kommitténs förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som särskilt yttrat sig över denna fråga har tillstyrkt förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vid en taxeringsrevision får revisorn enligt 3 kap. 11 § TL granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten om de inte skall undantas. Han får vidare inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.

Vid en revision uppkommer ofta behov av att kontrollera hur kassaapparater och annan apparatur, som exempelvis vågar, är inställda. Det kan också, särskilt vid bruttovinstberäkningar, uppkomma behov av att ta prov på varor. Som exempel kan nämnas att man vid granskning av restauranger kan behöva kontrollera hur mycket öl som ryms i glasen,

eller vikten på pizzadeg. Det är oklart om en sådan befogenhet kan anses följa av 3 kap. 11 § TL. Vi föreslår därför att lagrummet förtydligas på så sätt att revisorn även får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten och prova kassa-, räknar- och mätapparatur samt annan teknisk utrustning. Motsvarande bestämmelse finns redan i 3 kap. 11 § LPP.

Prop. 1996/97:100

Del 1

27.4 Föreläggandebestämmelserna

Prop. 1996/97:100
Del 1

27.4.1 Föreläggande att lämna uppgift om det löpande beskattningsåret

Regeringens förslag: Ett föreläggande om kontrolluppgift enligt 3 kap. 50 a § LSK skall uttryckligen få avse uppgift om löpande period.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att ett föreläggande om kontrolluppgift enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter eller lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter genom en särskild föreskrift generellt skall få avse uppgift om det löpande beskattningsåret.

Remissinstanserna: Många remissinstanser har som framgår under avsnitt 27.3.2 varit kritiska till kontroll av löpande beskattningsår.

Skälen för regeringens förslag: Uppgifter till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv lämnas i fråga om inkomstbeskattning med stöd av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter och i form av kontrolluppgift. Den som är uppgiftsskyldig skall enligt 3 kap. 2 § LSK om inte annat föreskrivs lämna kontrolluppgift varje år för det föregående kalenderåret.

Regeringen har i avsnitt 27.3.2 föreslagit att revisioner skall få företas för att kontrollera räkenskaper och övriga handlingar avseende tid för vilken deklara- eller uppgiftsskyldighet ännu inte inträtt. Även kontroller som sker med stöd av föreläggande enligt 3 kap. 50 a § LSK bör kunna ske för löpande period. Av utformningen av 3 kap. 50 a § LSK framgår inte att kontrolluppgiftsskyldigheten begränsats till avslutad period. Mot bakgrund av avfattningen av 3 kap. 2 § LSK bör dock för att undanröja tveksamheter en särskild föreskrift om detta tas in i 3 kap. 50 a §.

Möjligheten till föreläggande enligt 3 kap. 50 a § förefaller på inkomstskatteområdet tillräcklig för en effektiv tredjemanskontroll under löpande period. Enligt vår bedömning bör man inte utan en närmare analys införa en generell regel om att samtliga kontrolluppgifter enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall kunna avse löpande period. Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05) har i uppgift att göra en översyn av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Regeringen vill avvakta Skattekontrollutredningens betänkande och beredningen av detta innan vi tar ställning till en mer generell reglering i detta avseende.

Motsvarigheten till 3 kap. 50 a § LSK finns på punktskatteområdet i 3 kap. 5 § LPP. I förslaget till skattebetalningslag föreslås en motsvarande föreskrift i 14 kap. 4 §. Enligt regeringens bedömning finns det inte något hinder för föreläggande av löpande period enligt dessa paragrafer. Särskilda föreskrifter om att kontrolluppgifterna i dessa lagar får avse löpande period förefaller därför onödiga.

Uppgifter som behövs för kontroll av uppgiftslämnaren själv kan inhämtas med stöd av föreläggandebestämmelsen i 3 kap. 5 § TL eller 3 kap. 3 § LPP. Uppgifter får i dessa fall bl.a. inhämtas för kontroll av att

uppgifterna i den förelagdes deklARATION är riktiga eller annars för hans beskattning. Motsvarande regel föreslås också i 14 kap. 3 § skattebetalningslagen. Enligt regeringens bedömning finns det inte heller skäl att ändra dessa föreskrifter på grund av tillåtandet av revision för löpande beskattningsperiod eftersom ett föreläggande inte kan ersätta den typ av redovisningskontroll som ändringen av revisionsreglerna möjliggör.

27.4.2 Tredjemansföreläggande

Regeringens förslag: Bestämmelsen om att den som föreläggs enligt 3 kap. 50 a § andra stycket LSK eller 3 kap. 5 § tredje stycket LPP i stället för att svara på föreläggandet kan ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det upphävs.

Kommitténs förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De remissinstanser som särskilt har yttrat sig över förslaget är kritiska till det.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 50 a § första stycket LSK får skattemyndigheten förelägga enskild att lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Enligt andra stycket samma lagrum kan den som föreläggs i stället ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det. Motsvarande bestämmelse på punktskatteområdet finns i 3 kap. 5 § tredje stycket LPP.

Den kontroll som utförs enligt dessa bestämmelser är i praktiken en slags tredjemansrevision som bedrivs under i det närmaste oreglerade former. Enligt vår bedömning är det inte lämpligt att det i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter finns en bestämmelse om något som åtminstone i praktiken är en form av revision, som ligger vid sidan om revisionsreglerna i taxeringslagen. Inte heller i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter är det befogat att ha den här typen av bestämmelse vid sidan av revisionsreglerna. Bestämmelserna torde också bli överflödiga vid ett återinförande av bestämmelserna om tredjemansrevision i taxeringslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Vi förutsätter att skattemyndigheten väljer att hämta in uppgifterna genom en revision om den som förelagts invänder att fullgörandet av föreläggandet skulle innebära betydande arbete eller kostnader.

Vi föreslår därför att 3 kap. 50 a § andra stycket LSK och 3 kap. 5 § tredje stycket LPP upphävs.

27.5 Kontroll enligt tullagen

Prop. 1996/97:100
Del 1

Regeringens förslag: Reglerna för tullrevisioner utformas efter motsvarande regler för skatterevisioner och de skillnader som gäller mellan tvångsåtgärder och åtgärder som bygger på samverkan klargörs.

Kommitténs förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Generaltullstyrelsen* anser att kommittén inte beaktat att en tullrevision inte är samma sak som en taxeringsrevision. En tullrevision är ett komplement till den fysiska gränskontrollen. Även om tullrevisioner till stor del är inriktade på tull- och avgiftskontroll gäller en betydelsefull del av revisionerna kontroll av in- och utförselbestämmelser. Tullen har vid gränsen mot tredjeland långt gående befogenheter och då tullrevisionerna är ett led i det gränsskyddet torde det inte vara möjligt att uppnå en enhetlig utformning av revisionsreglerna. *Generaltullstyrelsen* anser att tvångsåtgärdslagen inte skall vara tillämplig på tullrevisioner och att regleringen där skall ersättas av en ändrad lydelse av 72 § tullagen. Beträffande de föreslagna ändringarna i 69, 71 och 75 §§ har styrelsen inget att invända. Kommittén föreslår ingen ändring av 70 § tullagen. *Generaltullstyrelsen* anför att fråga uppstått om huruvida en revision som tullmyndigheten får besluta om också kan avse kontroller med stöd av tullsamarbetsavtal och lagen (1973:431) om utredning angående brott mot utländsk tullag. I dessa fall avser kontrollen inte enbart deklara- eller uppgiftsskyldigheten enligt EU:s eller svensk lagstiftning utan även uppgifter enligt tredje lands lagstiftning. För att ingen tveksamhet skall råda föreslår styrelsen ett nytt tredje stycke i den nämnda paragrafen vari det anges att revisioner även får genomföras för kontroller enligt tullsamarbetsavtal och lagen om utredning angående brott mot utländsk tullag. *Riksrevisionsverket* saknar en analys av skillnaderna mellan skatterevision och tullrevision för att pröva konsekvenserna av en långtgående likformighet. *Kammarrätten i Stockholm* har ingen erinran mot de konkreta förslagen men vill bl.a. betona tullrevisionens karaktär av komplement till den fysiska gränskontrollen. *JO* anser att det särskilda yttrandet från *Generaltullstyrelsens* representant i kommittén förefaller värt att beakta. *Näringslivets Skattedelegation* anser att reglerna bör vara enhetliga på skatte- och tullområdet.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om tullrevision har sedan länge stämt överens med reglerna om skatterevision. Taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision har utgjort en förebild för reglerna om tullrevision. I juli 1994 ändrades reglerna på skatte- och tullområdet på så sätt att skillnaden mellan tvångsåtgärder och åtgärder som bygger på frivillighet tydliggjordes. Utgångspunkten är att tvångsåtgärder skall prövas av domstol. Detta var i sig inget nytt men skillnaden mellan tvång och frivillighet gjordes i 1994 års lagstiftningsärende tydligare. Redan tidigare överensstämde tullens tvångsbefogenheter med skattemyndigheternas befogenheter. Gemensamma bestämmelser om tvångsåtgärder fanns i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och

avgiftsprocessen.

Prop. 1996/97:100
Del 1

De ändringar i revisionsreglerna som trädde i kraft den 1 juli 1994 innebar bl.a. att tullmyndigheten – i likhet med skattemyndigheten – inte längre fick företa tredjemansrevision och vid behov bestämma tid och plats för revisionen (SFS 1994:476). Tvångsåtgärdslagen är – i likhet med den tidigare bevissäkringslagen – tillämplig även vid kontroll enligt tullagen. Härefter har dock den dåvarande tullagen upphört att gälla. I och med att Sverige blev medlem i EU gäller i stället rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT nr 302 19.10 1992), vilken kompletteras av den nya tullagen. I denna lag har tullmyndigheten återfått de tidigare befogenheterna. Enligt 70 § tullagen får tullmyndigheten besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklara-tions- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen samt den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av betydelse för kontrollen av annans deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Enligt 72 § andra stycket tullagen får tullmyndigheten om det behövs bestämma tid och plats för revisionen. Revisionen får dock inte utan särskilda skäl verkställas hos enskild mellan kl. 19.00 och kl. 8.00 Vidare skall revisionen ske hos den reviderade om han begär det och revisionen kan göras där utan betydande svårighet. Någon ändring av tvångsåtgärds-lagen skedde inte i det sammanhanget.

Tullagen gäller i huvudsak import eller export av varor från eller till tredje land. Huvudregeln är förtullning och kontroll vid gränsen. För varor som står under tullkontroll finns möjligheter till särskilda kontrollmetoder innefattande såväl dokumentkontroll som kontroll av fysisk natur. Generaltullstyrelsen har möjlighet att ge tillstånd till förenklat hemtag-ningsförfarande där redovisningen i huvudsak sker efter gränspassagen. Vid sådan efterkontroll finns möjlighet till motsvarande kontroller som på skatteområdet, huvudsakligen föreläggande och revision. Vid brottsmisstanke kan straffprocessuella tvångsmedel tillgripas. För kontroll av EU-interna varuförflyttningar finns möjlighet till kontroll enligt lagen (1996:701) om tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom EU. Befogenheterna i den lagen gäller också kontroll av viss anmälningsskyldighet enligt tullagen (jfr 9 a § tullagen).

Bestämmelsen i 70 § tullagen överensstämmer med förslaget att återinföra tredjemansrevision, även om utformningen är något annorlunda. Utformningen kan dock härledas direkt ur artikel 78.2 i tullkodexen, vilken förutsätter att kontroll får genomföras hos deklaran-ten eller varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i aktuella förfaranden samt hos varje annan person som innehar kommersiella dokument eller data beträffande förfarandena i affärssyfte. Kommittén föreslår därför inte någon ändring i denna del.

Kommittén har som framgått inte föreslagit ett återinförande av skattemyndighetens rätt att vid behov bestämma tid och plats för revisionen. En sådan ordning har bedömts vara oförenlig med ett system som bygger på att revisioner normalt skall ske i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten. Detta grundläggande resonemang gäller givetvis också de revisioner som genomförs av tullmyndigheterna.

Det finns en strävan att förfarandereglerna på skatte-, avgifts- och tullområdena skall vara så likformiga som möjligt. Därför bör en annorlunda reglering i tullagen accepteras endast om den framstår som nödvändig för att tullmyndigheten skall kunna genomföra sina kontroller. Den lagändring som genomfördes i tullagen motiverades med att den ansågs nödvändig för anpassningen till tullkodexen (se prop. 1994/95:34 s. 154). I artikel 78.2 i tullkodexen dras dock endast ramarna upp för tullmyndighetens kontroll i efterhand av deklarerationer. Den närmare utformningen av förfarandereglerna, hur och i vilken ordning kontrollen skall ske, har överlåtits till de enskilda länderna att besluta om.

Regeringen delar kommitténs uppfattning att anpassningen till tullkodexen inte förutsätter att det i tullagen finns en bestämmelse om att tullmyndigheten vid behov får bestämma tid och plats för revisionen. Tullmyndigheten är ju – på samma sätt som skattemyndigheten – tillförsäkrad en möjlighet att genomföra kontroller utan den reviderades samtycke inom ramen för tvångsåtgärdslagen. Det bör som kommittén påpekat framhållas att den befogenhet tullmyndigheten har att vid behov bestämma tid och plats inte innebär, och har aldrig inneburit, en rätt att med tvång genomdriva en revision mot den reviderades vilja. Den nuvarande utformningen av 72 § tullagen är oklar på den punkten. Enligt regeringens uppfattning är det som redan nämnts under avsnitt 27.3.3 ett viktigt rättssäkerhetskrav att den grundläggande skillnaden mellan revisionsinstitutet som sådant och tvångsåtgärden hålls klar. Frågan måste också bedömas mot bakgrund av det skydd mot husrannsakan och liknande intrång som 2 kap. 6 § regeringsformen innebär liksom den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna.

Sammantaget finner regeringen att bestämmelserna i tullagen bör utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser inom skattelagstiftningen. Vi föreslår därför att bestämmelsen i tullagen om tullmyndighetens rätt att vid behov bestämma tid och plats för revisionen skall tas bort och att 72 § andra stycket tullagen utformas på samma sätt som 3 kap. 10 § andra stycket TL. Vi föreslår vidare att 71 § tullagen beträffande underrättelse om revision skall ändras på så sätt att den reviderade skall underrättas om beslutet senast i samband med att revisionen verkställs. Om det är av betydelse för kontrollen med inventering eller liknande fysisk kontroll får dock underrättelse ske i samband med att revisionen verkställs om kontrollen annars kan mista sin betydelse. I sistnämnda paragraf bör också tas in en bestämmelse om att tullmyndigheten då revision genomförs för granskning av annan än den som revideras får utesluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser.

Bestämmelsen om tredjemansföreläggande i 69 § tullagen har utformats på huvudsakligen samma sätt som 3 kap. 50 a § LSK. Således kan, enligt paragrafens andra stycke, den som föreläggs, om föreläggandet medför att han måste lägga ned ett betydande arbete för att fullgöra det, i stället ställa nödvändiga handlingar till tullmyndighetens förfogande för granskning. Såsom anförts beträffande bestämmelsen i lagen om själv-

deklaration och kontrolluppgifter (se avsnitt 27.4.2) är det i praktiken fråga om en tredjemansrevision. Vi föreslår – med hänsyn till att det även i tullagen finns andra bestämmelser om tredjemansrevision – att bestämmelsen upphävs.

Prop. 1996/97:100

Del 1

Enligt 70 § tullagen får en revision avse att kontrollera att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen fullgjorts riktigt och fullständigt. Tullmyndighet får besluta om revision hos den som är eller kan antas vara deklara-tions- eller uppgiftsskyldig enligt tullagstiftningen samt hos den som bedriver verksamhet av sådan art att uppgift av bety-delse av annan persons deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet kan hämtas ur handlingar som rör verksamheten. Generaltullstyrelsen ifrågasätter om det inte i tullagen bör anges att revisioner även får genomföras för kontroller enligt lagen (1973:431) om utredning angående brott mot utländsk tullag.

Lagen om utredning angående brott mot utländsk tullag innebär att regeringen i den mån det påkallas av överenskommelse mellan Sverige och främmande stat om ömsesidigt bistånd för att förhindra, utreda och beivra brott mot tullag, får föreskriva att genom svensk tullmyndighet bistånd skall lämnas tullmyndighet i den främmande staten med utredning rörande brott mot tullag i den staten. Bestämmelserna gäller förutom vid sådan utredning, även vid bistånd enligt förordning (EEG) nr 1468/81 av den 19 maj 1981 om ömsesidig hjälp mellan medlemsstaternas admi-nistrativa myndigheter samt om samarbete mellan medlemsstaterna och kommissionen för att säkerställa en korrekt tillämpning av tull- och jord-brukslagstiftningen. Med tullag förstås därvid sådana bestämmelser i lag eller annan författning om införsel, utförsel eller transitering, som avser tullar eller andra allmänna avgifter eller rör förbud, inskränkningar eller kontrollåtgärder beträffande varu- eller valutatrafiken.

I 2 § lagen om utredning angående brott mot utländsk tullag anges att bestämmelserna i 1, 4–9, 13 och 16 §§ lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, bestämmelserna om förundersökning och tvångsmedel i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, bestämmelserna i 23, 27 och 28 kap. rättegångsbalken samt bestämmelserna i 1 § lagen (1991:435) med vissa bestämmelser om internationellt samarbete på brottmålsområdet äger motsvarande tillämpning. Bestämmelse, vars tillämpning förutsätter att misstanke föreligger mot någon, får dock inte tillämpas. Tvångsmedel får inte användas i syfte att möjliggöra förverkande av egendom. Vad som i lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden sägs om Riksskatteverket skall härvid i stället avse Generaltullstyrelsen. Vid tillämpning av bestämmelse om tvångsmedel skall fängelse motsvaras av frihetsstraff enligt den andra statens lag. Lagen innehåller även bestämmelser om beslag och laga domstol i frågor som rör förundersökning och tvångsmedel.

Om det påkallas av överenskommelse som avses i 1 § får regeringen föreskriva, att med brott mot tullag skall jämföras sådan överträdelse av tullag för vilken påföljd kan ådömas av administrativ myndighet, om beslutet om påföljd kan underkastas prövning av domstol.

Revisionsreglerna i tullagen syftar som inledningsvis nämnts till att kontrollera att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen fullgjorts riktigt och fullständigt. Även om brottsmisstankar kan

uppkomma under en revision måste man emellertid skilja mellan en vanlig revision under samverkan och en brottsutredning. Brottsutredningar bedrivs generellt som förundersökning med speciella tvångsmedel och med särskilda krav på rättssäkerhet. Delar av problematiken kring detta har nyligen behandlats av Skattekontrollutredningen i betänkandet Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningar (SOU 1996:116). Denna skillnad är grundläggande även på tullens område (jfr 23 kap. rättegångsbalken och 13 § lagen [1960:418] om straff för varusmuggling). Lagen om utredning angående brott mot utländsk tullag knyter således snarare an till reglerna om förundersökning än till revisionsreglerna. Bestämmelsen i 70 § tullagen bör därför inte ändras i berört hänseende.

En fråga med beröringspunkter med det anförda är huruvida en revision som tullmyndigheten får besluta om också kan avse kontroller med stöd av tullsamarbetsavtal. Generaltullstyrelsen har i sitt remissyttrande anført att fråga uppstått om huruvida en revision som tullmyndigheten får besluta om också kan avse kontroller med stöd av tullsamarbetsavtal. Inget hindrar att revisioner utförs med stöd av tullsamarbetsavtal så länge som revisionen faller inom ramen för 70 § tullagen vad gäller ändamål och personkrets. Främst torde det därvid bli aktuellt att tillämpa reglerna om tredjemansrevision.

27.6 Tvångsåtgärder

Regeringens bedömning och förslag: Rekvisitet påtaglig risk för att tvångsåtgärd skall kunna beslutas ändras inte.

En tvångsåtgärd skall kunna vidtas även då sabotagerisken gäller det som får provas och skall kunna avse såväl undanhållande och förvanskande som förstörande av relevant material.

Interimistiskt beslut om tvångsåtgärd skall få fattas om det finns en påtaglig risk att handlingar av betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas undanhålls, förvanskas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut.

Bestämmelserna om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift ändras till att endast avse personer som inte kan bli föremål för revision. En sådan åtgärd skall endast få beslutas om det finns en påtaglig risk för sabotage.

Om länsrätten ändrar ett beslut om tvångsåtgärd skall rätten få besluta att omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Forumregeln i tvångsåtgärdsagen ändras på så sätt att länsrätten i det län där den som åtgärden avser hade sin hemortskommun den 1 november året före det år då framställningen görs skall pröva ansökan om tvångsåtgärd m.m. Motsvarande ändring görs i forumregeln i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter tullar och avgifter.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att rekvisitet påtaglig risk i tvångsåtgärdslagen skall ändras till särskild risk. Kommitténs förslag i övrigt stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag. Kommittén har dock föreslagit att bestämmelserna om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift upphävs. Frågan om ändring av forumregeln har inte tagits upp av kommittén.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att domstolarnas krav på bevisning har varierat och att kravet på när påtaglig risk ansetts föreligga i vissa fall satts för högt. Genom att ändra rekvisitet till särskild risk överensstämmer lagtexten bättre med förarbetena till lagen. *Riksskatteverket* har hemställt att forumregeln i tvångsåtgärdslagen förtydligas i enlighet med regeringens förslag. *Statskontoret* ser ingen anledning att ändra riskrekvisitet innan ytterligare erfarenheter av lagstiftningen vunnits. *Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län och Länsrätten i Kronobergs län, JO* samt *Föreningen Auktoriserade Revisorer och Näringslivets Skattedelegation* har liknande uppfattningar.

Remissinstanserna har i den mån de särskilt uttalat sig om övriga frågor i allt väsentligt tillstyrkt förslagen. *Riksskatteverket* har dock avstyrkt att bestämmelserna om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift upphävs.

Skälen för regeringens bedömning och förslag:

Riskrekvisitet

Rekvisitet påtaglig risk aktualiseras både vad gäller revision i den reviderades verksamhetslokaler och vid eftersökande och omhändertagande av handlingar (se 5–8 §§ tvångsåtgärdslagen). De nämnda tvångsåtgärderna får beslutas om det finns en påtaglig risk att t.ex. handlingar kommer att undanhållas eller förvanskas. Kommittén har från vissa skattemyndigheter fångat upp att rekvisitet påtaglig risk anses ställa för höga krav på bevisning. Kommittén har också anfört att det förefaller finnas en motsättning mellan lagtexten och kommentarerna i förarbetena.

Kommittén har konstaterat att lagstiftaren inte haft för avsikt att lägga kravet på när sabotagerisk skall anses föreligga särskilt högt. Av förarbetena framgår att man med uttrycket påtaglig risk inte avser att det skall vara fråga om en mer överhängande risk, utan endast att risken skall kunna beläggas i det enskilda fallet (jfr prop. 1993/94:151 s. 102). Det nämns att det bör finnas någon konkret omständighet i det enskilda fallet som talar för sabotagerisk. Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att vikten av tvångsåtgärden skall uppväga det intrång eller men som åtgärden innebär, tillmäts stor betydelse för bedömningen av den grad av misstanke som bör krävas, bl.a. vad gäller storleken på befarade undandraganden liksom möjligheten till alternativa kontrollåtgärder. Som exempel på

omständigheter som kan anses tyda på sabotagerisk nämns på s. 154 i propositionen, hot eller förtäckta hot om sabotage, påtaglig nervositet eller ökad aktivitet i samband med vetskap om förestående granskning, att grunden för vägran till samverkan inte framstår som rimlig eller endast kan ses som ett sätt att vinna tid, att bolaget eller dess företrädare på annat sätt försöker undandra sig sina skyldigheter, omfattande transaktioner med oseriösa företagare, oklara eller konstruerade ägarförhållanden eller tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden. Uppräkningen är inte uttömmande och skall endast ses som en exemplifiering av när det kan anses föreligga omständigheter som tyder på sabotagerisk.

Kommittén har funnit att tvångsåtgärdslagens bestämmelser tillämpats vid ett sjuttiofem tillfällen. I nära nog samtliga fall har skattemyndigheterna åberopat att det fanns en påtaglig risk för sabotage. Vid en genomgång av domarna framgår det att skattemyndigheterna fått bifall till sina ansökningar i totalt 60 av dessa 70 fall. Det framgår också att domstolarnas krav på bevisning har varierat. Att domstolarna kommit till olika slutsatser beträffande riskrekvisitet beror naturligtvis i stor utsträckning på att det, som såväl kommittén som remissinstanserna konstaterat, ännu inte har hunnit utvecklas någon praxis på området. Fast praxis kan uppstå först sedan Regeringsrätten prövat frågor om tvångsåtgärder. Regeringsrätten har hittills prövat endast två sådana mål, varav främst det ena är av intresse i detta sammanhang. I det målet åberopade skattemyndigheten dels att det aktuella bolaget, som drev en pizzeria, vid taxeringarna 1993 och 1994 redovisat en bruttovinst som avvek markant från vad som är normalt i branschen, dels att det bl.a. genom polisspaning framkommit uppgifter som tydde på att svart arbetskraft anlätats. Skattemyndigheten åberopade också att man med utgångspunkt i uppgifter som framkommit vid polisens spaning räknat fram att omsättningen för januari - februari 1995 översteg den redovisade omsättningen för de sex föregående redovisade perioderna med mellan 20 och 80 %. Skattemyndigheten åberopade vidare att bolaget inte inkommit med uppbördsdeklarationer för februari och mars 1995 och att en kontantberäkning vid 1994 års taxering visade underskott för delägarna. Länsrätten och kammarrätten fann att skattemyndigheten inte visat att det förelåg grund för tvångsåtgärd och lämnade skattemyndighetens ansökan utan bifall. Regeringsrätten fann däremot att riskrekvisitet var uppfyllt och biföll ansökan.

Regeringsrättens dom kommer att vara vägledande för bedömningen av när påtaglig risk skall anses föreligga. Man måste dock hålla i minnet att Regeringsrätten inte genom sitt avgörande har fastställt någon nedre gräns för när påtaglig risk skall anses föreligga. Den slutsats man kan dra är att grund för tvångsåtgärder föreligger då bevisningen har den styrka den har i det mål som Regeringsrätten avgjort.

Det är således i dagsläget inte helt lätt att med utgångspunkt i den praktiska tillämpningen göra en bedömning av hur stora krav på bevisning riskrekvisitet ställer.

Enligt kommittén kan vissa underrättsdomar läsas som att tvångsåtgärder kan komma i fråga endast om det finns tecken på omfattande eller avancerade skatteundandraganden. Kommittén har ansett

att det inte är tillfredsställande att det uttalande i förarbetena som denna slutsats grundas på i praktiken har kommit att tolkas som en omotiverad begränsning av reglernas tillämplighet. Kommittén har därför efter viss tvekan funnit att den nuvarande utformningen av riskrekvisitet framstår som mindre lämplig. Kommittén föreslår därför att rekvisitet påtaglig risk ersätts med ett annat rekvisit, särskild risk.

Enligt regeringens uppfattning finns det inte tillräckliga skäl för att anta att det nämnda motivuttalandet kommer att påverka bedömningen av riskrekvisitet på ett sätt som inte varit avsett. Regeringen anser inte heller att det ur de domstolsavgöranden som finns med tillräcklig bestämdhet går att säga att riskrekvisitet hamnat på fel nivå. Vi föreslår därför inte nu någon ändring av nuvarande regler.

Förslagen till ändringar i tvångsåtgärdslagen

En grund för revision i den reviderades verksamhetslokaler enligt 5 § tvångsåtgärdslagen är att det finns en påtaglig risk att den reviderade kommer att undanhålla eller förvanska det som får granskas, inventeras eller besiktigas. Sabotagerisken kan dock lika gärna gälla att den reviderade undanhåller eller förvanskar sådana varor som skattemyndigheten får ta prov på eller sådan apparatur som får provas. Vi föreslår därför att även sådan sabotagerisk skall kunna utgöra grund för tvångsåtgärd genom en ändring i 5 § tvångsåtgärdslagen.

Tvångsåtgärdslagens bestämmelser om revision i den reviderades verksamhetslokaler samt om eftersökande och omhändertagande av handlingar tar sikte på de situationer då det finns en risk för sabotage genom att det relevanta materialet undanskaffas eller förvanskas. Eftersom utredningen kan saboteras också genom att materialet förstörs bör tvångsåtgärd kunna vidtas även då risken gäller förstörande av materialet. Detta föranleder ändringar i 5 och 6 §§ tvångsåtgärdslagen.

Enligt 15 § tvångsåtgärdslagen får granskningsledaren fatta ett interimistiskt beslut om det föreligger en påtaglig risk att handlingar som har betydelse för kontrollen undanskaffas eller förstörs innan länsrätten kan fatta beslut. Om risken däremot gäller att kassa, lager, inventarier eller det som får provas undanskaffas eller förstörs, finns det inte någon möjlighet för granskningsledaren att snabbt ingripa med ett interimistiskt beslut. Detta är inte godtagbart eftersom sabotagerisken kan vara lika stor beträffande det som kan inventeras, besiktigas eller provas som för handlingar. Vi föreslår därför att 15 § tvångsåtgärdslagen ändras på så sätt att interimistiskt beslut kan fattas om det föreligger sabotagerisk beträffande handlingar som har betydelse för kontrollen eller det som får inventeras, besiktigas eller provas. Vidare bör sabotagerisk kunna anses föreligga även vid risk för förvanskning av relevant material och inte bara då det är fråga om undanskaffande eller förstörelse av materialet.

I 10 § tvångsåtgärdslagen finns en bestämmelse om granskning utan föregående föreläggande om kontrolluppgift. Enligt detta lagrum får skattemyndigheten företa granskning hos tredjeman utan föregående

föreläggande om kontrolluppgift om det finns särskild anledning att anta att handlingar av betydelse för kontrolluppgiftsskyldigheten kommer att påträffas och det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande samt det finns ett betydande utredningsintresse för kontrollen. Åtgärden omfattar även befogenhet att eftersöka och omhänderta handlingar. Granskningen får ske i verksamhetslokalerna om granskning inte utan svårighet kan ske på annan plats. I praktiken är den åtgärd som får vidtas enligt 10 § tvångsåtgärdslagen en överraskningsrevision hos tredjeman som kan företas oberoende av den reviderades samtycke. Kommittén har föreslagit att bestämmelsen upphävs om regler om tredjemansrevision införs i skatteförfattningarna. Riksskatteverket har avstyrkt förslaget och påpekat att 10 § tvångsåtgärdslagen kan tillämpas hos personer som ej tillhör den personkrets som kan revideras. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning därvidlag. Bestämmelsen bör dock ändras så att det framgår att den är tillämplig endast på personer som inte kan revideras. Riskrekvisitet i 10 § är lägre än för andra tvångsåtgärder. Eftersom regeln i fortsättningen kommer att röra åtgärder hos privatpersoner bör uttrycket "det kan befaras att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande" ändras till att "det skall finnas en påtaglig risk att utredningen skulle försvåras av ett föreläggande".

I tvångsåtgärdslagen finns ett par uttryckliga bestämmelser om vad som skall ske med insamlade uppgifter om ett beslut om tvångsåtgärd ändras eller upphävs. Enligt 15 § andra stycket skall de insamlade uppgifterna förstöras om länsrätten finner att ett interimistiskt beslut inte skall bestå. Enligt 29 § andra stycket får länsrätten, om den ändrar granskningsledarens beslut enligt 6 § helt eller delvis, besluta att insamlade uppgifter skall förstöras. Ytterligare bestämmelser finns inte. Avsikten torde dock vara att handlingarna alltid skall återställas då ett beslut upphävts helt eller delvis, vare sig det sker i länsrätten eller i högre instans. Att så skall ske vid länsrätts ändring av interimistiskt beslut eller annat beslut av granskningsledaren framgår av prop. 1993/94:151 s. 159 och 163 (författningskommentaren till 15 och 29 §§). Enligt regeringens uppfattning bör detta komma till tydligare uttryck i lagtexten. Vi föreslår därför att bestämmelserna i 15 § andra stycket och 29 § andra stycket tvångsåtgärdslagen om att insamlade uppgifter skall förstöras skall förtydligas så att det klart framgår att omhändertagna handlingar skall återlämnas och övriga insamlade uppgifter förstöras.

Ett beslut om undantagande gäller omedelbart om inte annat anges i beslutet (21 § fjärde stycket tvångsåtgärdslagen). Det kan i och för sig ifrågasättas om det inte bör föreskrivas att handlingar skall återlämnas först efter det att ett beslut om återlämnande fått laga kraft. Det allmännas rätt att överklaga riskerar annars att mista sin praktiska betydelse genom att sabotagerisken i allmänhet är stor vid granskning av känsliga handlingar och uppgifter. Kommittén har inte tagit upp denna fråga till närmare behandling. Regeringen som övervägt frågan lämnar inte heller något förslag i den delen eftersom vi utgår från att domstolarna i tveksamma fall utnyttjar möjligheten att förordna om att handlingar skall återlämnas först sedan beslutet om återlämnande fått laga kraft.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Enligt 15 § tvångsåtgärdslagen är behörig domstol den länsrätt som för det år då framställningen görs skall pröva taxering till skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt för den som åtgärden avser. Om det inte finns någon sådan länsrätt är länsrätten i det län behörig där beslut om åtgärd skall verkställas eller har verkställts. Motsvarande forumbestämmelse finns i 20 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Riksskatteverket har anfört att forumreglerna i såväl tvångsåtgärdslagen som betalningssäkringslagen i vissa situationer är svåra att tillämpa. Svårigheterna har belysts genom följande exempel: Ett företag har som räkenskapsår den 1 maj till den 30 april. Den 10 september år 1, dvs. under företagets räkenskapsår (beskattningsår) den 1 maj år 1 till den 30 april år 2, avser granskningsledaren att göra en ansökan om betalningssäkring hos länsrätten. Företaget skall taxeras för beskattningsåret först år 3. Avgörande för var företaget kommer att taxeras är dess säte den 1 november år 1. Vid tidpunkten för ansökan är det således inte känt var bolaget skall taxeras. Ansökan skall därför göras hos länsrätten i det län där verkställighet skall ske. Bestämmelsen medför stora tillämpningsproblem för skattemyndigheten eftersom det ofta när framställningen om betalningssäkring ges in i högsta grad är oklart var verkställigheten i praktiken kan äga rum.

Regeringen anser mot bakgrund av de problem som Riksskatteverket påtalat att forumreglerna i tvångsåtgärdslagen och betalningssäkringslagen bör knytas till var den som åtgärden avser hade sin hemortskommun den 1 november året före det kalenderår då framställning om tvångsåtgärd eller betalningssäkring görs.

27.7 Undantagande av handlingar och uppgifter

Regeringens bedömning: Någon ändring av reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter behövs inte.

Kommitténs förslag stämmer överens med regeringens bedömning.

Remissinstanserna har ingen erinran mot bedömningen. *Riksskatteverket* anser dock att handlingar som omfattas av beslagsförbudet enligt rättegångsbalken skall få undantas endst om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt 3 kap. 13 § TL skall på den enskildes begäran från föreläggande eller revision undantas dels handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken, dels annan handling med ett betydande skyddsintresse om handlingens innehåll på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till någon annans kännedom. I det senare fallet får undantagande dock ske endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även föreläggande att lämna

uppgifter. Motsvarande regler finns i tvångsåtgärdslagen, lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt tullagen. I övriga lagar med förfarandebestämmelser på skatteområdet finns hänvisningar till taxeringslagens regler.

Kopplingen till beslagsförbudet i rättegångsbalken medför att skattemyndigheten i en skatteutredning inte har vidare befogenheter att ta del av handlingar och uppgifter än polisen och åklagaren har i en brottsutredning.

Regeln om undantagande på grundval av beslagsförbud har kritiserats eftersom bestämmelsen tolkats som att den medger att en person undanhåller bokföringshandlingar och annat material från myndigheters granskning genom att överlämna dem till sin advokat.

Både Riksskatteverkets hemställan om lagändringar och svaren på kommitténs enkät till landets skattemyndigheter tar, när det gäller reglerna om undantagande, utslutande sikte på denna omständighet. Riksskatteverket föreslår i sitt remissyttrande att problemet skall lösas på så sätt att även undantagande på grund av beslagsförbud skall få ske endast om handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Enligt regeringens uppfattning bör det råda likformighet mellan reglerna om beslagsförbud och reglerna om undantagande av handlingar och uppgifter. Det är dock inte godtagbart att bestämmelserna är utformade på ett sådant sätt att det är möjligt att undanhålla räkenskaper och andra handlingar endast genom att överlämna dem till sin advokat. Problemet bör dock behandlas i ett vidare perspektiv. Polisrättsutredningen har i sitt betänkande Tvångsmedel (SOU 1995:47) föreslagit en ändring av rättegångsbalkens regler om beslagsförbud som syftar just till att förhindra att handlingar 'parkeras' hos advokat. Frågan bereds för närvarande inom Justitiedepartementet.

27.8 ADB-granskning av personuppgifter

Regeringens förslag: Lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. skall till skydd för enskildas personliga integritet omfatta även annan granskning än revision.

Kommitténs förslag stämmer överens med vårt förslag förutom att kommittén föreslagit att Datainspektionen skall höras innan beslut om förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken granskningen sker meddelas, om granskningen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister.

Remissinstanserna: *Datainspektionen* tillstyrker att lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. ändras så att lagen omfattar all granskning i stället för som i dag endast revision. Datainspektionen avstyrker kommitténs förslag att återinföra anmälningsförfarande vid tredjemansrevisioner. Tidigare erfarenheter visar att granskning i varje enskilt fall inte behövs. Anmälningarna föranledde inte någon erinran från inspektionen utan endast påpekan det att inspektionens före-

skrifter om granskning av personregister med automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. skulle iakttas. Hanteringen var både formell och betungande. Inspektionen anför att behovet av förfaranderegler torde kunna tillgodoses genom Datainspektionens generella föreskrifter meddelade med stöd av förordningen (1987:1232) med bemyndigande för Datainspektionen att meddela föreskrifter om granskning av personuppgifter med hjälp av automatisk databehandling (ADB) vid taxeringsrevision, m.m. *Riksskatteverket* anser också att det är onödigt att inhämta Datainspektionens yttrande i varje ärende och att inspektionens möjlighet att utfärda generella föreskrifter räcker. *Företagens Uppgiftslämnardelegation* anser att den granskande myndigheten bör ha ett ansvar direkt enligt datalagen för sina bearbetningar.

Skälen för regeringens förslag: Skattemyndighetens granskning av ADB-media omfattar ibland uppgifter ur personregister. Personregister är register, förteckning eller andra anteckningar som förs med hjälp av automatisk databehandling och som innehåller personuppgift som kan hänföras till den som avses med uppgiften. Regler som syftar till att skydda de registrerades personliga integritet vid inrättande och förande av personregister återfinns i datalagen (1973:289). De flesta av dessa regler riktar sig dock till den registeransvarige, det vill säga den för vars verksamhet personregister förs, om han förfogar över registret. Definitionen av begreppet registeransvarig anses utesluta att den som använder sig av ett personregister utan att kunna bestämma dess innehåll kan vara registeransvarig. Detta innebär att en myndighet som enbart utför granskande åtgärder inte anses vara registeransvarig, varför datalagens bestämmelser bara till en mindre del är tillämpliga på dessa åtgärder. Det är mot denna bakgrund som lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. infördes. Syftet med denna lag är att skydda de registrerades personliga integritet vid granskning av personregister.

Lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter samt granskning enligt 75 § tullagen när åtgärden innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen. Granskningen av personregister får inte leda till otillbörligt intrång i registrerades personliga integritet. Det är Datainspektionen som utövar tillsynen över att detta inte sker. Den som verkställer revisionen skall lämna Datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn. Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga Datainspektionens beslut hos allmän förvaltningsdomstol. Även Justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Lagen är som framgått tillämplig endast vid revisioner och vid viss granskning enligt tullagen. Kommittén har föreslagit att lagen skall ändras på så sätt att den även omfattar granskning av personregister med hjälp av automatisk databehandling utan samband med revision. I avsnitt 27.4.2 föreslås visserligen att möjligheten för den som förelagts med stöd av 3 kap. 50 a § LSK i vissa fall, i stället för att svara på föreläggandet, kan

ställa nödvändiga handlingar till skattemyndighetens förfogande för granskning, upphävs. Detsamma föreslås beträffande motsvarande bestämmelser på skatteområdet i övrigt. Även i fortsättningen kan det dock förekomma att skattemyndigheten får uppgifter på ADB-medium. Dessa uppgifter bör givetvis omfattas av det integritetsskydd som lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. ger.

Frågan om registeransvar för granskande myndighet, som Företagens Uppgiftslämnardelegation tar upp i sitt remissyttrande, skall ses över i samband med utarbetandet av en ny datalag. Regeringen är inte nu beredd att ta ställning till denna fråga.

Då lagen infördes år 1987 fanns det ett stadgande i 5 § enligt vilket Datainspektionen skulle höras innan beslut meddelades om en sådan taxeringsrevision som skulle företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revision sker, om revisionen kunde antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen. Detta stadgande utgick i samband med att tredjemansrevisionen togs bort. Regeringen delar den bedömning som framförts av Datainspektionen och Riksskatteverket att det inte är nödvändig att införa en motsvarande föreskrift och att det är tillräckligt med inspektionens generella rätt att meddela föreskrifter.

28 Ikraftträdande och övergångsfrågor

28.1 Skattekontosystemet

Regeringens förslag: Skattekontosystemet skall tillämpas fr.o.m. årsskiftet 1997/98. Skattebetalningslagen skall träda i kraft den 1 november 1997. Lagen skall tillämpas första gången på innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och 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 enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen skall ske med utgångspunkt från den slutliga skatten på grund av 1997 års taxering med tillämpning av bestämmelserna i 13 § 1 och 3 mom. uppbördslagen.

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.

Den nya ordningen i fråga om företrädaransvar skall gälla i mål som anhängiggörs efter utgången av år 1997 och tillämpas även på fordringar som omfattas av företrädaransvar enligt äldre bestämmelser.

Utredningens förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser har varit tveksamma till att det nya uppbördssystemet skall tillämpas redan från och med 1998. *Riksenheten mot ekonomisk brottslighet* är exempelvis mycket tveksam till den ikraftträdandetidpunkt som har föreslagits. En så omvälvande förändring som införande av skattekonton kommer utan tvekan att ta skatteförvaltningens och exekutionsväsendets resurser i anspråk på ett sådant sätt att andra angelägna arbetsuppgifter kan få stå tillbaka. Riksenheten känner oro för att det kan komma att gå ut över ekobrottsbekämpningen, trots att detta är ett av statsmakterna prioriterat område. Det vore bättre med ett införande i en något långsammare takt, där det finns utrymme för att närmare penetrera alla de svåra frågor som måste lösas. En generell reflektion som *Riksrevisionsverket* gör är att övergången mellan det gamla och nya systemet skulle behöva belysas i detalj och ur många olika aspekter. Verket anser det t.ex. angeläget med en systematisk analys av vilka eventuella risker för nya former av missbruk och brottslighet som övergången till ett nytt system kan föra med sig. Det kan också enligt verket finnas anledning att överväga om förändringarna påverkar möjligheterna att utreda olika typer av missbruk och brottslighet.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att ett nytt effektivt uppbördssystem kan sättas i kraft så snart som möjligt. Utredningen har ansett att det nya systemet för redovisning och betalning av skatter och avgifter bör sättas i kraft redan vid årsskiftet 1997/98. Även övriga presenterade förslag är avsedda att börja tillämpas vid samma tidpunkt. Regeringen har givetvis förståelse för den uppfattning som förts fram av Riksenheten mot ekonomisk brottslighet och Riksrevisionsverket. Vi har emellertid inhämtat från Riksskatteverket att verket anser det vara möjligt med ett ikraftträdande vid den föreslagna tidpunkten utan att man förlorar någon effektivitet i skatte- och avgiftsuppbörden. Vi föreslår därför ett ikraftträdande i enlighet med utredningens förslag.

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 dock för att anses som ändamålsenlig vara kostnadseffektiv. Inte heller får säkerheten i skattebetalningssystemet äventyras. Vid analysen av övergångsproblematiken måste vidare krävas att tillämpningen av de nya bestämmelserna 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 utredningen diskuterat utgår från att det nya systemet och de nya bestämmelserna skall tillämpas

generellt, alltså även på skatter och avgifter för tid före ikraftträdandet. 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 uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen är att de tidigare varit skattepliktiga resp. avdragsgilla. Räntorna gjordes skattefria för räntetid efter år 1986 (se SFS 1986:473) respektive icke avdragsgilla för räntetid efter år 1992 (se SFS 1992:651). Räntesatserna anpassades då med hänsyn till skatteeffekten. Respitränta 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 kr 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 de nya bestämmelserna i skattebetalningslagen. 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. Utredningen 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, i likhet med utredningen, inte kunna föreslå att man per den 1 januari 1998 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 anser därför att denna fråga bör uppmärksammas men tas upp först i ett senare sammanhang.

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 uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen bör därför i stället tillämpas för tidigare år. Vi föreslår en sådan ordning.

Övergången till ett skattekontosystem

Vid övergången till skattekontosystemet bör uppbördslagens bestämmelser 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 för redovisningsperioden januari 1998 samt mervärdesskatt för redovisningsperioden december 1997 för skattskyldiga med beskattningsunderlag (exklusive gemenskapsinterna förvärv och import) som inte beräknas överstiga 40 miljoner kronor. Till mervärdesskatten återkommer vi dock strax. Den 12 februari skall också F-skatt och särskild A-skatt för januari 1998 ha betalats. Sådana betalningar bör också registreras i skattekontosystemet. Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner skall lämna skattedeklaration första gången 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. Den slutliga skatten debiteras och betalas alltså helt enligt den nya lagen. Bortsett från mervärdesskatt för december 1997 kommer 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 sådan

- avdragen skatt och sådana arbetsgivaravgifter avseende december 1997 som skall redovisas i uppbördsdeklaration senast den 15 januari 1998,

- mervärdesskatt avseende december 1997 för skattskyldiga med beskattningsunderlag överstigande 40 miljoner kronor som skall redovisas i särskild deklaration senast den 20 januari 1998 och

- mervärdesskatt avseende december 1997 för skattskyldiga med beskattningsunderlag som inte överstiger 40 miljoner kronor som skall redovisas i särskild deklaration senast den 5 februari 1998.

Debitering av F-skatt och särskild A-skatt för inkomståret 1998

För inkomståret 1998 bör F-skatt och särskild A-skatt beräknas enligt de nya bestämmelserna. Basen för debitering av skatterna bör vara den skatt som debiterats i enlighet med uppbördslagens regler.

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. I syfte att undvika dubbelbetalningar etc. får det anses vara lämpligast att redan vid detta tillfälle avskaffa arbetsgivarnas medverkan i betalningen av kvarstående skatt. Omfattande informationsinsatser kommer med nödvändighet att behöva sättas in och riktas till samtliga skattskyldiga.

Kvitning mellan äldre system för betalning och det nya systemet

Det är väsentligt att det förhållandet att äldre regler under viss tid löper parallellt med bestämmelserna i skattebetalningslagen 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 reglerna om dröjsmålsavgift 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. Vi föreslår att avgiften skall finnas kvar inom dessa områden. För detta ändamål föreslås att uppbördslagens avgiftsbestämmelser ersätts av en särskild lag om dröjsmålsavgift. Den kommer att gälla bl.a. för punktskatter.

Prop. 1996/97:100

Del 1

28.2 Övriga förslag

Prop. 1996/97:100
Del 1

Avkriminaliseringen av skattebetalningsbrottet

De nya föreskrifterna träder, liksom övriga förslag, i kraft den 1 november 1997. Av 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken följer att den som gjort sig skyldig till skattebetalningsbrott före ikraftträdandet inte skall dömas för sådant brott efter ikraftträdandet.

Företrädaransvar

Talan om företrädaransvar kan omfatta ett flertal fordringar som har uppkommit eller förfallit till betalning vid olika tidpunkter. Trots att någon ändring i sak inte görs vad gäller förutsättningarna för betalningsskyldighet, och inte heller vad gäller beslutande domstol, är det en fördel från handläggningssynpunkt att kunna tillämpa samma bestämmelser på alla fordringar oavsett dessas ålder. De nya bestämmelserna bör därför tillämpas även bakåt i tiden, dvs. i fråga om fordringar enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen om mervärdeskatt och mervärdesskattelagen, samt punktskatte- och tullfordringar från tiden före införandet av skattekontosystemet.

Har ett mål om företrädaransvar anhängiggjorts före utgången av 1997 bör handläggningen fortsätta med tillämpning av äldre bestämmelser. En motsatt ordning skulle orsaka betydande merarbete för domstolarna sammantaget och även olägenheter för parterna.

Elektroniska deklARATIONER

Bestämmelserna om att deklARATIONER skall få lämnas i form av ett elektroniskt dokument skall, i likhet med övriga förslag, träda i kraft den 1 november 1997 och tillämpas på skattedeklARATIONER som skall lämnas efter den 31 januari 1998.

Uppgifter om näringsverksamhet som näringsidkare enligt 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklARATION och kontrolluppgifter skall lämna i självdeklARATIONEN kan i dag lämnas med hjälp av automatisk databehandling. Dessa uppgifter kan lämnas genom filöverföring via telenätet eller på diskett eller magnetband. För att det uppgiftslämnande som i dag sker skall kunna anpassas till det nya systemet skall regeringen, eller myndighet som regeringen bestämmer, under en övergångstid kunna medge att uppgifterna får lämnas även på annat sätt med hjälp av automatisk databehandling än i form av ett elektroniskt dokument.

Ändringarna i reglerna för skattekontrollen skall träda i kraft den 1 november 1997. Avsikten är att de nya reglerna skall tillämpas omedelbart efter ikraftträdandet. Eftersom huvudregeln för införandet av skattebetalningslagen är att den nya lagen skall tillämpas på redovisningsperioder som inleds efter utgången av år 1997 krävs en särskild övergångsbestämmelse om att föreskrifterna i 14 kap. 3–7 §§ skall tillämpas i fråga om kontroll av redovisningsperioder enligt de lagar som ersätts av skattebetalningslagen för att reglerna om bl.a. tredjemansrevision skall kunna tillämpas i fråga om kontroll av redovisningsperioder enligt de lagar som ersätts av skattebetalningslagen.

Ändringarna i tvångsåtgärdslagen skall också träda i kraft den 1 november 1997. Äldre föreskrifter skall tillämpas i fråga om beslut om tvångsåtgärd som meddelas före ikraftträdandet och för skatt eller avgift som tas ut enligt de lagar och föreskrifter som ersätts av skattebetalningslagen och enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt.

I fråga om de nya föreskrifterna om behörig länsrätt i tvångsåtgärdslagen och bevissäkringslagen skall de dock gälla för ansökningar som görs efter ikraftträdandet. Om interimistiskt beslut om tvångsåtgärd fattas skall äldre föreskrifter tillämpas på beslut som fattas före ikraftträdandet.

29 Konsekvenser och genomförande

De förslag som regeringen nu lägger fram spänner över i stort sett hela området för skatte- och avgiftsbetalningar. Syftet med föreslagna förändringar 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. Till stora delar, främst vad gäller införandet av ett system med skattekonton, innebär förslagen genomgripande förändringar som påverkar arbetet inom skatteförvaltningen, men också inom exekutionsväsendet. De påverkar i stor utsträckning också de skatt- och avgiftsskyldiga, såväl administrativt som ekonomiskt.

29.1 Administrativa konsekvenser

29.1.1 Konsekvenser för skatteförvaltningen

Införandet av ett skattekontosystem kommer att påverka både Riksskatteverkets och skattemyndigheternas arbete. Främst berörs emellertid skattemyndigheterna.

Hanteringen av redovisningar och betalningar m.m. i ett skattekontosystem kommer jämfört med dagens uppbördssystem att medföra minskat arbete med bl.a. inbetalningar, återbetalningar, betalningsuppsmaningar, registrering av uppbörds- och mervärdesskattedeclarationer samt överlämnande för indrivning. Arbetsuppgifterna kommer med det nya systemet

att förändras vid såväl skattemyndigheternas administrativa enheter som länskattekontoren och 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 av redovisningshandlingar att i det närmaste halveras. Även hanteringen av handlingarna kommer att effektiviseras eftersom redovisning sker på en gemensam handling. Visserligen är den information som skall läsas och tas om hand densamma som i dagens system, men arbetet med identifiering, inläsning av person- och organisationsnummer m.m. kommer att minska. Inläsningen kommer att ske optiskt.

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 betalningsuppmaningar att minska. För närvarande stäms varje skatteinbetalning av separat och en betalningsuppmaning sänds ut för varje skatt för sig. I skattekontosystemet kommer en samlad betalningsuppmaning att avse alla skatter och avgifter som är aktuella på ett skattekonto. 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 det nya systemet är att det kräver ändrade rutiner m.m. hos Riksskatteverket som ansvarig myndighet för uppgiftslämnandet till prognosmyndigheterna avseende betalningar av skatter och avgifter.

Förslaget att slopa betalningsbrottet i 6 § skattebrottslagen (1971:69) leder till en förenklad administrativ hantering hos skattemyndigheterna, eftersom några kontakter inte längre behöver tas med polis- och åklagarmyndigheterna i frågor om åtal för sådant brott. Självfallet innebär förslaget också en minskad arbetsbelastning inom dessa myndigheter.

Den administrativa hanteringen inom skatteförvaltningen förenklas också 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 kan väntas 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. Å andra sidan kan arbetet med att behandla preliminära självdeklarationer komma att öka något i omfattning på grund av den utvidgade skyldigheten att lämna sådan deklaration.

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 de restriktiva anståndsregler som föreslås.

Prop. 1996/97:100
Del 1

Genom den nya lagen skapas en samordnad samt mera överblickbar och lättillgänglig reglering. Den blir därmed lättare att tillämpa för skattemyndigheterna.

29.1.2 Konsekvenser för exekutionsväsendet

Indrivning kommer i det nya systemet att begäras för ett underskott på ett skattekonto, som omfattar alla skatter som ingår i systemet, och inte som i dag separat för respektive skatt. Detta leder beträffande skattskyldiga som har flera slags skatter och avgifter att betala till ett minskat antal mål hos kronofogdemyndigheterna.

Antalet fall där indrivning begärs kommer vidare att påverkas av avräkningsmöjligheterna inom skattekontot och av beloppsgränserna på 500 kr respektive 10 000 kr för överlämnande för indrivning. Källskatt, arbetsgivaravgifter, kvarstående skatt, tillkommande skatt och mervärdesskatt är beloppsmässigt stora varför införandet av högre beloppsgränser för överlämnande för indrivning i dagens system inte skulle påverka antalet restföringar i särskilt stor utsträckning såvitt gäller dessa medelsslag. I skattekontosystemet kan det bli något annorlunda, eftersom en överskjutande ingående mervärdesskatt normalt skall avräknas mot andra poster som debiteras på kontot. F-skatten är antalsmässigt störst men till beloppet minst av de nämnda medelsslagen.

Då ett obetalt underskott motsvarande dagens kvarstående skatt även fortsättningsvis kommer att överlämnas för indrivning en gång per år, förutsatt att beloppet överstiger 500 kr, kommer inte antalet indrivningsfall som avser skattskyldiga som inte är näringsidkare att påverkas i någon högre grad av att ett skattekontosystem införs. Den slojade skyldigheten för arbetsgivare att göra avdrag för vad som motsvarar dagens kvarstående skatt får i stället antas öka antalet sådana indrivningsfall och antalet gäldenärer. Att slopa arbetsgivarnas medverkan vid betalningen av kvarstående skatt bedöms samtidigt förenkla hanteringen för såväl arbetsgivarna som kronofogdemyndigheterna.

Sammantaget kan det antas att antalet mål som lämnas för indrivning kommer att minska något.

Att högre beloppsgränser tillämpas vid överlämnande för indrivning och att dröjsmålsavgiften slopas ger sammantaget administrativa fördelar för kronofogdemyndigheterna. Samtidigt ställer förslagen krav på förändrad kompetens hos dessa myndigheter. Hanteringen av bl.a. invändningar och nedsättningar kommer att kräva ändrade arbetsrutiner.

29.1.3 Konsekvenser för de skatt- och avgiftsskyldiga

I dagens uppördssystem tvingas de skatt- och avgiftsskyldiga löpande till ett stort antal kontakter med skattemyndigheterna. Framst rör kontakterna frågor om redovisning och betalning av direkta skatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. De många kontakterna har sin grund bl.a. i att det

sätt som uppgifter lämnas på i dag varierar mellan olika skatter och avgifter.

Skattekontosystemet kommer att göra de skatt- och avgiftsskyldigas uppgiftslämnande och arbete med dels skatte- och avgiftsredovisningar, dels betalningar väsentligt enklare än i dag. Stora administrativa vinster kommer att kunna göras genom den samordnade redovisningen av alla skatte- och avgiftsbetalningar.

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 sammanhang. 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 med den tidpunkt som valts) utom under sommarperioden) en något längre tid på sig att redovisa mervärdesskatt. I augusti utsträcks också tiden för redovisning av källskatt och arbetsgivaravgifter. Det finns vidare anledning att här peka på det minskade uppgiftslämnande som följer av förslaget att slopa arbetsgivarnas medverkan i kvarskatteuppbörden.

Den nya regleringen avseende beslut om företrädares betalningsskyldighet för skatter och avgifter är tydligare än dagens. Ansvarförhållandet blir på så sätt mer förutsebart. Vidare torde det av de skattskyldiga i allmänhet uppfattas som en fördel att betalningsbrottet slopas.

Visst administrativt merarbete för de skattskyldiga följer av den utvidgade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration. Denna begränsar också möjligheterna att skjuta skattebetalningar på framtiden genom att begära ändrad beräkning av den preliminära skatten. Vidare ökar arbetet något för anställda skattskyldiga, samtidigt som det minskar för arbetsgivarna, genom att de senares medverkan i uppbörden av obetald slutlig skatt slopas.

Genom den nya lagen skapas som redan nämnts 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 uppbördslagen (1953:272), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen (1994:200), vilket ökar de skattskyldigas förutsättningar att inom ramen för en ny uppbördsreglering ta till vara sin rätt.

29.2 Ekonomiska effekter

29.2.1 Effekter för skatteförvaltningen och exekutionsväsendet

Syftet med skattekontosystemet är att förenkla och effektivisera skatteuppbörden. Som tidigare beskrivits är det ett antal arbetsuppgifter inom skattemyndigheten som påverkas av skattekontosystemet. Det får anses realistiskt att på kort sikt anta att en tredjedel av de direkta kostnaderna

för dessa arbetsuppgifter, som kan beräknas till ca 100 miljoner kronor, kan sparas in. Den direkta besparingen kan alltså beräknas till ca 30 miljoner kronor. Till detta skall läggas att gemensamma kostnader för stödfunktioner m.m. på ca 40 % av detta belopp, eller 12 miljoner kronor, också kan sparas in. Den sammanlagda besparingen kan således beräknas till drygt 40 miljoner kronor per år och kan beräknas i huvudsak falla ut fr.o.m. 1999.

För kronofogdemyndigheternas del leder förslagen med all sannolikhet till å ena sidan en ökning av antalet indrivningsuppdrag som avser anställda med obetald slutlig skatt, å andra sidan en minskning av antalet övriga indrivningsuppdrag vad gäller skatter som omfattas av skattekontosystemet. Däremot kommer inte antalet gäldenärer att påverkas i någon större utsträckning. Inte heller antalet utredningar som kronofogdemyndigheterna måste göra om gäldenärernas förhållanden kommer att påverkas nämnvärt. Besparingseffekten av förslagen är därför sannolikt liten och i vart fall svår att närmare ange på förhand. Utredningen har för sin del redovisat bedömningen att en besparing på grovt räknat bortåt 10 miljoner kronor kan göras åtminstone efter någon tid.

Utredningen diskuterar förhållandevis utförligt avgiftssättningen i allmänna mål hos kronofogdemyndigheterna. Eftersom avgiften vid överlämnande för indrivning tas ut per mål, och antalet mål minskar samtidigt som de totala kostnaderna för utredningsarbetet är oförändrat, måste enligt utredningens bedömning avgifterna höjas om principen full kostnadstäckning skall råda. Utredningen pekar på ett par alternativa utformningar av en sådan avgiftshöjning.

Jämfört med utredningens förslag innebär det förslag som regeringen nu lägger fram bl.a. den förändringen att beloppsgränsen för överlämnande för indrivning, i fråga om en gäldenär som inte skall lämna särskild självdeklaration eller har F-skattsedel, sätts lägre. Det är bl.a. av det skälet osäkert om antalet mål hos kronofogdemyndigheterna kommer att minska så mycket att det finns anledning att ändra avgiftssättningen, särskilt med tanke på att den nuvarande avgiften på 500 kr torde innebära ett visst överuttag av avgifter från de gäldenärer som har betalningsförmåga. Att avgiften skulle täcka det bortfall som uppkommer därför att vissa gäldenärer saknar betalningsförmåga har inte varit avsett.

Regeringen anser mot bakgrund av vad som nu har sagts att en ändring av avgiftssättningen i vart fall inte bör övervägas förrän man har sett vilken effekt det nya systemet får på antalet mål.

Prövningen av överklaganden av vissa typer av beslut flyttas över från regeringen respektive Riksförsäkringsverket till länsrätten. Det totala antalet fall som berörs av förändringen är litet och i många av fallen är frågan av mycket enkel beskaffenhet. Man kan därför utgå från att det inte blir fråga om någon nämnvärd ökning av förvaltningsdomstolarnas arbetsbelastning.

29.2.2 Statsfinansiella effekter

För de större företagen (skattskyldiga med ett beskattningsunderlag, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, som för beskattningsåret överstiger 40 miljoner kronor) slopas senareläggningen av betalningstidpunkten i anslutning till sommarperioden. Detta medför en viss positiv ränteeffekt för staten. Denna positiva ränteeffekt balanseras dock av den negativa ränteeffekten för staten av den senarelagda förfallodagen för mervärdesskatt, till den 26 i månaden för de större företagen och till den 12 för de små företagen.

I samordningen av betalningarna av skatter och avgifter ingår att inbetalningar och utbetalningar skall kvittas mot varandra. Mot en överskjutande ingående mervärdesskatt avräknas F-skatt samt avdragen skatt och arbetsgivaravgifter i skattedeklarationen. En stor del av den överskjutande ingående mervärdesskatten kommer att kvittas mot den skattskyldiges skatte- och avgiftsinbetalningar. Den exakta storleken på dessa kvittningar och därmed de effekter för staten som följer härav är emellertid svår att ange.

Även de föreslagna räntebestämmelserna kommer sannolikt att få statsfinansiella effekter. Jämfört med bl.a. dagens räntor och avgifter vid betalning av överskjutande respektive kvarstående skatt är räntesatserna i skattekontosystemet lägre. Det är emellertid svårt att i ekonomiska termer precisera effekterna av de ändringar som föreslås. Sammantagna torde dock förändringarna ge en inte obetydlig inkomstförstärkning för staten.

Eftersom den restförda mervärdesskatten har visat sig andelsmässigt större än övriga restförda skatter och avgifter, jfr avsnitt 11.2, bedöms likafördelningsmetoden medföra att den mervärdesskatterelaterade EU-avgiften ökar med ca 40 miljoner kronor. Denna effekt kan delvis motverkas genom en mer detaljerad fördelning inom ramen för likafördelningsmetoden. Den faktiska effekten är därför svår att kvantifiera.

Härutöver bör nämnas effekterna av de olika delförslag som läggs fram vid sidan av själva skattekontosystemet. Det är inte möjligt att ange hur stora dessa effekter är men förslagen är i allt väsentligt sådana att de i vart fall på sikt kan förutsättas ge inkomstförstärkningar för staten. Sammantaget blir det även i dessa delar fråga om förstärkningar som inte är obetydliga.

Utredningen diskuterar också effekter som övergångsvis kan uppkomma på grund av det förändrade uppgiftslämnande som skattekontosystemet för med sig. För främst Riksgäldskontoret får varje förändring av exempelvis betalningstidpunkterna eller sättet för redovisning och betalning av skatter och avgifter direkta ekonomiska konsekvenser. Av särskild betydelse är här det prognosarbete som syftar till att minimera statens upplåningskostnader. Ju sämre prognoserna är desto högre blir kostnaderna för statens upplåning. Som utredningen påpekar kommer därför övergången till ett nytt skattebetalningssystem att ställa särskilda krav på Riksgäldskontoret och det är av stor betydelse att den förbereds väl. Riksgäldskontoret kan t.ex. ha anledning att pröva olika prognosmodeller för att följa betalningsströmmarna i det nya systemet. På

så sätt kan övergångskostnaderna på grund av mindre överensstämmande prognoser hållas nere och även övriga övergångsproblem minimeras.

Prop. 1996/97:100
Del 1

29.2.3 Effekter för de skatt- och avgiftsskyldiga

Förslagen om ändrade redovisnings- och betalningstidpunkter 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 förfallodagen en ändrad innebörd och de med anledning härav anpassade betalningstidpunkterna är sammantaget i princip kostnadsneutralt för de skatt- och avgiftsskyldiga.

Skattekontosystemet innebär, som redan nämnts, också förenklingar i administrativt hänseende av redovisningen och betalningen av skatter och avgifter, särskilt för företagen, och ger därmed vissa positiva ekonomiska effekter. Storleken på dessa är emellertid svåra 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.

För arbetsgivarna innebär förslaget att slopa deras medverkan i uppbörderna av arbetstagarnas obetalda slutliga skatt minskat arbete. Å andra sidan kommer, i de fall en arbetstagare inte betalar sina skatteskulder, dessa att lämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning. Om det då blir fråga om utmätning av lön kommer detta att kräva arbetsgivarnas medverkan.

Flertalet av de övriga förslagen är i princip ekonomiskt neutrala i förhållande till de skattskyldiga. Flertalet av de skatt- och avgiftsskyldiga kommer för övrigt inte att beröras i någon större utsträckning av mer än en del av det som nu föreslås. Till de förändringar som bör nämnas hör 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 kräva visst merarbete av de skattskyldiga.

29.3 Genomförandet

29.3.1 Pågående arbete

Efter en förstudie under 1994, som bl.a. ledde fram till bedömningen att ett skattekontosystem skulle kunna införas tidigast vid årsskiftet 1997/98, har ett projekt bedrivits vid Riksskatteverket med uppgift att utarbeta och införa systemet. Inför beslutet om denna proposition har verket vid kontakter med Regeringskansliet bekräftat att systemet kommer att kunna tas i bruk vid den angivna tidpunkten, under förutsättning att regeringens förslag följs i de delar som påverkar utformningen av systemet. Om sådana avvikelser görs att systemet inte kan tas i bruk vid årsskiftet 1997/98 bör ikraftträdandet senareläggas med ett år, eftersom förändringarna är av sådant slag att de inte lämpligen kan genomföras vid någon annan tidpunkt än ett kalenderårsskifte.

29.3.2 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 uppbördsreglering, kräver att Riksskatteverket sätter in särskilda informationsinsatser. Informationen bör koncentreras till andra halvåret 1997 och första halvåret 1998.

29.3.3 Genomförandekostnader

Genomförandet av ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt de förslag som regeringen nu lägger fram kräver stora förändringar av de administrativa rutinerna m.m. inom skatteförvaltningen.

Ett skattekontosystem kommer som redan framgått i första hand att påverka skattemyndigheternas hantering av redovisningshandlingar och betalningar från de skatt- och avgiftsskyldiga samt arbetet med betalningsuppsmaningar 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 kraven på ADB-stödet och är så stora att befintliga ADB-system inte kan användas. Utveckling bör i stället ske av nya system. Utöver utveckling av själva skattekontosystemet krävs anpassning av ADB-systemen för framför allt debitering, kontrolluppgiftshantering, slutlig skatt och omräkning. Vidare måste kronofogdemyndigheternas ADB-system och skattekontosystemet samordnas. Kostnaderna för att utveckla och anpassa de tekniska systemen uppgår enligt Riksskatteverkets beräkningar till sammanlagt 40) 50 miljoner kronor.

Kostnaden för information till skattskyldiga m.fl. 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 även i övergångsskedet. 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. Kostnaderna för dessa interna 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 om företrädares betalningsskyldighet för skatter och avgifter, den utvidgade skyldigheten att lämna preliminär självdeklaration och förslagen i övrigt om en för-

bättrad överensstämmelse mellan preliminär och slutlig skatt samt den ändrade regleringen vad gäller anstånd med betalning av skatter och avgifter på grund av sociala skäl m.m. Kostnaderna för utbildnings- och informationsinsatser avseende dessa och övriga förslag kan beräknas till ca en miljon kronor.

Regeringen gör bedömningen att alla kostnader för genomförandet ryms inom givna resursramar för skatteförvaltningen respektive exekutionsväsendet.

Prop. 1996/97:100
Del 1