

Uppbördsutredningens betänkande

Av uppborädsintendenten P. G. Linde

Vid den översyn av källskattesystemet, som resulterade i 1953 års uppborädsförordning, befanns att vissa frågor krävde ytterligare utredning innan förslag kunde framläggas. Även under åren därefter har olika spörsmål aktualiserats, som visat det vara önskvärt, att man med ledning av vunna erfarenheter ånyo i viss omfattning överser bestämmelserna på uppborädsområdet. I det betänkande (SOU 1965: 23), som uppborädsutredningen nu avlämnat, framläggs förslag till lösning av flertalet av dessa frågor. Till kvarstående spörsmål — i huvudsak frågan om lagstiftning rörande beskattning och skatteavdrag under konkurs — avser utredningen att återkomma i ett senare betänkande. Utredningens förslag är sammanfattningsvis följande.

Företrädare för det allmänna i uppborädsomål

För närvarande saknas bestämmelser om vem som skall föra det allmänna talan i uppborädsomål. Det har särskilt med tanke på de mål, som gäller fastställande av arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, allmänt ansetts vara önskvärt att bestämmelser härom utfärdas. Utredningen föreslår, att Kungl. Maj:t inom varje län skall förordna en befattningshavare att som allmänt ombud företräda kronan i dessa och vissa andra uppborädsomål. Allmänt ombud skall sålunda äga anföra besvär över länsstyrelses be-

slut, som innebär nedsättning i eller befrielse från ansvarighet för arbetstagares skatt, restavgift eller ränta å kvarstående skatt. Besvär skall också kunna anföras av ombudet i fråga om länsstyrelses beslut enligt 68 § 2 mom. eller 70 § 2 mom. UF i anledning av underrättelse från riksrevisionsverket om rättelse av felaktighet i debitering eller avräkning. Mot kammarrättens utslag i andra mål än här sagts skall ombudet få föra talan endast i den mån kammarrättens utslag innebär ändring i länsstyrelses beslut. Ombudet skall slutligen alltid fungera som part när en uppborädsfråga prövas i kammarrätten eller regeringsrätten. Vid handläggning hos länsstyrelse skall ombudet inte ha partställning, men det bör enligt utredningen vara länsstyrelse obetaget att när så anses önskvärt höra det allmänna ombudet.

Utredningen har vid sina överväganden av frågan vem som skall fungera som allmänt ombud i länet funnit, att man med fördel bör kunna välja en befattningshavare vid länsstyrelse. Förslaget gör det dock möjligt att till allmänt ombud utse även befattningshavare hos annan myndighet.

Anstånd med inbetalning av skatt

Mot nuvarande bestämmelser för meddelande av anstånd med inbetalning av skatt i samband med taxeringsbesvär har riktats kritik ur olika synpunkter. Särskilt anmärkningsvärt har ansetts vara, att som

villkor för beviljande av anstånd gäller, att taxeringsintendenten, som är part i taxeringsprocessen, skall ha förklarat sig ämna helt eller delvis tillstyrka den skattskyldiges besvär över taxeringen. Utredningen föreslår att anstånd i dessa fall skall kunna meddelas utan hinder av att taxeringsintendenten inte hunnit ta ställning till taxeringsfrågan eller förklarat att han ämnar helt eller delvis avstyrka den skattskyldiges besvär. Enbart det förhållandet att den skattskyldige anfört besvär skall dock inte berättiga till anstånd. Härför förutsattes att erläggandet i behörig tid av skatten på grund av den icke lagakraftvunna taxeringen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller eljest framstå som uppenbart obilligt. Som villkor skall vidare gälla att den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet. Helt oeftergivligt är dock inte detta villkor. Om det med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antagas att skatten ändock kommer att erläggas i behörig tid, skall sålunda anstånd kunna beviljas utan att säkerhet ställs. Anstånd i anledning av att skattskyldig anfört besvär över taxering skall meddelas av länsstyrelse, som också har att förvalta ställd säkerhet. Besvär över länsstyrelses beslut skall inte få anföras.

Utredningen föreslår vidare, att bestämmelse införs om att lokal skattemyndighet får meddela anstånd, då taxeringsintendenten anför besvär till den skattskyldiges förmån och, utan taxeringsintendentens hörande, när taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Anstånd skall enligt förslaget också kunna beviljas i det fall, att skattskyldig begär

avkortning enligt förordningen den 6 juni 1952 med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall (den s k 80 %-regeln) eller ansöker om befrielse enligt 85 § 2 mom. UF från erläggande av ränta. Anstånd skall omedelbart kunna återkallas när skäl härtill föreligger.

Skatteavdrag då debetsedel inte överlämnas

Om arbetstagare inte överlämnar sin debetsedel å preliminär skatt till arbetsgivaren och inte heller visar att han har att erlægga B-skatt, skall arbetsgivaren för närvarande verkställa avdrag för preliminär skatt med 25 procent av lönen. Av den undersökning, som utredningen gjort, har framgått, att denna bestämmelse i viss utsträckning utnyttjas för erhållande av en icke avsedd skattecredit. Ett skatteavdrag med 25 procent blir nämligen oftast lägre än det avdrag, som skall göras enligt den för arbetstagaren utfärdade debetsedeln. Det har från arbetsgivarhåll vidare framhållits, att arbetstagares underlåtenhet att förete debetsedel medför svårigheter vid redovisningen av innehållna skattebelopp.

Det förslag, som utredningen framlägger, innebär att skatteavdrag för preliminär skatt å lön i nämnda fall skall utgå med belopp, som anges i kol. 1 i den för arbetsgivarens hemort gällande tabellen förhöjt med 10 procent av inkomsten. Vid korttidsanställning, d v s anställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka, skall avdraget beräknas efter respektive kolumn i tabellen på samma sätt som när debetsedel överlämnas till arbetsgivaren.

Nuvarande bestämmelse i 7 § UF, att skatteavdrag för preliminär skatt skall

verkställas med 25 procent när inkomst av tjänst inte avser bestämd tidsperiod eller inte uppbäres vid regelbundet återkommande tillfällen (sk oregelbunden inkomst), har vidare försetts med ett tillägg. Arbetstagare med oregelbundna inkomster, exempelvis handelsresande och provisionsförsäljare, har i regel att i enlighet med lokal skattemyndighets beslut erlagga preliminär A-skatt med viss procent av inkomsten. I syfte främst att hindra dessa arbetstagare att utnyttja möjligheten att erhålla för lågt skatteavdrag genom att inte överlämna debetsedel föreslås, att avdrag för preliminär skatt å oregelbundet inflytande inkomster skall verkställas med hälften av inkomsten, när debetsedel å preliminär skatt inte företes. Bestämmelsen blir i och för sig tillämplig även i sådana fall, då arbetstagare, som vid sidan av sin ordinarie lön uppbär oregelbunden inkomst från sin huvudarbetsgivare, underlåter att förete debetsedel. Det torde dock i praktiken endast undantagsvis uppkomma anledning att tillämpa stadgandet i fråga om dessa arbetstagare.

Restavgift

Nu utgående 4-procentiga restavgift har gällt oförändrad sedan 1943 och det har allmänt ansetts att det finns skäl för en höjning. Vad som särskilt befunnits påkalla en skärpning av restavgiften har uppgetts vara, att den inte synes tillräcklig för att förmå arbetsgivarna att redovisa innehållen skatt i tid.

Utredningen, som särskilt i vad angår de skattskyldiga kommit till uppfattningen att utrymmet för en höjning är relativt begränsat, föreslår att avgiften i fortsättningen skall beräknas efter 6 procent. Efter denna procentsats skall avgiften

utgå då skattskyldig inte inom föreskriven tid inbetalar preliminär, kvarstående eller tillkommande skatt och när arbetsgivare blir ansvarig för arbetstagares skatt på grund av underlåtenhet att verkställa skatteavdrag.

I fråga om arbetsgivare, som verkställt skatteavdrag, men inte redovisat innehållet belopp inom föreskriven tid, föreslås avgiften skola uppdelas i grundavgift och tilläggsavgift, vardera beräknad efter 6 procent av obetalt belopp. Grundavgift skall utgå å belopp, som inte redovisas i tid men erläggs inom ett år, räknat från utgången av den uppbördsmanad under vilken skatten förfallit till betalning. Tilläggsavgift skall beräknas för varje därefter påbörjat år fram till dess beloppet erläggs eller fastställs till betalning av lokal skattemyndighet. Sedan fastställelse skett skall ytterligare tilläggsavgift inte beräknas.

Motsvarande ändringar föreslås i förordningen om allmän varuskatt och förordningen om sjömansskatt. Även redare blir i enlighet härmed skyldig att i förekommande fall erlagga tilläggsavgift. I varuskatteförordningen har samtidigt gjorts en mindre ändring av 58 § för att klargöra, att restavgift må uttas då den skattskyldige inbetalt den skatt, som han angivit i sin preliminära deklaration, men detta skattebelopp är lägre än som i och för sig följer av uppgifterna i deklarationen angående influtna likvider, försäljning och uttag av skattefria varor m m.

Omdebitering, avkortning och restitution av skatt

UF innehåller inte för närvarande bestämmelse om huruvida man skall avvaktalaga kraft eller inte innan verkställighet

sker av prövningsnämnds eller kammarrättens beslut som innebär nedsättning av skattskyldigs taxering. Detta har medfört oenhetlighet i förfarandet. I vissa län föranleder sålunda dessa beslut omdebitering och restitution utan hinder av att laga kraft inte föreligger, medan man i andra regelmässigt låter frågan om verkställighet anstå i avvaktan på laga kraft.

Utredningen föreslår i överensstämmelse med vad som i detta hänseende gäller i de nordiska grannländerna, att även dessa taxeringsbeslut skall verkställas omedelbart utan avvaktan på laga kraft genom omdebitering och restitution. I den mån skatten är obetald skall avkortning ske enligt därom gällande regler. Förslaget har föranlett ett tillägg till 87 § UF, som är så utformat, att varje åtgärd enligt UF må vidtagas utan avvaktan på laga kraft. Därmed blir även arbetsgivare, som av högre instans befrias från ansvarighet för arbetstagares skatt, berättigad att omedelbart återfå inbetalt belopp. Föreskrift om att verkställighet får ske utan avvaktan på laga kraft har även intagits i förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och förordningen om begränsning av skatt i vissa fall.

Preskription av skatt

I 71 § UF stadgas för närvarande, att skatt inte må uttagas (indrivas) senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Efter ordalagen ger paragrafen sålunda endast anvisning om när debiterade skatter preskriberas. Då det bl a gäller att avgöra när preskription inträder i fråga om åtgärder för fast-

ställelse och indrivning gentemot arbetsgivare, som underlåtit verkställa skatteavdrag eller redovisa innehållet belopp, är man hänvisad till i förarbetena gjorda uttalanden. Dessa är emellertid inte på alla punkter entydiga och en viss tveksamhet har uppstått vid tillämpningen.

Utredningens förslag innebär ingen ändring i fråga om skatt, som skall indrivnas hos skattskyldig. Preliminär, kvarstående och tillkommande skatt skall sålunda även i fortsättningen preskriberas gentemot skattskyldig fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas eller skatten fastställts till betalning. Utredningens förslag medför inte heller när det gäller preskription av arbetsgivares ansvarighet någon större ändring i förhållande till redan nu gällande ordning. Skillnaden är den, att de preskriptionsregler för indrivning, som i enlighet med uttalanden i förarbetena antagits gälla i fråga om innehållen preliminär skatt, även blir tillämpliga på innehållen kvarstående skatt. Reglerna om preskription av arbetsgivares ansvarighet enligt förslaget kan därmed sammanfattas på följande sätt.

Arbetsgivares ansvarighet fördelas på två särskilda preskriptionstider. Den ena avser i första hand den tid inom vilken ett belopp må fastställas till betalning. Denna tid, som är fem år, skall när beloppet avser preliminär A-skatt räknas från utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt för det inkomstår, då arbetsgivaren verkställde eller underlät verkställa skatteavdrag. Då arbetsgivares försumlighet avser avdrag för kvarstående skatt skall femårsperioden för fastställelse räknas från utgången av det uppbördsår under

vilket den kvarstående skatten förföll till betalning. De på detta sätt beräknade tiderna är emellertid också tillämpliga i fråga om möjligheterna att indriva till betalning fastställt skattebelopp, som arbetsgivare underlåtit innehålla genom skatteavdrag. För indrivning av skattebelopp, som arbetsgivare innehållit men inte redovisat, gäller däremot en särskild femårsperiod, som skall räknas från utgången av det uppbördsår under vilket beloppet fastställdes till betalning.

För att bättre anknyta preskriptionsbestämmelserna till de föreslagna ändringarna i anståndsreglerna föreslår utredningen slutligen att preskriptionstiden erhåller en viss elasticitet. Då anstånd beviljats skattskyldig i avvaktan på att anförda besvär skall avgöras i kammarrätten eller regeringsrätten får sålunda — utan hinder av vad som eljest stadgas — åtgärder för uttagande av det belopp, som avses med anståndet, vidtagas till dess två år förflutit från utgången av den månad, då kammarrättens eller regeringsrättens utslag meddelades. En liknande regel föreslås också i fråga om arbetsgivare för att göra det möjligt att uttaga ett skattebelopp för vilket arbetsgivaren på yrkande av allmänt ombud förklaras ansvarig av kammarrätten eller regeringsrätten först sedan preskription enligt huvudregeln inträtt.

Ansvarighet för arbetsgivares ställföreträdare

Då juridisk person är arbetsgivare finns det för närvarande i allmänhet inte möjlighet att göra den som företräder den juridiska personen ansvarig för skattebelopp, som innehållits men inte redo-

visats. Företrädaren kan ådömas böter eller fängelse enligt stadgandet i 80 § 1 mom. andra stycket UF, men riskerar i regel inte att behöva ersätta den oredovisade skatten med egna medel. Det torde endast i något enstaka fall ha förekommit att ställföreträdare gjorts personligen ansvarig sedan det efter inträffad konkurs visat sig, att den juridiska personen saknar tillgångar för skattens betalning.

Utredningen föreslår, att den som företräder aktiebolag eller annan juridisk person och av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåter att redovisa innehållen skatt, av domstol skall kunna förpliktas att solidariskt med den juridiska personen svara för beloppet. Ställföreträdarens betalningsskyldighet skall dock kunna jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl därtill föreligger.

I detta sammanhang må vidare nämnas att lokal skattemyndighet föreslås få rätt att förelägga vite i samma utsträckning som länsstyrelse enligt UF:s bestämmelser. Denna möjlighet för lokal skattemyndighet torde främst få betydelse, då det gäller att förmå arbetsgivare att tillhandahålla bokföring m. m.

Räntefrågor

Utredningen har även granskat UF:s olika räntebestämmelser angående ränta å kvarstående skatt (kvarskatteränta), ränta å överskjutande preliminär skatt, som beräknas vid debitering av slutlig skatt (ö-skatteränta), samt restitutionsränta, som tillgodoförs då återbetalning av för mycket inbetald skatt eljest sker. Bestämmelserna har visat sig vara oklara och svårtillämpliga och det skulle föra för långt att här lämna en redogörelse för

tillämpningen. Utredningen föreslår, utan att ändra på den konstruktion kvarskatte- och ö-skatte- räntorna har, vissa ändringar, som syftar till att förenkla ränteberäkningen och skapa enhetlighet i förfarandet. Vissa inadvartenser försvinner därmed också.

Enligt utredningens förslag skall man vid rättelse av felaktighet i debitering eller avräkning av skatt även företa den justering av räntorna, uppåt eller nedåt, som betingas av rättelsen. Förslaget innebär vidare, att man vid omdebitering på grund av *nedsättning* i taxering skall verkställa beräkning av ö-skatte- ränta och kvarskatte- ränta på det sätt som skulle skett om ändringen kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Vid omdebitering på grund av *höjning* i taxeringen beräknas däremot inte ytterligare kvarskatte- ränta och tidigare uppburen ö-skatte- ränta skall inte heller — med visst undantag — återbetalas. Här angivna ränteregler kan sammanfattas så, att kvarskatte- och ö-skatte- räntorna vid rättelse av avräknings- eller debiteringsfel skall justeras såväl uppåt som nedåt, medan vid ändring i taxeringen kvarskatte- räntan skall justeras nedåt och ö-skatte- räntan uppåt. Det förut nämnda undantaget avser det fall, då skattskyldig vid omdebitering tillgodoräknats ö-skatte- ränta (och restitutionsränta) på grund av beslut om nedsättning i taxeringen, som meddelats av prövningsnämnd eller kammarrätten. Om taxeringen sedan höjs av skattedomstol skall den skattskyldige inte få tillgodoräkna sig ö-skatte- och restitutionsränta på det belopp, som han enligt skattedomstolens beslut blir skyldig att återbetala. Även uppburen ränta skall sålunda i sådana fall återbetalas.

Utredningen föreslår också viss änd-

ring av de tidpunkter från vilka restitutionsränta skall beräknas. Restitutionsränta å *preliminärt erlagd skatt*, som för närvarande beräknas från två olika tidpunkter (den 1 mars resp. den 1 september under taxeringsåret), beroende på när skatten erlagts, skall enligt förslaget utgå fr. o. m. den 1 januari efter taxeringsåret. Denna förskjutning bör ses mot det föreslagna stadgandet att ö-skatte- ränta i förekommande fall skall beräknas vid omdebitering och att restitutionsränta skall utgå inte endast å restituerat skattebelopp utan även å den uträknade ö-skatte- räntan. Å *annan än preliminärt inbetald skatt* skall restitutionsränta beräknas, om skatten erlagts under förra hälften av ett kalenderår, fr. o. m. den 1 därpå följande juli och om skatten erlagts under senare hälften, fr. o. m. den 1 följande januari.

Ränta, som skattskyldig i enlighet med vad förut sagts kan bli skyldig att erlagga eller återbetala, skall uttagas såsom tillkommande skatt. Skyldighet att återbetala ränta skall även gälla arbetsgivare, som, sedan han befriats från ansvarighet för arbetstgares skatt, av högre instans förklaras ansvarig för skatten och därmed har att återbetala restituerat skattebelopp.

Slutligen föreslås, att skattskyldig skall få tillgodoräkna sig ö-skatte- ränta vid tillämpning av förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och förordningen om begränsning av skatt i vissa fall.

Tillkommande skatt m m

Utredningen föreslår, att begreppet tillkommande skatt skall erhålla en något förändrad innebörd. För närvarande till-

lämpas vid omdebitering på grund av taxeringsändring m m två olika metoder. Enligt den ena, "bruttometoden", medför varje debitering av skatt (statlig eller kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt etc.), som verkställs sedan tiden för debitering av slutlig skatt utgått, även påföring av tillkommande skatt å samma belopp. Den andra metoden, "nettometoden", medför däremot tillkommande skatt endast om debiteringen — vid samtidig höjning och sänkning av olika skatter och avgifter — även resulterar i en reell skatteökning för den skattskyldige. I sistnämnda fall påför man sålunda tillkommande skatt endast till den del höjningen överstiger sänkningen. Utredningen förordar, att man allmänt övergår till nettometoden. Förslaget har även föranlett ändring av 40 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m m. För att inte tilläggsavgift skall behöva påföras såsom tillkommande skatt i andra fall än då det är fråga om en reell skatteökning, föreslås sålunda att avgift, som inte upptagits på debetsedel å slutlig skatt, skall vara erlagd inom åtta månader efter

utgången av den månad, under vilken underrättelse angående debiteringen utfärdats.

Utredningen föreslår till sist att kvarstående och tillkommande skatt som understiger 25 kronor inte skall behöva erläggas. Nuvarande gräns går vid 5 kronor. Restitution av överskjutande preliminär skatt i samband med utsändandet av debetsedlarna å slutlig skatt föreslås å andra sidan inte skola ske om beloppet understiger 10 kronor. Denna gräns skall också tillämpas när skattskyldig erhåller nedsättning i taxering efter besvär. När skatten nedsätts genom rättelse av fel i debitering eller avräkning av skatt skall restitution däremot ske oberoende av beloppets storlek.

*

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1967. Vissa övergångsbestämmelser har dock varit nödvändiga. Den föreslagna höjningen av restavgiften skall exempelvis inte gälla i fråga om skatt, som förfallit till betalning före den 1 mars 1967.