

Nr 51

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motion beträffande uppbördskontrollen.

Yrkande

I motionen II: 413 av herrar *Bengtsson* i Landskrona och *Björk* i Påarp har hemställts

att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär att utredningen angående företagens uppgifts- och uppbörds skyldighet m. m. genom tilläggsdirektiv ges i uppdrag att också behandla frågan om skärpning och effektivisering av uppbördskontrollen.

Enligt utskottets hemställan i memorial nr 47 har riksdagen beslutat uppskjuta behandlingen av motionen till innevarande års höstsession.

Gällande bestämmelser m. m.

Bestämmelserna om det s. k. källskattesystemet är meddelade i uppbördsförordningen (1953: 272) (UF) och i den med stöd därav utfärdade uppbörds-kungörelsen (1967: 626) och innebär i huvudsak följande.

Underlåter arbetsgivare utan skälig anledning att fullgöra sin skyldighet att verkställa skatteavdrag, är han jämte arbetstagaren ansvarig för skatten. Den lokala skattemyndigheten fastställer genom särskilt beslut arbetsgivarens ansvarighet. Arbetsgivare har regressrätt mot arbetstagaren.

Framkommer det att arbetsgivare verkställt skatteavdrag men inte inbetalat det innehållna beloppet fastställs likaledes hans skyldighet att inbetala skatten. Oavsett om arbetsgivaren vid en sådan situation verkligen erlägger beloppet eller ej är arbetstagaren fri från betalningsansvar.

Det åligger i första hand den lokala skattemyndigheten att utöva kontroll av att arbetsgivarna fullgör sina skyldigheter beträffande de anställdas skatter och att vid försummelse fastställa deras ansvarighet. Besvär över lokal skattemyndighets beslut angående debitering, restavgift och arbetsgivares ansvarighet m. m. anförs hos länsstyrelsen. Över länsstyrelses beslut kan med vissa undantag besvär anföras hos KR och RR. Såsom den skattskyldiges eller arbetsgivarens motpart i processen fungerar i flertalet av dessa besvärsmål ett särskilt förordnat allmänt ombud.

Frågan om effektivisering av källskattekontrollen har tagits upp av skattestrafflagutredningen som i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969: 42) anför bl. a. följande.

Nuvarande straffbestämmelser till skydd för uppbördsförfarandet finns i 79 § och 80 § 1 mom. UF. Utredningen föreslår att dessa straffbestämmelser efter vissa mindre ingripande ändringar överförs till förslaget till skattebrottslag. Bestämmelserna kan lämpligen uppdelas på tre paragrafer och ges särskilda brottsbeteckningar. Som brottsnamn föreslås osann uppbördsutsaga, underlåtenhet att innehålla skatt samt uppbördsbrott.

Osann uppbördsutsaga

Brottsbeskrivningen, i vilken någon saklig ändring i förhållande till nu gällande bestämmelser inte åsyftas, motsvaras av 79 § UF. Den brottsliga gärningen består i att någon i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen, om det innebär fara för att preliminär skatt eller avgift undandras det allmänna.

Vidare straffas den som lämnar osann uppgift eller förtiger sanningen om förhållanden som har betydelse för verkställande av skatteavdrag eller för prövning av fråga om anstånd med inbetalning av skatt eller avgift.

I subjektivt hänseende fordras att gärningsmannen handlar uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Vad som i annat sammanhang sagts om brottsförutsättningen grov oaktsamhet bör gälla även vid vårdslös uppbördsutsaga.

Straffet för den som bryter mot nuvarande bestämmelser i 79 § UF är dagsböter. Utredningen föreslår, att osann uppbördsutsaga skall straffas med böter eller fängelse i högst sex månader. Visserligen har denna brottsyp såvitt är känt endast i mycket ringa utsträckning förekommit i vårt land, men straffskärpningen kan motiveras med den allvarigare syn på skattebrottslighet över huvud som utredningen anser bör eftersträvas. Såvitt avser ringa fall föreslås, i likhet med vad som gäller vid övriga brott, en straffrihetsregel.

Underlåtenhet att innehålla skatt

Den brottsliga gärningen består i att arbetsgivare underlåter att vid utbetalningen av lön till anställd innehålla föreskrivet belopp avseende preliminärskatt, slutlig skatt eller, enligt utredningens förslag, sjömansskatt. Beloppets storlek framgår av den anställdes debetsedel och vid uppbörden av preliminärskatt samt sjömansskatt dessutom av utfärdade skattetabeller.

Brottet kan förövas endast av specialsubjekt, dvs. av arbetsgivare som är skyldig göra avdrag för skatt. Föreligger medverkan av annan får denne efter vanliga regler dömas för anstiftan eller medhjälp. Ansvaret för uppsåtlig underlåtenhet att göra preliminärskatteavdrag bör i nästan samtliga fall ligga på arbetsgivaren ensam. I de fall där brottet begås av grov oaktsamhet kan det emellertid vara en anställd som är närmast ansvarig för de ekonomiska transaktionerna. Kravet på specialsubjekt medför att även i

sådana fall endast arbetsgivaren kan straffas som gärningsman under det att den grovt oaktsamme anställde får dömas för medhjälp.

Enligt utredningens förslag straffas underlåtenhet att innehålla skatt som sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Däremot undantas från straffbarhet — i motsats till vad som f. n. gäller — all oaktsamhet som inte bedöms vara grov. Enligt utredningens mening finns det ingen anledning att vid just detta brott mot skattelagstiftningen bibehålla en kriminalisering av enkel oaktsamhet.

Den som i avsevärd mån brustit i normal aktsamhet bör anses ha handlat av grov oaktsamhet. Vad som anförts om olika omständigheter som kan inverka på bedömningen av om en oaktsamhet är grov eller inte vid vårdslös skatteutsaga bör i tillämpliga delar även gälla för underlåtenhet att verkställa skatteavdrag.

Invändningar om rättsvillfarelse torde kunna göras från en åtalads sida. En invändning att han över huvud taget inte kände till att han var skyldig att göra avdrag för preliminärskatt torde som regel inte fria från ansvar. Å andra sidan kan exempelvis en invändning från en arbetsgivare att han inte trodde att han behövde göra skatteavdrag å ett visst belopp på grund av beloppets storlek inte alltid lämnas utan avseende liksom inte heller invändning om att han hade anledning tro att den person som han anlitat för visst arbete betalade B-skatt. Allt efter omständigheterna torde det i vissa fall kunna komma i fråga att anse arbetsgivarens handlande ursäktligt och därmed straffritt.

Straffet för den som utbetalar lön utan att göra avdrag för preliminärskatt är f. n. dagsböter. Utredningen föreslår en strängare straffskala som innehåller böter eller fängelse i högst et år.

Ringa fall föreslås undantagna från det straffbara området.

Utgångspunkten för preskriptionstidens beräkning vid underlåtenhet att innehålla skatt blir, liksom enligt gällande rätt, utbetalningstillfället. Enligt UF åligger det arbetsgivare att vid utbetalning av kontant belopp som avser lön göra avdrag för skatt. Några svårigheter att fastställa den tidpunkten torde i allmänhet inte uppkomma.

Uppbördsbrott

Beträffande denna brottsbeskrivning föreslås vissa ändringar i förhållande till den nuvarande brottsbestämmelsen i 80 § 1 mom. andra stycket UF.

Liksom hittills kan brottet endast begås av specialobjekt. I objektivt hänseende fordras, att en arbetsgivare åsidosätter föreskriven skyldighet att inom rätt tid till uppbördsmyndigheten inbetala belopp, motsvarande det varmed en arbetstagares lön minskats för gäldande av arbetstagarens skatt. Straffbestämmelsen blir — liksom hittills — tillämplig i sådana fall där arbetsgivaren vid avlöningstillfället har medel tillgängliga för inbetal-

ning av skatten men senare försätter sig i ett sådant läge att han under uppbördsterminen inte kan fullgöra sin betalningsskyldighet. Även arbetsgivare som under uppbördsterminen har kontanta medel men ändå underlåter att inbetala skatten, exempervis därför att han anser sig behöva pengarna till annat ändamål, drabbas av ansvar. I de allra flesta fall föreligger uppbördsbrott om arbetsgivaren vid avlöningstillfället inte haft några medel för skattebetalningen.

Arbetsgivare som inte inbetalar innehållen skatt straffas om han handlar uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Utredningens förslag innebär ingen förändring i denna del men väl en höjning av straffmaximum.

Samma bedömning skall användas på begreppet grov oaktsamhet som vid övriga oaktsamhetsbrott enligt utredningens förslag. Föreligger inte uppsåtligt brott skall ansvar alltså komma i fråga endast om arbetsgivaren i avsevärd mån brustit i normal aktsamhet.

Utredningens förslag skyddar i första hand inbetalningen av innehållen skatt. I paragrafens andra stycket föreslås emellertid att den som vid uppsåtligt brott lämnar osann uppgift om storleken av verkställt skatteavdrag skall dömas efter en särskild strängare straffskala.

Bakgrunden härtil är att det föreligger ett stort intresse hos uppbördsmyndigheterna att få uppgift om storleken av verkställda skatteavdrag även i de fall då arbetsgivaren av en eller annan anledning inte inbetalar beloppet eller endast inbetalar en del av det innehållna beloppet. Det förekommer nämligen f. n. att arbetsgivare under en följd av år kan betala in mindre belopp än som innehållits som preliminär skatt utan att detta kommer till myndigheternas kännedom. När förfarandet upptäcks kan åtgärder för att få skatten betald bli resultatlösa på grund av exempelvis konkurs.

Utredningen anser att en strängare straffbestämmelse kan vara motiverad i sådana fall då arbetsgivare lämnar osanna uppgifter om verkställda skatteavdrag eller underlåter att lämna sådana uppgifter. Härigenom kan kanske åstadkommas att arbetsgivare i större utsträckning än f. n. sker lämnar sanna uppgifter även om de saknar möjlighet att inbetala skatten. Detta skulle i så fall medföra fördelar såväl för skattedebiteringen och skatteindrivningen som för arbetstagarna. Arbetsgivarens uppgifter om innehållen skatt ligger till grund för krediteringen av preliminär skatt för arbetstagaren och denne tillgodoräknas således innehållen skatt även om arbetsgivaren inte inbetalat den.

Den som medelst skatteanvisning eller på annat sätt inbetalar innehållen skatt kan i samband med inbetalningen ange storleken av det innehållna skattebeloppet. Att så bör ske framgår emellertid inte med tillräcklig tydlighet av UF:s bestämmelser. Utredningen har emellertid inte ansett sig i detta sammanhang kunna föreslå de ändringar i UF som blir erforderliga. Förslag härom torde få utarbetas i annat sammanhang. Att sådana ändringar företas är emellertid en förutsättning för att ett uppbördsbrott skall anses

som grovt enbart därför att osann uppgift lämnats om skatteavdragets storlek.

Utredningens förslag till uppbördsbrott innebär, att inbetalningen av innehållen skatt alltjämt skyddas som det centrala men att den som lämnar oriktiga uppgifter om storleken av innehållet belopp kan straffas efter en strängare straffskala.

Utredningen har diskuterat, om man helt kunde slopa straff för den som inte inbetalar innehållen skatt och endast straffa den osanna uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift om storleken av skatteavdraget. Utredningen har emellertid funnit, att nuvarande brottsbeskrivning alltjämt bör bibehållas.

Det bör i detta sammanhang uppmärksammas, att gärningsmannen kan vara i sådan ekonomisk situation att det föreligger en intressekollision. Det kan nämligen förhålla sig så, att arbetsgivaren, om han betalar skatten gör sig skyldig till mannamån mot borgenärer enligt 11 kap. 4 § BrB och om han betalar borgenärerna gör sig skyldig till uppbördsbrott. Denna situation uppmärksammades redan vid UF:s tillkomst. Det har hävdats, att 80 § UF bör vika för stadgandet om mannamån mot borgenär (se bl. a. Welamson, Konkurs s. 74).

Hur frågan om denna kollision mellan två straffbestämmelser skall lösas har nyligen varit föremål för ett avgörande i HD (Kungl. Maj:ts dom B 26 den 24 juli 1969).

Utredningen, som föreslår ett stadgande av i princip samma konstruktion som 80 § UF, anser inte att det efter detta avgörande föreligger behov att lagstiftningsvägen sökt lösa kollisionen mellan bestämmelsen om mannamån mot borgenärer och regeln om uppbördsbrott. Enligt utredningens mening bör frågan liksom tidigare överlämnas åt rättspraxis.

Till belysning av gränsdragningen mellan oaktsamhet och grov oaktsamhet kan hänvisas till NJA 1960 s. 238.

Möjlighet för en tilltalad att åberopa rättsvillfarelse som grund för strafffrihet torde knappast finnas vid uppbördsbrott. En arbetsgivare som innehållit skatt vid utbetalning av arbetstagares lön lär normalt inte kunna anföra några skäl till stöd för att en underlåtenhet att inbetala de innehållna beloppen under föreskriven uppbördstermin skulle vara ursäktlig.

Det kriminaliserade handlandet har getts namnet uppbördsbrott.

Den som inte till uppbördsmyndigheten inbetalar innehållen skatt straffas f. n. med dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Utredningen föreslår att uppbördsbrott, om gärningen begås uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, straffas med böter eller fängelse i högst ett år. Om uppsåtligen begånget brott är att anse som grovt föreslås fängelse i högst två år. Såsom exempel på omständigheter som skall beaktas vid bedömande om brottet är grovt har särskilt nämnts att osann uppgift lämnats om storleken av verkställt skatteavdrag. Uppbördsbrott kan stundom vara av den omfatt-

ningen, att domstolen bör äga möjlighet att utdöma ett kännbart frihetsstraff t. ex. om arbetsgivaren under en följd av uppbördsterminen uppsåtligt underlåter att inbetala skatten och tillgodogör sig skattepengarna för egen eller företagets räkning eller om uppbördsbrott avser medel till betydande belopp.

Preskriptionstiden för uppbördsbrott kommer liksom hittills att räknas från utgången av betalningsfristen. Eftersom uppbördsterminerna är fastlagda och det inte bör råda någon tvekan om vilka belopp som är att hänföra till viss uppbördstermin torde några svårigheter i preskriptionsavseende inte beöva uppkomma.

Det brott som benämns räkenskapsförsummelse behandlas i specialmotiveringen, där vissa ytterligare frågor i anslutning till brottsbeskrivningarna också berörs.

Som framgår av lagrådsremissen den 29 juni 1970 av förslaget till skattebrottslag m. m. avser Kungl. Maj:t att i huvudsak följa utredningens förslag beträffande uppbördsbrotten.

Vad vidare gäller den i motionen nämnda utredningen angående företagens uppgifts- och uppbördsskyldighet, m. m. kan här anföras följande utdrag ur direktiven för utredningen.

Vid åtskilliga tillfällen har framställts motioner i riksdagen med yrkande om utredning i syfte att uppnå en förenkling av företagens uppgifts- och uppbördsskyldighet. I motioner till 1965 års riksdag (I: 346 och II: 416) hemställdes sålunda att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t skulle anhålla om utredning och förslag beträffande samordning och förenkling av de uppgifts- och uppbördsskyldigheter som av det allmänna åläggs företagen. Allmänna beredningsutskottet vitsordade i sitt utlåtande (ABU 30), att den företagarna åliggande skyldigheten att årligen lämna en rad uppgifter till olika myndigheter medförde vissa besvärligheter inte minst för de mindre företagare, vilka ej hade möjlighet att anställa särskild arbetskraft för detta arbete. I den mån uppgiftslämnandet kunde förenklas och rationaliseras borde det också ske. Det syntes utskottet inte uteslutet, att man i sådant syfte med användande av datamaskiner skulle kunna samordna åtskilliga uppgifter. I vilken utsträckning det kunde tänkas ske undandrog sig utskottets bedömande, men utskottet delade riksskattenämndens uppfattning, att uppgiftslämnandet borde göras så enkelt och rationellt som möjligt och tillstyrkte därför en utredning av problemet. Huruvida även företagarnas skyldighet att verkställa uppbörd kunde rationaliseras föreföll utskottet mera tveksamt, men en undersökning även av detta spörsmål syntes dock motiverad.

Utskottet hemställde att riksdagen i anledning av motionerna i skrivelse till Kungl. Maj:t skulle anhålla om utredning beträffande samordning och

förenkling av de uppgifts- och uppbördsskyldigheter som av det allmänna åläggs företagen. Riksdagen fattade beslut i överensstämmelse med utskottets hemställan (rskr 261).

Den av riksdagen begärda utredningen angående företagens och andra arbetsgivares uppgifts- och uppbördsskyldighet bör enligt min mening nu komma till stånd. För uppgiften bör särskilda sakkunniga tillkallas.

De sakkunniga bör beakta de synpunkter som framförts av utskottet i dess utlåtande. Syftet med utredningen bör i första hand vara att efter genomgång av rutinerna på varje område överväga vad som kan göras för att åliggandena skall bli så litet betungande som möjligt. Härvid bör beaktas att också myndigheterna har ett starkt intresse av att bestämmelserna är utformade så att företagen och andra kan fullgöra sina skyldigheter på ett enkelt och rationellt sätt. En reform som medför en sammanjämkning av de nu i olika avseenden tillämpade tidsintervallerna och tidpunkterna och som vidgar möjligheterna att använda ett och samma grundmaterial för skilda ändamål skulle säkerligen verka i sådan riktning. Möjligheterna till en dylik samordning bör därför undersökas. När det framstår som praktiskt och effektivt bör förfarandet utformas så att detta kan anslutas till företagens och myndigheternas datamaskinella resurser.

Översynen bör ha en i huvudsak teknisk karaktär och således inte avse t. ex. frågan om ersättning för uppgifts- och uppbördsskyldighetens fullgörande. De sakkunniga bör vara oförhindrade att undersöka i vilken mån ändringar av det sakliga innehållet i gällande bestämmelser på förevarande områden kan vara av betydelse för en förenkling och rationalisering. De sakkunniga bör samråda med bl. a. traktamentsbeskattningsutredningen.

Utöver de sålunda preciserade uppgifterna har utredningen också fått i uppdrag att se över uppbördsförordningens bestämmelser om ränta, restavgift och tilläggsavgift.

Motionen

Bestämmelserna om uppbörd, redovisning m. m. av skatt, som arbetsgivare innehåller för arbetstagares räkning återfinns i uppbördsförordningen och den därtill anslutande kungörelsen. I den senare lämnas bl. a. utförliga anvisningar för hur skattemyndigheterna skall kontrollera att arbetsgivare i rätt tid fullgör sina åligganden när det gäller att inleverera innehållna skattemedel.

Årligen inträffar ett betydande antal fall där arbetsgivare genom åsidosättande av bestämmelserna undandrar det allmänna betydande belopp. I de flesta fallen rör det sig om arbetsgivare som gått i konkurs. Under exempelvis 1968 uppgick statens förluster på ej inlevererade källskattemedel till 24 milj. kr.

Uppenbarligen är den kontroll som utövas av skattemyndigheterna inte så effektiv som man har rätt att begära. Eftersläpningar i uppbörden torde aldrig helt kunna undvikas, men det är högst otillfredsställande att så stora belopp går förlorade för staten och kommunerna.

De förslag som skattestrafflagutredningen framlagt i sitt betänkande (SOU 1969: 42) innebär straffskärpningar också i vissa här åsyftade avsenden. Det är emellertid tveksamt om enbart ett genomförande av utredningens förslag i önskvärd utsträckning kan väntas medföra att försumliga arbetsgivare visar större respekt för gällande förordningar. För att komma till rätta med problemet är nämligen den avgörande frågan att eftersläpningar snabbt uppdagas och åtgärdas.

Finansministern tillkallade i december 1969 en utredning angående företagens uppgifts- och uppbördsskyldighet m. m. Av direktiven framgår att uppdraget i första hand är att gå igenom rutinerna på en rad områden och överväga vad som kan göras för att »åliggandena skall bli så litet betungande som möjligt». Översynen blir, av direktiven att döma, i huvudsak av teknisk karaktär. I vad mån en sådan kan komma att påverka även möjligheterna till kontroll är ovisst, och eventuella åtgärder i syfte att förbättra denna torde endast komma att ges en indirekt motivering. Mot bakgrund av vad som inledningsvis sagts anser motionärerna det vara en betydande brist att det i direktiven inte direkt utsagts att kontrollaspekten i uppbörsförfarandet innefattas i utredningsuppdraget.

Utskottet

I motionen yrkas att utredningen angående företagens uppgifts- och uppbördsskyldighet m. m. genom tilläggsdirektiv får i uppdrag att också behandla frågan om en skärpning av uppbördskontrollen. Till stöd för yrkandet åberopar motionärerna att det allmänna undandras betydande källskattebelopp genom att arbetsgivare går i konkurs och att det därför är av vikt att eftersläpningar i uppbörden snabbt uppdagas och åtgärdas.

Utskottet delar helt motionärernas synpunkter beträffande angelägenheten av ett effektivt uppbördssystem. De i motionen avsedda skatteförlusterna kan i vissa fall bero på ett systematiskt utnyttjande av s. k. bankrutterande aktiebolag. Ett sådant förfarande kan man emellertid inte komma till rätta med uteslutande genom skärpningar av uppbördsbestämmelserna, och utskottet går därför inte här närmare in på denna frågeställning. På uppbördssidan har som motionärerna framhåller skattemyndigheterna inte alltid i tid kunnat vidta erforderliga åtgärder beträffande eftersläpningar i källskatteuppbörden.

Denna del av problemet har som framgår av den inledningsvis lämnade redogörelsen uppmärksamats av skattestrafflagutredningen som förordat straffskärpningar i de fall arbetsgivare lämnar osanna uppgifter om verk-

ställda skatteavdrag eller underlåter att lämna sådana uppgifter. Syftet med straffskärpningen är att skapa bättre förutsättningar för att bedöma en arbetsgivares källskatteskuld för att därigenom snabbare kunna vidta exekutiva åtgärder. Härtill kommer att de lokala skattemyndigheterna, som i första hand har att granska arbetsgivarnas källskatteredovisning, vid ett genomförande av det nu till lagrådet remitterade förslaget till skattebrottslag måste förutsättas få en personalförstärkning, om systemet med skatte- och avgiftstillägg skall kunna genomföras, och att denna personal bör kunna utnyttjas för en intensifierad arbetsgivarkontroll under de perioder som skatte- och avgiftstilläggen kräver mindre arbetsinsatser. Enligt utskottets mening bör även inrättandet av det nya riksskatteverket och den pågående utredningen om exekutionsväsendets organisation kunna bidra till en förbättrad uppbördskontroll. Däremot kan utskottet inte finna det erforderligt eller ens lämpligt att genom tilläggsdirektiv utvidga uppdraget för utredningen angående företagens uppgifts- och uppbörds-skyldighet på det sätt motionärerna avser. Denna utredning har nämligen till huvudsaklig uppgift att genom en teknisk översyn tillse att sådana åligganden för företagen blir så litet betungande som möjligt. Utskottet finner således att resultaten av ovan redovisade, redan beslutade eller förväntade åtgärder beträffande uppbördskontrollen bör avvaktas innan frågan om ytterligare utredning övervägs.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet,
att riksdagen avslår motionen II: 413.

Stockholm den 20 oktober 1970

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande

från första kammaren: herr John Ericsson (s), fröken Ranmark (s), herrar Tistad (fp), Wärnberg (s), Tage Johansson* (s), Wirmark (s), Levin (fp), Gösta Jacobsson (m), Karl Pettersson* (m) och Johan Olsson (cp); samt

från andra kammaren: herrar Brandt (s), Engkvist (s), Vigelsbo (cp), Kristenson (s), Carlstein (s), Nyström* (s), Wikner (s), Larsson i Umeå (fp), Enarsson (m) och Sundkvist (cp).

* Ej närvarande vid betänkandets justering.