



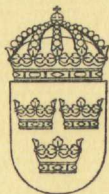
**National Library  
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1965: 23

*Finansdepartementet*

SOU  
1965: 23 A



---

# UPPBÖRDSFRÅGOR

UPPBÖRDSUTREDNINGEN

I

---

*Stockholm 1965*

# STATENS

## OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1965

### *Kronologisk förteckning*

1. Sveriges sjöterritorium. Kihlström. 135 s. + 1 utviksblad. U.
2. Sammanställning av remissyttranden över författningsutredningens förslag till ny författning. Del 1: Allmänna uttalanden samt 1 och 2 kap. i förslaget till regeringsform. Norstedt & Söner. 188 s. Ju.
3. Sammanställning av remissyttranden över författningsutredningens förslag till ny författning. Del 2: Kap. 3, 4 och 5 i förslaget till regeringsform. Norstedt & Söner. 120 s. Ju.
4. Tandvårdsförsäkring. Kihlström. 186 s. S.
5. Måttenheter. Kihlström. 47 s. Fi.
6. Om den kommunala självstyrelsens lokala förankring. Esselte. 100 s. I.
7. Praktik- och feriearbetsförmedling. Esselte. 177 s. I.
8. Skånes och Hallands vattenförsörjning. Esselte. 513 s. + 5 st. kartbilagor. K.
9. Arbetsmarknadspolitik. Esselte. 567 s. I.
10. Antikvitetskollegiet. Esselte. 281 s. E.
11. Utbyggnaden av universitet och högskolor. Lokalisering och kostnader I. Esselte. 280 s. E.
12. Utbyggnaden av universitet och högskolor. Lokalisering och kostnader II. Specialutredningar. Esselte. 741 s. E.
13. Rättegångshjälp. Norstedt & Söner. 166 s. Ju.
14. Godtrosförvärv av lösöre. Norstedt & Söner. 241 s. Ju.
15. De svenska utlandsförsamlingarnas ekonomi. Esselte. 129 s. E.
16. Ny jordförvärvslag. Hæggström. 193 s. Jo.
17. Fastställande av faderskapet till barn utom äktenskap. Beckman. 94 s. Ju.
18. Fartygs befälhavare. Gemensamt haveri och dispassch. Ansvarsbestämmelser m. m. Esselte. 221 s. Ju.
19. Friluftslivet i Sverige. Del II. Friluftslivet i samhällsplaneringen. Svenska Reproduktions AB. 384 s. K.
20. Radions och televisionens framtid i Sverige I. Bakgrund och förutsättningar, programfrågor. Organisations- och finansieringsfrågor. Hæggström. 530 s. K.
21. Radions och televisionens framtid i Sverige II. Bildnings- och undervisningsverksamhet. Forskningsfrågor. Hæggström. 227 s. K.
22. Dagstidningarnas ekonomiska villkor. Esselte. 212 s. + 1 st. kartbilaga. Ju.
23. Uppbördsfrågor. Esselte. 228 s. Fi.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1965:23

*Finansdepartementet*



# UPPBÖRDSFRÅGOR

UPPBÖRDSUTREDNINGEN

I

ESSELTE AB STOCKHOLM 1965

STATENS OFFENTLIGA TRYCKERIÅR 1902:23

Finansdepartementet



# UPPBÖRDSTRÄGOR

UPPBÖRDSTRÄGOR

1

STATENS OFFENTLIGA TRYCKERIÅR 1902:23

## Innehåll

Skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet . . . . .	7
Sammanfattning . . . . .	11
Författningsförslag . . . . .	17
1 kap. Utredningsdirektiven . . . . .	47
2 kap. Företrädare för det allmänna i uppördsmål . . . . .	50
Gällande rätt m. m. . . . .	50
Framförda förslag . . . . .	52
Utredningen . . . . .	56
Allmänna överväganden . . . . .	56
Förslag . . . . .	60
3 kap. Anstånd med inbetalning av skatt . . . . .	63
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	63
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	63
Bestämmelsernas bakgrund . . . . .	66
Framförda förslag . . . . .	68
Från länsstyrelserna inhämtade synpunkter . . . . .	72
Utredningen . . . . .	75
Bristerna i gällande anståndssystem . . . . .	75
Allmänna synpunkter . . . . .	77
Huvudvillkoren för anstånd . . . . .	78
Säkerhet som villkor för meddelande av anstånd . . . . .	81
Anståndstidens längd m. m. . . . .	84
Tillståndsmyndighet m. m. . . . .	85
Besvär m. m. . . . .	89
4 kap. Skatteavdrag då debetsedel inte överlämnas m. m. . . . .	91
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	91
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	91
Framförda förslag . . . . .	94
Av utredningen verkställd undersökning . . . . .	95
Utredningen . . . . .	96
Allmänna synpunkter . . . . .	96
Skatteavdrag för preliminär skatt å lön . . . . .	98
Skatteavdrag för preliminär skatt vid korttidsanställning . . . . .	103
Skatteavdrag för kvarstående skatt . . . . .	104
Skatteavdrag å oregelbundet inflytande inkomster . . . . .	106

5 kap. Restavgift . . . . .	110
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	110
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	110
Bestämmelsernas bakgrund . . . . .	112
Framförda förslag . . . . .	114
Av utredningen inhämtade yttranden . . . . .	118
Utredningen . . . . .	119
Allmänna synpunkter . . . . .	119
Principerna för avgiftens utformning . . . . .	125
Restavgift å preliminär, kvarstående och tillkommande skatt . . . . .	129
Restavgift å innehållen skatt . . . . .	131
6 kap. Omdebitering, avkortning och restitution av skatt . . . . .	139
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	139
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	139
Tillämpningen av bestämmelserna . . . . .	143
Utredningen . . . . .	144
Omdebitering vid nedsättning av obetald skatt . . . . .	144
Omdebitering vid nedsättning av betald skatt . . . . .	147
Beslut angående arbetsgivares ansvarighet . . . . .	150
7 kap. Preskription av skatt m. m. . . . .	152
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	152
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	152
Erfarenheter av gällande bestämmelser . . . . .	156
Utredningen . . . . .	158
Allmänna synpunkter . . . . .	158
Överväganden och förslag . . . . .	159
8 kap. Arbetsgivarna och uppbördsförfarandet . . . . .	170
Arbetsgivares ansvarighet och kontroll av arbetsgivare . . . . .	170
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	170
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	170
Framförda förslag . . . . .	172
Utredningen . . . . .	174
Allmänna synpunkter . . . . .	174
Överväganden och förslag . . . . .	175
Ansvarighet för arbetsgivares ställföreträdare . . . . .	180
Direktiven . . . . .	180
Utredningen . . . . .	181
Allmänna synpunkter . . . . .	181
Skadeståndsskyldighet . . . . .	185
Solidarisk betalningsskyldighet . . . . .	187
9 kap. Ränftefrågor . . . . .	191
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	191
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	191
Bestämmelsernas inbördes förhållande m. m. . . . .	195
Utredningen . . . . .	198
Allmänna synpunkter . . . . .	198
Ränteberäkning vid avräkningsfel . . . . .	200
Ränteberäkning vid debiteringsfel . . . . .	202
Ränteberäkning vid taxeringsändringar m. m. . . . .	202

10 kap. Tillkommande skatt . . . . .	210
Gällande rätt m. m. . . . .	210
Utredningen . . . . .	211
Begreppet tillkommande skatt . . . . .	211
Särskild fråga rörande tilläggs-pensionsavgift . . . . .	214
11 kap. Övriga frågor . . . . .	220
Skyldighet för lokal skattemyndighet att lämna uppgift ur debiterings- längd . . . . .	220
Beloppsgräns . . . . .	223
Gällande bestämmelser m. m. . . . .	223
Bestämmelsernas innehåll . . . . .	223
Framförda förslag . . . . .	223
Utredningen . . . . .	225

### *Förkortningar*

- ABL = lagen den 14 september 1944 om aktiebolag
- AGF = förordningen den 6 juni 1941 om arvsskatt och gåvoskatt
- HB = handelsbalken
- Infl = lagen den 14 juni 1917 om införsel i avlöning, pension eller livränta
- KL = konkurslagen
- SL = strafflagen
- TF = taxeringsförordningen den 23 november 1956
- UF = uppbördsförordningen den 5 juni 1953
- UK = kungörelse den 16 oktober 1953 med vissa föreskrifter angående tillämpningen av uppbördsförordningen den 5 juni 1953
- UL = utsökningslagen

210	10 kap. Tillkommande skatt
210	Gållande till skatt
211	Tredningen
211	Bestygget tillkommande skatt
214	Bestygget tillkommande tillgångsskatt
220	11 kap. Övriga lagar
220	Skattelag för följande skattskyldighet till förmån för allmänheten
220	Lag
220	Höjningslag
220	Gållande bestämmelser av till
220	Bestämmelser om skatt
220	Bestämmelser om skatt
220	Bestämmelser om skatt
220	Tredningen

Förkortningar

ABP	= lagen den 14 september 1914 om skattelag
ABP	= förordningen den 5 juni 1917 om skatt till förmån för allmänheten
ABP	= handelslagen
ABP	= lagen den 14 juni 1917 om skatt till förmån för allmänheten
KL	= köptingslagen
SL	= skattelagen
TR	= skatttillskottslagen den 23 november 1908
TR	= uppbördsförordningen den 5 juni 1913
UR	= kungörelse den 18 oktober 1913 och dess tillägg till skatttillskottslagen
UR	= lagen om uppbördsförordningen den 5 juni 1913
UR	= utskottslagen

*Till*

*Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. finansdepartementet*

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 5 juni 1959 har chefen för finansdepartementet tillkallat särskilda sakkunniga med uppdrag att verkställa utredning av vissa uppbördsfrågor.

De sakkunniga har utgjort: rättsavdelningschefen N. E. M. Åqvist, ordförande t. o. m. den 31 maj 1961, lagbyråchefen E. A. P. Reuterswärd, ordförande fr. o. m. den 1 juni 1961, byråchefen E. B. A. Ehnbom, landskamreren R. L. A. Lindqvist samt länsassessorn G. O. Åhström.

De sakkunniga har antagit benämningen uppbördsutredningen.

Departementschefen har därjämte såsom expert förordnat rådmannen B. A. Öberg (fr. o. m. den 2 oktober 1961) att biträda de sakkunniga.

Såsom sekreterare åt de sakkunniga har tjänstgjort uppbördsintendenten vid Stockholms stads uppbördsverk P. G. A. G. Linde.

För att tagas i beaktande vid fullgörandet av uppdraget har till utredningen överlämnats

1) skrivelse den 20 maj 1958 från Riksdagens Justitieombudsman angående anstånd med inbetalning av skatt i avvaktan å prövning av besvär över taxering jämte till ärendet hörande handlingar;

2) riksdagens skrivelse den 18 juli 1958, nr B 56, i anledning av riksdagens år 1957 församlade revisorers berättelse, såvitt avser vissa iakttagelser angående skatteuppbörden m. m., arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt m. m. samt processförfarandet i viss uppbördsfråga;

3) skrivelse den 28 augusti 1958 från advokaten G. Brockman angående skatteavdrag å ersättning, som utbetalats till person, vilken är i konkurs, jämte till ärendet hörande utlåtande;

4) skrivelse den 21 november 1958 från Sveriges köpmannaförbund och Sveriges hantverks- och småindustriorganisation angående anstånd med inbetalning av skatt m. m.;

5) skrivelse den 27 november 1958 från Riksdagens Justitieombudsman angående ändrade regler för skatteavdrag då debetsedel inte företes jämte till ärendet hörande handlingar;

6) skrivelse den 28 februari 1959 från riksrevisionsverket angående ansvarighet för ställföreträdare för juridisk person, som försummat verkställa skatteavdrag eller redovisa innehållna skattebelopp jämte till ärendet hörande handlingar;

7) riksdagens skrivelse den 12 maj 1959, nr 235, i anledning av riksdagens år 1958 församlade revisorers berättelse, såvitt avser vissa iakttagelser angående skatteuppbörden m. m.;

8) skrivelse den 21 augusti 1959 från Sveriges hantverks- och småindustriorganisation angående ändring av 53 § UF;

9) skrivelse den 15 februari 1960 från Föreningen Sveriges landsfiskaler angående redovisning av medel, som genom införsel innehållits till gäldande av skatt eller böter, jämte till ärendet hörande utlåtande;

10) skrivelse den 2 juni 1960 från länsstyrelsen i Västmanlands län angående ändrade avlöningsförhållanden m. m. för exekutionsbiträden jämte till ärendet hörande handlingar;

11) skrivelse den 8 december 1960 från Föreningen Sveriges landsfiskaler angående redovisning av restavgift jämte till ärendet hörande utlåtanden;

12) skrivelse den 11 februari 1961 från riksrevisionsverket angående in-  
drivning av skatt då garantibelopp för fastighet påförts jämte till ärendet hörande handlingar;

13) skrivelse i februari 1962 från polismannen R. Karlsson, Hallstahammar, angående ändrade regler för skatteavdrag då debetsedel inte företes;

14) skrivelse den 6 september 1962 från häradshövdingen A. Schedin i Gälds och Albo domsaga angående restavgift vid underlåtenhet att redovisa innehållen skatt.

Till utredningen har vidare inkommit skrivelse den 7 oktober 1960 från Riksdagens Justitieombudsman angående utmätningsmans rätt att mot-  
taga säkerhet för skattefordran.

Därjämte har Kungl. Maj:t till utredningen överlämnat handlingarna i av Kungl. Maj:t den 2 november 1961, den 20 september 1962, den 3 maj 1963 och den 29 november 1963 avgjorda ärenden i fråga om tillhandahållande av uppgifter ur debiteringslängden.

Utredningen har avgivit remissyttranden dels över i riksdagsrevisorernas berättelse år 1959 under § 23 upptagen fråga om restavgift, dels över socialförsäkringens administrationsnämnds betänkande II angående socialförsäkringens organisation, dels över betänkande rörande formerna för skatteavdrag på allmän tilläggspension m. m., dels över lagberedningens förslag till vissa partiella reformer på utsökningsrättens område (utsökningsrätt I), dels över polisberedningens betänkande nr 9 angående exekutionsväsendet, dels över i riksdagsrevisorernas berättelse år 1963 under § 21 upptagen

fråga om beloppsgräns för kvarstående skatt m. m. samt dels över en av lagberedningen upprättad promemoria angående förmånsrätt för vissa skatter m. m.

Under utredningsarbetets gång har samråd med lagberedningen ägt rum. Utredningen har därjämte haft överläggningar med företrädare för Svensk Handelstidning Justitia samt Stockholms och Göteborgs köpmannaföreningar i fråga om åtgärder mot arbetsgivare, som underlåter att redovisa innehållen skatt.

Utredningen får härmed överlämna betänkande med förslag till lösning av flertalet av de frågor, som omfattats av utredningsuppdraget. Till frågan om lagstiftning rörande skatteavdrag under konkurs och vissa andra spörsmål återkommer utredningen i ett senare betänkande.

Stockholm den 11 mars 1965.

*E. Reuterswärd*

*Bertil Ehnбом*

*Rolf Lindqvist*

*Gustaf Åhström*

*/P. G. Linde*

... för ...

... för ...

... för ...

Stockholm den 11 mars 1953

E. Reuterswärd

Geografiska Institutionen

Hoff Karthaus

Herrn Rhabom

W. G. Lind

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

## Sammanfattning

### Företrädare för det allmänna i uppbördsmål

För närvarande saknas uttryckliga bestämmelser om vem som har till uppgift att föra det allmännas talan i uppbördsmål. Vi föreslår att kronans talan i dessa mål skall föras av ett allmänt ombud inom varje län. Som ombud skall den befattningshavare fungera, som Kungl. Maj:t därtill förordnar. Allmänt ombud skall äga anföra besvär över länsstyrelsens beslut enligt 68 § 2 mom. eller 70 § 2 mom. UF i anledning av underrättelse från riksrevisionsverket. Ombudet skall vidare äga besvärsrätt i fråga om sådana länsstyrelsens beslut som innebär nedsättning i eller befrielse från ansvarighet för arbetstgares skatt, restavgift eller ränta å kvarstående skatt. Mot kammarrättens utslag i andra mål än som här nämnts skall ombudet få föra talan i den mån länsstyrelsens beslut ändras genom kammarrättens utslag. Vid länsstyrelsens prövning av ansökan eller besvär skall allmänt ombud inte ha ställning som part men det bör vara länsstyrelsen obetaget att höra ombudet, när så anses önskvärt. I kammarrätten och regeringsrätten kommer ombudet däremot att fungera som part, när uppbördsmål förlegger till prövning.

### Anstånd med inbetalning av skatt

Mot nuvarande anståndsbestämmelser har bl. a. invänts, att möjligheterna att bevilja anstånd med inbetalning av skatt i samband med taxeringsbesvär är beroende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan. Enligt vårt förslag skall anstånd i dessa fall 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. Förutsättning för anstånd skall vara att erläggandet i behörig tid av skatten på grund av den icke lagakraftvunna taxeringen skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå som uppenbart obilligt. Som villkor för beviljande av anstånd skall vidare gälla att den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet. Om det med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att skatten ändock kommer att erläggas i behörig tid, skall emellertid anstånd kunna beviljas utan att säkerhet ställs. Beslut om anstånd i anledning av att skattskyldig anfört besvär över

taxering bör meddelas av länsstyrelsen, som även har att förvalta ställd säkerhet. Över länsstyrelsens beslut skall besvär inte få anföras.

I övrigt innebär förslaget i denna del endast mindre justeringar. Länsstyrelsen skall sålunda i fortsättningen kunna meddela anstånd även i det fall, att skattskyldig gör framställning om 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. Vidare föreslås, att lokal skattemyndighet skall få meddela anstånd, då taxeringsintendenten anför besvär till den skattskyldiges förman, och, utan taxeringsintendentens hörande, när taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Anstånd, som meddelas av länsstyrelsen eller lokal skattemyndighet bör, när skäl därtill är, omedelbart kunna återkallas.

#### **Skatteavdrag då debetsedel inte överlämnas**

Enligt gällande bestämmelser skall arbetsgivare, då arbetstagare inte företar debetsedel å preliminär skatt och inte heller visar att han har att erlagga B-skatt, verkställa avdrag för preliminär skatt med 25 procent av lönen. Ett sådant avdrag kommer emellertid ofta att vara lägre än vad som skulle utgått enligt den för arbetstagaren utfärdade debetsedeln. Detta förhållande har i viss utsträckning kommit att utnyttjas för erhållande av en inte avsedd skattecredit. Att debetsedel inte företetts har även medfört svårigheter för arbetsgivarna vid redovisningen av innehållna skattebelopp.

Vårt förslag innebär att skatteavdrag för preliminär skatt å lön i nämnda fall skall utgå med belopp, som anges i kolumn 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, antingen debetsedel överlämnas eller ej.

Arbetstagare med oregelbundna inkomster, exempelvis vissa handelsresande och provisionsförsäljare samt skattskyldiga med inkomst i form av tantiem, skall i regel 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.

#### **Restavgift**

Nu gällande restavgift beräknas efter fyra öre för varje hel krona av den del av skattebeloppet, som inte erlagts i tid. Vi föreslår en höjning till sex öre.

Arbetsgivare, som verkställt skatteavdrag, men inte redovisat innehållet belopp inom föreskriven tid, föreslås dessutom skola erlægga en särskild tilläggsavgift. Denna skall även utgå efter sex öre för varje hel krona av det obetalda beloppet och beräknas för varje påbörjat år, med början ett år från utgången av den månad då beloppet bort erläggas, fram till dess beloppet erläggs eller fastställs till betalning av lokal skattemyndighet. Utgående tilläggsavgift skall i förekommande fall anges i det fastställelsebeslut, som lokal skattemyndighet utfärdar. Sedan fastställelse skett skall ytterligare tilläggsavgift inte beräknas.

Motsvarande ändringar föreslås i förordningen den 1 december 1959 om allmän varuskatt och förordningen den 16 maj 1958 om sjömansskatt. Även redare blir i enlighet härmed skyldig att i förekommande fall erlægga tilläggsavgift. I varuskatteförordningen har samtidigt i klagörande syfte företagits en mindre ändring av 58 §.

#### **Omdebitering, avkortning och restitution av skatt**

För närvarande är det ovisst i vilken utsträckning en åtgärd enligt UF kan vidtagas utan hinder av att det beslut som föranleder åtgärden inte vunnit laga kraft. Förfarandet har i detta hänseende visat sig vara oenhetligt, särskilt när det gäller att verkställa restitution på grund av prövningsnämndernas och kammarrättens beslut. I överensstämmelse med vad som gäller i de nordiska grannländerna föreslås, att prövningsnämnds och kammarrättens beslut skall verkställas omedelbart utan avvaktan på laga kraft genom omdebitering och restitution respektive avkortning. Bestämmelsen gäller även fall då arbetsgivare befrias från ansvarighet för arbetstagares skatt och på grund därav blir berättigad att återfå inbetalt belopp. Om arbetsgivaren häftar i skuld för egen eller arbetstagares skatt skall det restituerade beloppet tas i anspråk för betalning av skulden. Föreskrift om att restitution eller avkortning får ske utan avvaktan på laga kraft har vidare intagits i förordningen den 30 november 1951 angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och förordningen den 6 juni 1952 om begränsning av skatt i vissa fall.

#### **Preskription av skatt m. m.**

UF:s nuvarande stadgande i 71 § angående preskription avser efter ordalagen endast skatt, som skall erläggas av skattskyldig. Hur man ur preskriptionssynpunkt skall behandla skattebelopp för vilket arbetsgivare är ansvarig på grund av underlåtenhet att verkställa skatteavdrag eller redovisa innehållet belopp kan inte utläsas av paragrafen. I detta avseende har man varit hänvisad till de uttalanden som gjorts i samband med källskattesystemets tillkomst eller vid däri senare företagna ändringar. Angivna förhållande har medfört en viss tveksamhet vid tillämpningen. Vi har därför i första hand siktat till att skapa klara och fullständiga regler, som täcker de olika

fall som kan förekomma enligt UF. Någon mera väsentlig ändring i förhållande till hittillsvarande praxis har härvid inte behövt göras.

Skatt, som påföres skattskyldig, skall även i fortsättningen preskriberas fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas eller skatten fastställts till betalning. Beträffande arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt föreslår vi två särskilda preskriptionstider. Den ena avser i första hand den tid inom vilken ett belopp kan fastställas till betalning. Denna tid, som även är fem år, skall räknas, när beloppet avser preliminär A-skatt, från utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt för det inkomstår, då arbetsgivaren verkställde eller underlät verkställa skatteavdrag. Då fråga är om ansvarighet 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 skall emellertid också vara tillämpliga vid indrivning av ett till betalning fastställt belopp, när detta avser preliminär eller kvarstående skatt, som arbetsgivare underlåtit innehålla genom skatteavdrag. Beträffande arbetsgivares ansvarighet för innehållen icke redovisad preliminär eller kvarstående skatt föreslås däremot en särskild femårstid skola gälla vid indrivningen. Tiden skall räknas från utgången av det uppbördsår under vilket beloppet fastställdes till betalning.

De regler om anstånd och verkställighet, som vi i andra avsnitt förordar, gör det önskvärt att preskriptionstiden erhåller en viss elasticitet. Då anstånd beviljats skattskyldig i avvaktan på att anförda besvär skall avgöras, får sålunda — utan hinder av vad som eljest stadgas — åtgärder för uttagande av det belopp, som avses med anståndet, vidtas till dess två år förflutit från utgången av den månad då kammarrättens eller regeringsrättens utslag i anledning av besvären meddelades. En liknande regel föreslås även i fråga om arbetsgivare. Om arbetsgivare genom utslag av kammarrätten eller regeringsrätten förklaras ansvarig för arbetstagares skatt skall det belopp, som ansvarigheten gäller, få uttagas under en tid av två år, räknat från utgången av den månad då utslaget meddelades.

#### **Arbetsgivarna och uppbördsförfarandet**

Vi har prövat de förslag, som i olika sammanhang väckts i syfte att effektivisera skatteuppbörden och kontrollen över arbetsgivarna, och förordar ändring i två avseenden.

Då juridisk person är arbetsgivare finns det för närvarande i allmänhet inte möjlighet att göra en fysisk person ansvarig för skattebelopp, som innehållits och som den juridiska personen svarar för men saknar möjlighet att betala. Nackdelarna härmed har varit särskilt framträdande i fråga om de s. k. fåmansbolagen. Beträffande dessa har det inte sällan visat sig att verkställande direktör eller annan, som företräder bolaget, förfarit på sådant sätt att den bristande redovisningen föranleder utdömande av straff.

Oaktat att det egna bolaget helt saknar tillgångar riskerar emellertid i regel inte ställföreträdaren att behöva ersätta den innehållna men oredovisade skatten med egna medel.

Enligt vårt förslag skall den, som företräder juridisk person och av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåter att redovisa innehållet skattebelopp, på därom särskilt förd talan kunna förpliktas att solidariskt med den juridiska personen svara för beloppet. När särskilda skäl föreligger skall ställföreträdarens betalningsskyldighet dock kunna jämkas eller eftergivnas. Det allmännas talan om betalningsskyldighet för ställföreträdaren skall i allmänhet föras av allmän åklagare.

För att bl. a. förmå försumliga arbetsgivare att tillhandahålla bokföring m. m. förordas att, förutom länsstyrelse, även lokal skattemyndighet erhåller rätt att förelägga vite. Bestämmelserna härom har utformats efter mönster av taxeringsförordningens stadganden om vite.

#### Räntefrågor

De räntor som utgår enligt UF är av tre slag, nämligen 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 erfarenhetsmässigt visat sig vara oklara och svår-tillämpliga. Vi har också uppmärksammat vissa inadvertenser. Vi föreslår därför vissa ändringar, som bör medföra en förenkling i ränteberäkningen och skapa enhetlighet i förfarandet.

Förslaget innebär bl. a. att man vid rättelse av felaktighet i debitering eller avräkning av skatt även skall vidta den justering, uppåt eller nedåt, av räntorna, som betingas av rättelsen. Vi förordar vidare att man vid omdebitering på grund av nedsättning i taxering skall verkställa beräkning av ö-skatteränta och kvarskatteränta på det sätt som skulle skett om ändringen kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Restitutionsränta å preliminärt erlagd skatt, som för närvarande beräknas från två olika tidpunkter, beroende på när skatten erlagts, skall enligt vårt förslag utgå från och med den 1 januari året efter taxeringsåret och beräknas jämväl på den ö-skatteränta, som eventuellt uppkommer vid omdebiteringen. Å annan än preliminärt inbetald skatt skall restitutionsräntan 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.

Kvarskatteränta eller ö-skatteränta, som skattskyldig i enlighet med vad här sagts kan bli skyldig att erlägga eller återbetala på grund av rättelse av debitering eller avräkning, föreslås skola uttas såsom tillkommande skatt. Detsamma skall gälla i fråga om ö-skatteränta och restitutionsränta, som skattskyldig fått sig tillgodoräknad vid omdebitering på grund av prövningsnämnds eller kammarrättens beslut, men som helt eller delvis bort-

faller i enlighet med av skattedomstol senare meddelat utslag. Skyldighet att återbetala ränta skall även gälla arbetsgivare, som, sedan han befriats från ansvarighet för arbetstagares skatt, av högre instans förklarar ansvarig för skatten och därmed har att återbetala tidigare restituerat skattebelopp.

Motsvarande ändringar föreslås i förordningen den 30 november 1951 angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och förordningen den 6 juni 1952 om begränsning av skatt i vissa fall. Ö-skatteränta skall sålunda beräknas i vanlig ordning, när skatten nedsätts vid tillämpning av dessa förordningar. Hittills har skattskyldig inte fått tillgodoräkna sig sådan ränta.

#### **Tillkommande skatt**

För närvarande tillämpas vid omdebitering på grund av taxeringsändring m. m. två olika metoder. Enligt den ena, som vi kallat »bruttometoden», medför varje debitering av en 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 också medför en reell skatteökning för den skattskyldige. Vid samtidig höjning och sänkning av olika skatter eller avgifter påförs alltså i sistnämnda fall tillkommande skatt endast till den del höjningen överstiger sänkningen. Vi har ur skilda synpunkter funnit det önskvärt att ett enhetligt förfarande tillämpas och förordar »nettometoden». Begreppet tillkommande skatt får härigenom en något förändrad innebörd. Förslaget har även föranlett ändring av 40 § i förordningen den 18 december 1959 angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. Tilläggs pensionsavgift, som inte ingår i slutlig skatt, föreslås skola erläggas inom åtta månader efter utgången av den månad, under vilken underrättelse rörande debiteringen av avgiften utfärdades.

#### **Övriga frågor**

I detta avsnitt av betänkandet föreslår vi med anledning av vad riksdagsrevisorerna anfört vissa ändringar av den beloppsgräns av 5 kr. som för närvarande gäller i fråga om kvarstående och överskjutande preliminär skatt. I fråga om kvarstående och tillkommande skatt föreslår vi att en högre beloppsgräns skall gälla, nämligen 25 kr. Enligt förslaget skall sålunda kvarstående och tillkommande skatt som understiger 25 kr. inte behöva erläggas. Restitution av överskjutande preliminär skatt i samband med utsändandet av debetsedlarna å slutlig skatt föreslås vidare inte skola ske om beloppet understiger 10 kr. Samma gräns skall också tillämpas när den skattskyldige erhåller nedsättning i taxeringen efter besvär. Restitution skall däremot ske oberoende av beloppets storlek när skatten nedsätts genom rättelse av fel i debitering eller avräkning av skatt.

## Förslag till

### Förordning om ändring i uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272)

Härigenom förordnas att 2 § 2 mom., 3 § 2 mom., 7 §, 27 § 3 mom., 28, 31 och 40 §§, 48 § 1 och 2 mom., 49 och 50 §§, 58 § 1 mom., 68 § 1 och 2 mom., 69, 71, 75 och 76 §§, 80 § 1 mom., 83 §, 85 § 1 mom. samt 86 och 87 §§ uppbördsförordningen den 5 juni 1953 ävensom anvisningarna till 40 och 49 §§ samma förordning<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges, samt att i nämnda förordning skall införas en ny paragraf, betecknad 72 a §, av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

#### 2 §.

2 m o m. I denna — — — — — förstås med  
slutlig skatt: — — — — — från slutlig skatt;  
tillkommande skatt: *dels* tillkommande skatt: skatt  
skatt som debiteras på grund av sådant taxeringsbeslut, som kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda efter den 20 november under taxeringsåret, *dels skatt som påföres* på grund av eftertaxering, *dels ock skatt som utöver tidigare påförd skatt skall erläggas* på grund av beslut rörande ändrad debitering;

i n k o m s t å r : det — — — — — stad kronokamrerare.

#### 3 §.

2 m o m. Preliminär skatt — — — preliminär B-skatt.

1. P r e l i m i n ä r A - s k a t t — — — bedriven rörelse.

Med tjänst — — — — — till avdrag.

Preliminär A-skatt skall utgå med belopp som anges i skattetabell, varom i 4 § förmåles, eller *med den* Preliminär A-skatt skall utgå med belopp som anges i skattetabell, varom i 4 § förmåles, eller *enligt be-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 2 § 2 mom., 3 § 2 mom., 31 § samt 48 § 1 och 2 mom. se 1954:340, av 27 § 3 mom. se 1959:558, av 40 § se 1958:300, av 49 § 1 mom. se 1962:194, av 58 § 1 mom. och 69 § 2 mom. se 1959:174, av 68 § 2 mom. och 86 § se 1961:314, av 69 § 1 mom. se 1960:155 samt av anvisningarna till 40 § se 1962:666.

*(Nuvarande lydelse)*

procent av inkomsten, varom i 7 § och 40 § andra stycket sägs. I särskilda fall må lokal skattemyndighet föreskriva annan beräkningsgrund, exempelvis att skatten skall beräknas å viss del av inkomsten eller å inkomsten minskad med visst belopp eller att skatten skall utgå med särskilt angiven procent av inkomsten.

Är den, — — — — — av tjänst.

Är i — — — — — preliminär A-skatt.

2. Preliminär B-skatt — — — särskild debitering.

## 7 §.

Då inkomst av tjänst icke avser bestämd tidsperiod eller icke upp bäres vid regelbundet återkommande tillfällen, skall preliminär A-skatt, därest annat icke föreskrivits, utgå med tjugufem procent av inkomsten och i förekommande fall avrundas till närmast lägre hela krontal.

Här avsedd — — — — — tio kronor.

I första — — — — — i skattetabellerna.

## 27 §.

3 m o m. Överstiger skattskyldigs — — — efter inkomståret.

*Har slutlig eller kvarstående skatt genom fel vid debiteringen blivit påförd med oriktigt belopp eller har preliminär skatt blivit tillgodoräknad med felaktigt belopp eller skall kvarstående skatt av annan anledning nedsättas, skall ny beräkning av ränta enligt första stycket verkställas.*

Vad i denna förordning stadgas angående kvarstående skatt skall, där icke annat anges, äga mot-

Vad i denna förordning stadgas angående kvarstående och tillkommande skatt skall, där icke annat

*(Nuvarande lydelse)*

svarande tillämpning beträffande i föregående stycke omförmäld ränta.

*(Föreslagen lydelse)*

angives, äga motsvarande tillämpning beträffande i första och andra styckena omförmäld ränta.

## 28 §.

Kvarstående skatt, som icke uppgår till minst fem kronor, skall icke erläggas.

Kvarstående skatt skall — — — förra terminen.

Kvarstående skatt, som icke uppgår till minst tjugufem kronor, skall icke erläggas.

## 31 §.

Debitering av tillkommande skatt skall ske efter samma grunder, som gällt för debitering av motsvarande slutliga skatt, dock att vid debitering på grund av eftertaxering skall iakttagas vad i 63 § kommunalskattelagen finnes stadgat.

Debitering av tillkommande skatt skall ske efter samma grunder, som gällt för debitering av motsvarande slutliga skatt. Innebär beslut, som föranleder debitering, att viss i 1 § omförmäld skatt eller avgift skall utgå med högre belopp medan annan där angiven skatt eller avgift skall beräknas till lägre belopp än enligt tidigare beslut, iakttages att höjningen av viss skatt eller avgift i första hand avräknas mot sänkningen av annan skatt eller avgift.

Vid debitering på grund av eftertaxering skall iakttagas vad i 63 § kommunalskattelagen finnes stadgat.

Tillkommande skatt — — — — 28 § sägs.

Tillkommande skatt, som icke uppgår till minst tjugufem kronor, skall icke erläggas.

## 40 §.

Det åligger — — — anställningen tillträtts.

Arbetstagare, som icke har att gälda preliminär A-skatt, skall inom i första stycket angiven tid för arbetsgivaren uppvisa debetsedel å preli-

Arbetstagare, som icke har att gälda preliminär A-skatt, skall inom i första stycket angiven tid för arbetsgivaren uppvisa debetsedel å preli-

*(Nuvarande lydelse)*

minär B-skatt, påförd i hemortskommunen, eller skattekort å sådan skatt eller intyg av lokal skattemyndighet, att arbetstagaren icke har att erlägga preliminär A-skatt. Har debetsedel, skattekort eller intyg som nyss sagts ej uppvisats för arbetsgivaren och har till denne ej heller överlämnats debetsedel å preliminär A-skatt eller företetts skattekort å sådan skatt, skall skatteavdrag för preliminär A-skatt verkställas med *tjugufem procent av lönebeloppet vid varje avlöningstillfälle. Skatteavdrag som nyss sagts skall vid anställning, avsedd att vara kortare tid än en vecka, dock icke göras å dagsinkomst understigande tio kronor.*

Skatteavdrag för — — — — — 39 § 1 mom.

Därest arbetstagaren — — — löneutbetalningen avser.

Det belopp, — — — — — hela kronotal.

*(Föreslagen lydelse)*

liminär B-skatt, påförd i hemortskommunen, eller skattekort å sådan skatt eller intyg av lokal skattemyndighet, att arbetstagaren icke har att erlägga preliminär A-skatt. Har debetsedel, skattekort eller intyg som nyss sagts ej uppvisats för arbetsgivaren och har till denne ej heller överlämnats debetsedel å preliminär A-skatt eller företetts skattekort å sådan skatt, skall skatteavdrag för preliminär A-skatt verkställas med

1) i fråga om inkomst av anställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka: det belopp som i skattetablerna anges för sådan inkomst,

2) i fråga om inkomst, som icke avser bestämd tidsperiod eller icke uppbäres vid regelbundet återkommande tillfällen: hälften av inkomsten,

3) i övriga fall: ett belopp motsvarande avdrag enligt den i 4 § 2 mom. första stycket vid 4) avsedda kolumnen i skattetabellen för den ort, där arbetsgivaren har sitt kontor eller lönen eljest utbetalas, jämte tio procent av lönen.

(Se vidare anvisningarna.)

## 48 §.

1 m o m. Skattskyldig, vars skattebetalningsförmåga på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller eljest oförvållat blivit nedsatt, må *beviljas* anstånd med erläggande av preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt, som förfaller till betalning under högst två av de upp-

1 m o m. Skattskyldig, vars skattebetalningsförmåga på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller eljest oförvållat blivit nedsatt, må *av lokal skattemyndighet erhålla* anstånd med erläggande av preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt, som förfaller

*(Nuvarande lydelse)*

bördsterminer, vilka utlöpa närmast efter det ansökan om anstånd gjorts. Anståndet må avse hela skatten eller del därav. Anståndstiden må bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad, varunder den första av nyssnämnda terminer infaller.

2 m o m. Värnpliktig, som inryckt till militärtjänstgöring och vars skattebetalningsförmåga till följd härav blivit nedsatt, må *beviljas* anstånd med erläggande av preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt, som förfaller till betalning under uppbördstermin, vilken helt eller delvis infaller under tiden för militärtjänstgöringen eller under tiden därefter, dock senast under tredje kalendermånaden efter den då tjänstgöringen upphör. Anståndet må avse hela skatten eller del därav. Anståndstiden må bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad, varunder den uppbördstermin infaller som anståndet avser, dock att anstånd därutöver må beviljas för tiden intill dess den värnpliktige efter beviljad ledighet för återgång till civil verksamhet (hempermittering) eller hemförlovning tre kalendermånader i följd varit fri från tjänstgöring.

*(Föreslagen lydelse)*

till betalning under högst två av de uppbördsterminer, vilka utlöpa närmast efter det ansökan om anstånd gjorts. Anståndet må avse hela skatten eller del därav. Anståndstiden må bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad, varunder den första av nyssnämnda terminer infaller.

2 m o m. Värnpliktig, som inryckt till militärtjänstgöring och vars skattebetalningsförmåga till följd härav blivit nedsatt, må *av lokal skattemyndighet erhålla* anstånd med erläggande av preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt, som förfaller till betalning under uppbördstermin, vilken helt eller delvis infaller under tiden för militärtjänstgöringen eller under tiden därefter, dock senast under tredje kalendermånaden efter den då tjänstgöringen upphör. Anståndet må avse hela skatten eller del därav. Anståndstiden må bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad, varunder den uppbördstermin infaller som anståndet avser, dock att anstånd därutöver må beviljas för tiden intill dess den värnpliktige efter beviljad ledighet för återgång till civil verksamhet (hempermittering) eller hemförlovning tre kalendermånader i följd varit fri från tjänstgöring.

## 49 §.

1 m o m. *Skattskyldig, som anfört besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller skattedomstols beslut rörande taxering, må beviljas anstånd med inbetalning av*

1 m o m. *Skattskyldig må av lokal skattemyndighet erhålla anstånd med inbetalning av skatt eller ränta*

1) *om taxeringsintendenten anfört besvär över taxering med yrkande*

*(Nuvarande lydelse)*

skatt på grund av taxeringen, därest vederbörande taxeringsintendent i yttrande över den skattskyldiges framställning om anstånd förklarar sig icke hava något att erinra mot bifall, helt eller delvis, till densamma. Under enahanda förutsättning må skattskyldig, som hos prövningsnämnd gjort ansökan om skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller som anfört besvär över prövningsnämnds eller skattedomstols beslut angående dylik skatteberäkning, beviljas anstånd med inbetalning av skatt på grund av taxering, varigenom den ackumulerade inkomsten tages till beskattning. Anstånd må avse skatt till belopp, som betingas av taxeringsintendentens yttrande.

Har skattskyldig taxerats å mer än en ort för samma inkomst, garantibelopp för fastighet eller förmögenhet, må anstånd medgivas med inbetalning, helt eller delvis, av ettdera eller båda av de skattebelopp, som påförts i anledning av taxeringen i fråga.

Anståndet skall gälla till dess två månader förflutit från dagen för prövningsnämndens eller vederbörande skattedomstols beslut i anledning av besvär eller ansökan som i första stycket avses.

2 m o m. Har dödsbo ansökt om

*(Föreslagen lydelse)*

om ändring i densamma till den skattskyldiges förmån: till belopp, som betingas av taxeringsintendentens yrkande,

2) om taxeringsintendenten i yttrande över besvär, som den skattskyldige anfört över taxering, helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges yrkanden: till belopp, som betingas av taxeringsintendentens yttrande,

3) om taxering, varöver den skattskyldige anfört besvär, blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende: till belopp, som betingas av felräkningen, misskrivningen eller förbiseendet,

4) om den skattskyldige taxerats å mer än en ort för samma inkomst, garantibelopp för fastighet eller förmögenhet: till belopp, motsvarande ettdera eller båda av de skattebelopp, som påförts i anledning av taxeringen,

5) om den skattskyldige gör gällande att på grund av fel vid debitering skatt påförts honom obehörigen eller med för högt belopp: till belopp, som betingas av felaktigheten i debiteringen,

6) om preliminär skatt, som enligt 27 § 2 mom. skall gottskrivas den skattskyldige, kan beräknas överstiga motsvarande slutliga skatt och kan beräknas bliva avkortad enligt 65 § samt den skattskyldige försummat att begära jämkning inom den i 45 § 1 mom. sista stycket angivna tiden: till så stor del av skatten, som kan antagas bliva avkortad.

2 m o m. Skattskyldig eller, i fall

*(Nuvarande lydelse)*

befrielse från erläggande av skatt, som påförts den avlidne eller dödsboet, eller har dödsboet anfört besvär över beslut i sådan fråga, skall vad i 1 mom. första och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

3 m o m. Gör skattskyldig gällande att han på grund av fel vid debiteringen påförts skatt obehörigen eller med för högt belopp och har han häri sökt rättelse hos lokal skattemyndighet, må den skattskyldige beviljas anstånd med erläggande av skatten eller del därav. Anståndet skall gälla till dess en månad förflutit från dagen för den lokala skattemyndighetens beslut i anledning av ansöknings om rättelse i debiteringen.

4 m o m. Om den preliminära skatt, som enligt 27 § 2 mom. skall gottskrivas skattskyldig, kan beräknas överstiga motsvarande slutliga skatt och om det överskjutande beloppet är helt eller delvis oguldet, må den skattskyldige, därest han försummat att begära jämkning inom den i 45 § 1 mom. sista stycket angivna tiden, beviljas anstånd med erläggande av så stor del av nämnda belopp, som kan antagas bli avkortat enligt 65 §.

(Se vidare anvisningarna.)

*(Föreslagen lydelse)*

som nedan vid 2) sägs, dödsbo må av vederbörande länsstyrelse erhålla anstånd med inbetalning av skatt eller ränta,

1) om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet i behörig tid av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå såsom uppenbart obilligt: till belopp, som betingas av den skattskyldiges yrkande i fråga om taxeringen,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansöknings eller besvären,

3) om ansökan gjorts angående avkortning enligt förordningen den 6 juni 1952 (nr 410) med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall eller angående befrielse enligt 85 § 2 mom. från erläggande av ränta å kvarstående skatt eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp, som betingas av ansöknings eller besvären.

Anstånd i fall, som i första stycket vid 1) avses, må medges endast om den skattskyldige till länsstyrelsen avlämnar nöjaktig säkerhet, därest det icke med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständighe-

*(Nuvarande lydelse)*

Beslut om anstånd, som i 48 och 49 §§ sägs, meddelas, *efter skattskyldigs framställning*, av den lokala skattemyndighet, som utfärdat debetsedel å den skatt som med anståndet avses.

Ansökan om ————— till prövning.

Beslut om ————— för denne.

I fråga ——— motsvarande tillämpning.

1 m o m. Har skattskyldig eller arbetsgivare som verkställt skatteavdrag underlåtit att inbetala skatt i tid och ordning, som i 53 eller 54 § eller 56 § 3 mom. sägs, skall utgå restavgift, beräknad efter *fyra* öre för varje hel krona av den del av skatten, som sålunda icke erlagts, dock ej mindre än en krona. *Restavgiften* skall vid öretal över femtio avrundas uppåt och vid annat öretal avrundas nedåt till helt krontal. Vad *nu* sagts skall i fall, som avses i 56 § 3 mom. andra stycket, gälla endast om där angiven inbetalning icke

*(Föreslagen lydelse)*

*terna i övrigt kan antagas, att det belopp, som med anståndet avses, ändock kommer att behörigen erläggas.*

3 m o m. Anstånd må, utom i fall som i 1 mom. vid 6) avses, meddelas att gälla längst intill dess två månader förflutit från dagen för beslut i anledning av ansökan eller besvär, varom i 1 och 2 mom. förmäles. Meddelat anstånd må, när skäl därtill äro, omedelbart återkallas.

(Se vidare anvisningarna.)

## 50 §.

Beslut om anstånd, som i 48 § och 49 § 1 mom. sägs, meddelas av den lokala skattemyndighet, som utfärdat debetsedel å den skatt som med anståndet avses.

## 58 §.

1 m o m. Har skattskyldig eller arbetsgivare som verkställt skatteavdrag underlåtit att inbetala skatt i tid och ordning, som i 53 eller 54 § eller 56 § 3 mom. sägs, skall utgå restavgift, beräknad efter *sex* öre för varje hel krona av den del av skatten, som sålunda icke erlagts, dock ej mindre än en krona.

*Arbetsgivare, som i första stycket avses, skall utöver restavgift erlægga tilläggsavgift för varje påbörjat år, utöver det första, efter utgången av den uppbördsmanad, under vilken skatten rätteligen skolat erläggas, in-*

*(Nuvarande lydelse)*

verkställts senast under den upp-  
bördstermin, som infaller närmast  
efter utgången av den månad, under  
vilken skatteavdraget verkställts, el-  
ler, såvitt gäller inbetalning från ar-  
betsgivare som avses i 53 § 1 mom.  
tredje stycket, senast den 18 i den  
månad under vilken nämnda upp-  
bördstermin infaller.

*(Föreslagen lydelse)*

till dess skatten inbetalas eller ock  
av den lokala skattemyndigheten  
fastställs till betalning. Tilläggsav-  
gift skall för varje sådant år beräk-  
nas till sex öre för varje hel krona  
av den del av skatten, som icke er-  
lagts, dock ej mindre än en krona.  
Vad i denna förordning finnes stad-  
gat om restavgift skall äga motsva-  
rande tillämpning i fråga om till-  
äggsavgift.

Restavgift skall vid öretal över  
femtio avrundas uppåt och vid annat  
öretal avrundas nedåt till helt kron-  
tal.

Vad i första, andra och tredje styc-  
kena sagts skall i fall, som avses i  
56 § 3 mom. andra stycket, gälla en-  
dast om där angiven inbetalning icke  
verkställts senast under den upp-  
bördstermin, som infaller närmast  
efter utgången av den månad, under  
vilken skatteavdraget verkställts, el-  
ler, såvitt gäller inbetalning från ar-  
betsgivare som avses i 53 § 1 mom.  
tredje stycket, senast den 18 i den  
månad under vilken nämnda upp-  
bördstermin infaller.

## 68 §.

1 m o m. Överstiger erlagd preli-  
minär skatt motsvarande slutliga  
skatt eller har genom skatteavdrag  
enligt 40 § tredje stycket innehållits  
mer än som svarar mot den skatt-  
skyldige påförd kvarstående skatt,  
skall länsstyrelsen i det län, där skat-  
ten debiterats, skyndsamt ombesörja  
att det överskjutande beloppet åter-  
betalas till den skattskyldige utan  
kostnad för denne. Restitution skall

1 m o m. Överstiger erlagd preli-  
minär skatt motsvarande slutliga  
skatt eller har genom skatteavdrag  
enligt 40 § tredje stycket innehållits  
mer än som svarar mot den skatt-  
skyldige påförd kvarstående skatt,  
skall länsstyrelsen i det län, där skat-  
ten debiterats, skyndsamt ombesörja  
att det överskjutande beloppet åter-  
betalas till den skattskyldige utan  
kostnad för denne. Restitution

*(Nuvarande lydelse)*

dock icke ske av belopp understigande fem kronor.

Det åligger ————— i staden.

Sedan beslut, ————— äger återbekomma.

Finner Kungl. ————— därom förordna.

2 m o m. Har vid ————— mycket erlagts.

Finner länsstyrelsen ————— erlagt belopp.

Envar, som eljest vinner nedsättning i eller befrielse från honom påförd slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt eller berättigas återbekomma ytterligare överskjutande preliminär skatt, äger att genom länsstyrelsen i det län, där debiteringen skett, kostnadsfritt återbekomma vad han för mycket erlagt.

*(Föreslagen lydelse)*

av preliminär skatt skall dock icke ske av belopp understigande tio kronor.

Envar, som eljest vinner nedsättning i eller befrielse från honom påförd slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt eller berättigas återbekomma ytterligare överskjutande preliminär skatt, äger att genom länsstyrelsen i det län, där debiteringen skett, kostnadsfritt återbekomma vad han för mycket erlagt. *Restitution av belopp understigande tio kronor skall dock ske endast när fråga är om rättelse av felaktighet i debitering eller avräkning.*

## 69 §.

1 m o m. Därest den ——— preliminär skatt.

*Ränta som i föregående stycke sägs skall icke utgå å belopp, varå i 2 mom. omförmäld ränta tillgodoföres den skattskyldige.*

*Har slutlig eller kvarstående skatt genom fel vid debiteringen blivit påförd med oriktigt belopp eller har preliminär skatt blivit tillgodoräknad med felaktigt belopp eller skall slutlig eller kvarstående skatt av annan anledning nedsättas, skall ny beräkning av ränta enligt första stycket verkställas.*

2 m o m. Den som ——— den skattskyldige.

*Ränta enligt första stycket skall utgå, förutom å det skattebelopp som skall återbetalas, jämväl å det belopp, som beräknas jämlikt 1 mom. andra stycket.*

Vid beräkning ——— skall iakttagas:

att ränta utgår för skatt, som preliminärt erlagts *under vederbörligt*

att ränta utgår för skatt, som preliminärt erlagts *ävensom för ränta*

*(Nuvarande lydelse)*

uppbördsår, från utgången av nämnda år samt för annan skatt, därest den erlagts under förra hälften av ett uppbördsår, från och med den 1 därpå följande september och, därest den erlagts under senare hälften av ett uppbördsår, från och med den 1 därpå följande mars;

att, därest — — — — beloppet återbetalas.

*(Föreslagén lydelsè)*

enligt 1 mom. andra stycket, från utgången av taxeringsåret samt för annan skatt, därest den erlagts under förra hälften av ett kalenderår, från och med den 1 därpå följande juli och, därest den erlagts under senare hälften av ett kalenderår, från och med den 1 därpå följande januari;

3 mom. Har beslut, som föranlett ränta enligt 1 mom. andra stycket eller 2 mom., ändrats på sådant sätt att, om ändringsbeslutet beaktats vid ränteberäkningen, ränta icke skulle ha utgått eller utgått med lägre belopp, är den skattskyldige pliktig återbetala vad han sålunda för mycket uppburit. Vad i denna förordning stadgas om tillkommande skatt skall därvid äga motsvarande tillämpning.

## 71 §.

Åtgärder för uttagande av skatt må icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas.

1 mom. Åtgärder för uttagande av skatt må icke vidtagas mot skattskyldig senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas eller, i fråga om preliminär skatt som i 27 § 2 mom. vid 2) avses, fastställts till betalning.

Utan hinder av vad i första stycket sagts må åtgärder för uttagande av skatt, beträffande vilken anstånd med inbetalning medgivits jämlikt 49 § i avvaktan på kammarrätens eller Kungl. Maj:ts utslag i anledning av besvär, vidtagas till dess

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

två år förflutit från utgången av den månad, då utslaget meddelades.

2 m o m. Har arbetsgivare verkställt skatteavdrag för preliminär skatt men icke inbetalat det innehållna beloppet, må beslut av lokal skattemyndighet om fastställelse av arbetsgivarens ansvarighet icke meddelas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår då sådan kvarstående skatt skulle ha erlagts, som svarar mot preliminär skatt för det inkomstår då skatteavdraget verkställdes. Avser skatteavdraget kvarstående skatt, må fastställelsen icke ske senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas.

Åtgärder för indrivning av skatt, som arbetsgivare innehållit genom skatteavdrag, må icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår då beslut om fastställelse, som i första stycket sagts, meddelades.

Har arbetsgivare underlåtit verkställa skatteavdrag, må åtgärder för uttagande av skatten icke vidtagas mot arbetsgivaren, sedan arbetstagarrens ansvarighet för skatten enligt bestämmelserna i 1 mom. första stycket upphört.

Utan hinder av vad som ovan stadgats må dock kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag, genom vilket arbetsgivare förklarats ansvarig för arbetstagarers skatt, bringas till verkställighet genom indrivning under en tid av två år från utgången av den månad utslaget meddelades.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

## 72 a §.

*Kungl. Maj:t förordnar inom varje län ett allmänt ombud att föra det allmännas talan i mål, som avses i 86 § fjärde stycket.*

## 75 §.

Underlåter arbetsgivare, — — — i fråga.

Efterkommer arbetsgivaren — — — må beviljas.

Arbetsgivare eller — — — erlægga restavgift.

Har lokal — — — ansvarighet föreligga.

Därest arbetsgivare efter besvär över lokal skattemyndighets beslut funnits icke vara ansvarig för arbetstagares skatt, skall länsstyrelsen till arbetsgivaren återbetala skatt, som denne erlagt för arbetstagaren, jämte *erlagd* restavgift ävensom ränta efter fem procent för år.

Därest arbetsgivare efter besvär över lokal skattemyndighets beslut funnits icke vara ansvarig för arbetstagares skatt, skall länsstyrelsen till arbetsgivaren återbetala skatt, som denne erlagt för arbetstagaren, jämte restavgift ävensom ränta efter fem procent för år. *Häftar arbetsgivare för restförd skatt eller arbetstagares skatt, för vilken han funnits ansvarig, äger han dock utfå allenast vad som överstiger det oguldena beloppet jämte därå belöpande restavgift. Förklaras arbetsgivare enligt senare meddelat beslut, helt eller delvis, ansvarig för skatten, är han pliktig återbetala uppburden ränta i vad den avser skattebelopp, för vilket han funnits ansvarig. Vad i andra stycket sägs skall därvid äga motsvarande tillämpning.*

Har arbetstagares — — — å indrivningskvittot.

## 76 §.

Arbetsgivare, som — — — erlagt skatten.

Utmätningssmannen må — — — erlægga restavgift.

*Den, som jämlikt 80 § 1 mom. tredje stycket förpliktats att jämte arbetsgivare svara för belopp, varmed*

*(Nuvarande lydelse)*

1 m o m. Utbetalar arbetsgivare, — — — med dagsböter.  
Fullgör arbetsgivare — — — sex månader.

Hörsammar icke skattskyldig anmaning att avlämna preliminär självdeklaration eller att fullständiga sådan deklaration eller att för jämkning inkomma med för den skattskyldige utfärdad debetsedel å preliminär skatt, eller

underlåter någon att hörsamma anmaning enligt 19 §, eller

underlåter arbetsgivare, som är skyldig verkställa skatteavdrag, att fullgöra sådan skyldighet eller verkställer han skatteavdrag med för lågt belopp, eller

fullgör arbetsgivare icke vad honom åligger enligt 43 eller 78 §,

äger länsstyrelsen förelägga den försumlige lämpligt vite.

*(Föreslagen lydelse)*

arbetstagares lön minskats för gäldande av dennes skatt, äger söka erlagt skattebelopp åter av arbetsgivaren. Därvid skall i tillämpliga delar gälla vad i första och andra styckena sagts.

## 80 §.

*Beror underlåtenhet, som i andra stycket sagts, på uppsåt eller grov oaktsamhet hos någon som företräder arbetsgivare, vilken är juridisk person, må domstol på därom förd talan förplikta företrädaren att jämte arbetsgivaren svara för skattebeloppet. När särskilda skäl äro därtill, må ansvarigheten jämkas eller eftergivnas.*

## 83 §.

Hörsammar icke skattskyldig anmaning att avlämna preliminär självdeklaration eller att fullständiga sådan deklaration eller att för jämkning inkomma med för den skattskyldige utfärdad debetsedel å preliminär skatt, eller

underlåter någon att hörsamma anmaning enligt 19 §, eller

underlåter arbetsgivare, som är skyldig verkställa skatteavdrag, att fullgöra sådan skyldighet eller verkställer han skatteavdrag med för lågt belopp, eller

fullgör arbetsgivare icke vad honom åligger enligt 43 eller 78 §,

äger den lokala skattemyndigheten eller länsstyrelsen förelägga den försumlige lämpligt vite. Vite må ej

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*bestämmas under etthundra eller över femtusen kronor.*

*Vite må icke föreläggas staten, kommun eller annan menighet, ej heller ämbets- eller tjänsteman i tjänsten.*

Om uttagande — — — eller häradskrivare.

*Finnes, då fråga uppkommer om utdömande av vite, ändamålet med vitet hava förfallit, må vitet ej utdömas. Har vitesföreläggande iakttagits först efter det anmälan enligt tredje stycket inkommit, skall ändamålet med vitet icke anses hava därigenom förfallit.*

*Vid prövning av anmälan enligt tredje stycket må jämväl fråga, huruvida och med vilket belopp vitet bort erläggas, komma under bedömande.*

## 85 §.

1 m o m. Den, som — — — av beslutet.

*Över beslut, varigenom vite förelagts, må klagan ej föras.*

## 86 §.

Över länsstyrelses beslut enligt denna förordning må besvär anföras hos kammarrätten, dock att klagan icke må föras över länsstyrelses beslut rörande preliminär taxering, sättet för uttagande av preliminär skatt, debitering eller jämkning av sådan skatt, verkställande av skatteavdrag eller anstånd med inbetalning av skatt. Besvären skola hava inkommit till länsstyrelsen inom en månad från den dag, då klaganden erhöll del av beslutet, vid påföljd, om den tid försittes, att besvären icke upp- tagas till prövning. Ej må den om-

Över länsstyrelses beslut enligt denna förordning må besvär anföras hos kammarrätten, dock att klagan icke må föras över länsstyrelses beslut rörande preliminär taxering, sättet för uttagande av preliminär skatt, debitering eller jämkning av sådan skatt, verkställande av skatteavdrag eller anstånd med inbetalning av skatt *eller beslut, varigenom vite förelagts eller förordnande om avskrivning av skatt meddelats*. Besvären skola hava inkommit till länsstyrelsen inom en månad från den dag, då klaganden erhöll del av be-

*(Nuvarande lydelse)*

ständigheten, att besvären i stället för till länsstyrelsen ingivits till kammarrätten, utgöra hinder för deras upptagande till prövning, därest besvären till kammarrätten inkommit före utgången av nyss stadgade besvärstid. I sådant fall skola besvären av kammarrätten omedelbart överlämnas till vederbörande länsstyrelse.

Besvärsrätt tillkommer den som beslutet avser, så ock, när fråga är om beslut enligt 68 § 2 mom. eller 70 § 2 mom. i anledning av underrättelse från riksrevisionsverket, *vederbörande revisor*.

Sedan besvären — — — giva anledning.

Över kammarrättens — — — till prövning.

*Vid prövning av besvär över utdömande av vite må jämväl frågan, huruvida vitet bort föreläggas, komma under bedömande.*

## 87 §.

Besvär över — — — — — erlægga skatt.

*(Föreslagen lydelse)*

slutet, vid påföljd, om den tid försittes, att besvären icke upptagas till prövning. Ej må den omständigheten, att besvären i stället för till länsstyrelsen ingivits till kammarrätten, utgöra hinder för deras upptagande till prövning, därest besvären till kammarrätten inkommit före utgången av nyss stadgade besvärstid. I sådant fall skola besvären av kammarrätten omedelbart överlämnas till vederbörande länsstyrelse.

Besvärsrätt tillkommer den som beslutet *eller utslaget* avser, så ock *allmänt ombud*, när fråga är om beslut enligt 68 § 2 mom. eller 70 § 2 mom. i anledning av underrättelse från riksrevisionsverket *eller länsstyrelsens beslut, som innebär nedsättning i eller befrielse från ansvarighet för arbetstagares skatt, restavgift eller ränta å kvarstående skatt. Mot kammarrättens utslag i andra mål än som nu sagts må talan föras av allmänt ombud, i den mån länsstyrelsens beslut genom utslaget ändrats.*

*Åtgärd enligt denna förordning må vidtagas utan hinder av att det*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

beslut eller utslag som föranleder  
åtgärden icke äger laga kraft.

### Anvisningar

till 40 §.

I 40 § andra och tredje styckena angivna skatteavdrag med *tjugufem procent av lönebeloppet* skola ej verkställas, då det är för arbetsgivaren uppenbart att anställningen hos honom är att anse såsom bisyssla. Är så ej fallet, må avdrag underlåtas allenast därest arbetstagaren med intyg från lokal skattemyndighet styrker att fråga är om bisyssla.

I 40 § andra och tredje styckena angivna skatteavdrag skola ej verkställas, då det är för arbetsgivaren uppenbart att anställningen hos honom är att anse såsom bisyssla. Är så ej fallet, må avdrag underlåtas allenast därest arbetstagaren med intyg från lokal skattemyndighet styrker att fråga är om bisyssla.

Skatteavdrag skall — — — av anställningen.

Det åligger — — — att göras.

Har genom — — — mycket innehållits.

Kan det — — — lokala skattemyndigheten.

Vad i — — — så förordnar.

till 49 §.

**1. Lokal skattemyndighets beslut i anledning av framställning om anstånd enligt 49 § 1 mom. första stycket** skall grundas på det yttrande över framställningen, som det åligger *taxeringsintendent* att avgiva. Denne skall, därest detta med hänsyn till föreliggande omständigheter är möjligt, i yttrandet tillkännagiva sitt ställningstagande till de över taxeringen anförda besvären. Är utredningen i besvärssärendet icke avslutad och anser sig *taxeringsintendenten* med hänsyn härtill eller av annat skäl icke kunna göra något uttalande rörande sitt framtida ställningstagande till besvären, skall

*(Nuvarande lydelse)*

*detta meddelas den lokala skattemyndigheten, som i sådant fall har att avslå framställningen om anstånd med skattens erläggande.*

2. I fall som avses i 49 § 1 mom. andra stycket bör anståndet avse skatten enligt den taxering, som kan beräknas skola undanröjas. Har preliminär skatt avräknats å slutlig skatt enligt nämnda taxering, kan anstånd beviljas även med betalning av så stor del av skatten på grund av den å rätt ort påförda taxeringen, som motsvaras av nämnda preliminära skatt.

*(Föreslagen lydelse)*

1. I fall som avses i 49 § 1 mom. vid 4) bör anståndet avse skatten enligt den taxering, som kan beräknas skola undanröjas. Har preliminär skatt avräknats å slutlig skatt enligt nämnda taxering, kan anstånd beviljas även med betalning av så stor del av skatten på grund av den å rätt ort påförda taxeringen, som motsvaras av nämnda preliminära skatt.

2. Till ledning för prövning av ansökan om anstånd enligt 49 § 2 mom. första stycket vid 1) må följande vägledande synpunkter anges. Om skattebeloppet är förhållandevis ringa eller om den skattskyldiges ekonomi är allmänt sett god torde — om förutsättningar för anstånd eljest föreligga — anstånd utan säkerhet ofta kunna medges. Detsamma är förhållandet om det kan antagas, att besvären över taxeringen med hänsyn till bestämmelserna i 89 § taxeringsförordningen eller av annan anledning komma att bliva avgjorda inom en nära framtid. Om så anses lämpligt kan anståndstiden begränsas; förlängning av anståndstiden medges då först efter förnyad ansökan och prövning av den skattskyldiges förhållanden. Om skäl därtill äro må anstånd begränsas till att avse blott en del av det skattebelopp varom fråga är.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. I samband med ikraftträdandet skall följande iakttagas.

1. Förordningens bestämmelser skola gälla redan före ikraftträdandet i avseende på åtgärder för förordningens tillämpning därefter.

2. Äldre bestämmelser i 27 § 3 mom., 28 §, 68 § 1 mom. och 69 § skola allttjämt gälla i fråga om skatt på grund av 1966 eller tidigare års taxering.

3. Äldre bestämmelser i 58 § 1 mom., 71 § och 80 § 1 mom. skola allttjämt gälla i fråga om skatt, som förfallit till betalning före den 1 mars 1967, eller, såvitt angår skatt som avses i 75 §, i fråga om skatt, vilken bort redovisas före sistnämnda dag, därest skatteavdrag verkställts i behörig ordning.

4. Äldre bestämmelser i 85 § 1 mom. och 86 § skola allttjämt gälla i fråga om besvär över beslut, som meddelats före den 1 januari 1967.

## Förslag till

### Lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 35 § 5 mom., 46 § 2 mom. och 53 § 1 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

#### (Nuvarande lydelse)

5 m o m. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas jämväl dels lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels ock intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan *i slutlig eller tillkommande skatt ingående* folkpensionsavgift eller tilläggsavgift, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

#### (Föreslagen lydelse)

#### 35 §.

5 m o m. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas jämväl dels lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels ock intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan folkpensionsavgift eller tilläggsavgift, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 46 §.

2 m o m. I hemortskommunen — — — eller uppfostran;  
2) för dels sådan *i slutlig eller tillkommande skatt ingående* tilläggsavgift, som under beskattningsåret påförts den skattskyldige, dels ock avgift för pensionsförsäkring, som ej avses i 33 §, därest avgiften under beskattningsåret erlagts för försäkring, vilken äges av den skattskyldige själv eller, i förekommande fall, hans make eller hans omyndiga barn;

2) för dels sådan tilläggsavgift, som under beskattningsåret påförts den skattskyldige, dels ock avgift för pensionsförsäkring, som ej avses i 33 §, därest avgiften under beskattningsåret erlagts för försäkring, vilken äges av den skattskyldige själv eller, i förekommande fall, hans make eller hans omyndiga barn;

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 35 § 5 mom. se 1959:564, av 46 § 2 mom. se 1964:76 och av 53 § 1 mom. se 1963:303.

*(Nuvarande lydelse)*

3) för dels sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående sjukförsäkringsavgift enligt 19 kap. 2 § lagen om allmän försäkring, som under beskattningsåret påförts den skattskyldige, dels ock premier och andra avgifter, som skattskyldig erlagt för försäkringar av följande slag, vilka ägas av honom själv eller, i förekommande fall, hans make eller hans omyndiga barn, nämligen kapitalförsäkring, arbetslöshetsförsäkring samt sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, därunder inbegripen avgift till sjukkassa för begravningshjälp, som ej avses i 33 § och som ej utgör sjukförsäkring enligt 2—4 kap. lagen om allmän försäkring; samt

4) för belopp ————— 1 000 kronor.

Har skattskyldig ——— eller underhållsbidraget.

Därest skattskyldig ——— nämnda tid.

Avdrag, som ————— 18 år.

*(Föreslagen lydelse)*

3) för dels sådan sjukförsäkringsavgift enligt 19 kap. 2 § lagen om allmän försäkring, som under beskattningsåret påförts den skattskyldige, dels ock premier och andra avgifter, som skattskyldig erlagt för försäkringar av följande slag, vilka ägas av honom själv eller, i förekommande fall, hans make eller hans omyndiga barn, nämligen kapitalförsäkring, arbetslöshetsförsäkring samt sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, därunder inbegripen avgift till sjukkassa för begravningshjälp, som ej avses i 33 § och som ej utgör sjukförsäkring enligt 2—4 kap. lagen om allmän försäkring; samt

## 53 §.

1 m o m. Skyldighet att ——— 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

—————  
för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här

a) fysisk person

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

—————  
för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här

*(Nuvarande lydelse)*

i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående folkpensionsavgift eller tilläggsavgift, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

b) staten: — — — — — eller rörelse.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1967.

*(Föreslagna lydelse)*

i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för sådan folkpensionsavgift eller tilläggsavgift, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

## Förslag till

### Förordning angående ändrad lydelse av 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt

Härigenom förordnas, att 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

#### 4 §.

1 m o m. Från sammanlagda — — — ske för underskott, som — — — eller lotterivinst;

*slutlig skatt eller fastighetsskatt, som här i riket påförts skattskyldig på grund av taxering under året näst före det taxeringsår, varom fråga är, eller sådan här i riket påförd tillkommande skatt, varå skattskyldig under förstnämnda år erhållit debetsedel, allt till den del skatten skall erläggas till kommun eller annan kommunal samfällighet eller avser sådan tilläggspensionsavgift, som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret och för vilken avdrag icke åtnjutits enligt nästföljande stycke.*

*allmän kommunalskatt, som här i riket påförts skattskyldig på grund av taxering under året näst före det taxeringsår, varom fråga är, eller sådan tilläggspensionsavgift, som påförts den skattskyldige under året näst före taxeringsåret och för vilken avdrag icke åtnjutits enligt nästföljande stycke.*

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Har sådan — — — i fråga.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 4 § 1 mom. se 1964:77.

### Förslag till

#### Förordning om ändrad lydelse av 5 § förordningen den 30 november 1951 (nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom förordnas, att 5 § förordningen den 30 november 1951 angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

5 §.

Bifalles ansökan varom i 4 § sägs, skall länsstyrelsen meddela förordnande om avkortning eller, där restitution skall ske, tillställa den skattskyldige honom tillkommande belopp över postgiro.

Å restituerat belopp utgår icke ränta.

(Föreslagen lydelse)

Bifalles ansökan varom i 4 § sägs, skall länsstyrelsen meddela förordnande om avkortning eller, där restitution skall ske, tillställa den skattskyldige honom tillkommande belopp över postgiro. *Förordnande som nu sagts må meddelas utan hinder av att det beslut eller utslag, som föranleder avkortning eller restitution, icke äger laga kraft.*

Å restituerat belopp utgår icke ränta, *som i 69 § 2 mom. uppbördsförordningen sägs.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser angående ränta skola alltjämt gälla i fråga om skatt på grund av 1966 eller tidigare års taxering.

## Förslag till

### Förordning angående ändrad lydelse av 3 och 5 §§ förordningen den 6 juni 1952 (nr 410) om begränsning av skatt i vissa fall

Härigenom förordnas, att 3 och 5 §§ förordningen den 6 juni 1952 om begränsning av skatt i vissa fall skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

#### 3 §.

Vid tillämpning av denna förordning skall, där avkortning kan ske, sådan i första hand äga rum. Kan avkortning icke ske eller kan sådan ske allenast till viss del, skall det enligt 2 § beräknade beloppet, i den mån det ej kunnat avkortas och det täckes av erlagt skattebelopp, återbetalas till den skattskyldige. Å sålunda återbetalat belopp utgår icke ränta.

Vid tillämpning av denna förordning skall, där avkortning kan ske, sådan i första hand äga rum. Kan avkortning icke ske eller kan sådan ske allenast till viss del, skall det enligt 2 § beräknade beloppet, i den mån det ej kunnat avkortas och det täckes av erlagt skattebelopp, återbetalas till den skattskyldige. Å sålunda återbetalat belopp utgår icke ränta, som i 69 § 2 mom. uppbördsförordningen sägs.

#### 5 §.

Finnes ansökning böra bifallas, skall länsstyrelsen eller överståthållarämbetet antingen meddela förordnande om avkortning eller tillställa sökanden honom tillkommande *restituerat* belopp över postgiro eller ock vidtagna båda dessa åtgärder.

Finnes ansökning böra bifallas, skall länsstyrelsen eller överståthållarämbetet antingen meddela förordnande om avkortning eller, *där återbetalning skall ske*, tillställa sökanden honom tillkommande belopp över postgiro eller ock vidtagna båda dessa åtgärder. *Avkortning eller återbetalning som nu sagts må ske utan hinder av att det beslut eller utslag, som föranleder åtgärden, icke äger laga kraft.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser angående ränta skola alltjämt gälla i fråga om skatt på grund av 1966 eller tidigare års taxering.

## Förslag till

### Förordning angående ändrad lydelse av 14 § 2 mom. och 20 § förordningen den 16 maj 1958 (nr 295) om sjömansskatt

Härigenom förordnas, att 14 § 2 mom. och 20 § förordningen den 16 maj 1958 om sjömansskatt skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)*

14 §.

2 m o m. Inbetalas sjömansskatt senare än i 1 mom. sägs, skall *restavgift utgå med fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som icke erlagts i rätt tid. Uppkommer vid beräkningen öretal, iakttages att öretal över femtio avrundas uppåt och annat öretal avrundas nedåt till helt krontal, dock att restavgift icke i något fall utgår med mindre än en krona.*

*(Föreslagen lydelse)*

14 §.

2 m o m. Inbetalas sjömansskatt senare än i 1 mom. sägs, skall *utgå restavgift och tilläggsavgift beräknade enligt bestämmelserna i 58 § 1 mom. första, andra och tredje styckena uppbördsförordningen. Beloppet av tilläggsavgift bestämmes därvid i förhållande till det antal påbörjade år, utöver det första, efter utgången av den tid, under vilken skatten rätteligen skolat erläggas, in- till dess skatten inbetalas eller revisionskrav, som i 17 § 2 mom. sägs, fastställes.*

20 §.

*Åtgärder för uttagande av sjömansskatt må icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket skatteavdrag verkställts eller skolat verkställas.*

*Har redare underlåtit verkställa avdrag för sjömansskatt, må åtgärder för uttagande av skatten icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket skatteavdrag skolat verkställas.*

*Revisionskrav mot redare i anledning av att innehållen sjömansskatt icke inbetalats må icke av sjömansskattenämnden fastställas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket skatteavdraget verkställdes.*

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*Åtgärder för indrivning av skatt, som i andra stycket här ovan avses, må icke vidtagas senare än fem år efter utgången av det år, under vilket fråga om fastställelse av revisionskravet prövats av sjömansskattenämnden.*

*Utan hinder av vad som ovan stadgats må dock kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag, genom vilket redare förklarats ansvarig för sjömansskatt, bringas till verkställighet under en tid av två år från utgången av den månad utslaget meddelades.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser skola alltjämt tillämpas i fråga om skatt, som genom skatteavdrag innehållits eller skolat innehållas under år 1966 eller tidigare år.

## Förslag till

### Förordning angående ändrad lydelse av 55 och 58 §§ förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt

Härigenom förordnas, att 55 och 58 §§ förordningen den 1 december 1959 om allmän varuskatt skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

55 §.

Skattskyldig, som anfört besvär över beslut rörande taxering till allmän varuskatt, må beviljas anstånd med inbetalning av skatt på grund av taxeringen. I fråga om sådant anstånd skola bestämmelserna i 49 § 1 mom. uppbördsförordningen äga motsvarande tillämpning.

Bestämmelserna i 49 § 1 mom. vid 1)–3) samt 2 mom. uppbördsförordningen om anstånd i vissa fall med inbetalning av skatt skola äga motsvarande tillämpning i fråga om skatt på grund av taxering till allmän varuskatt.

58 §.

Har deklaration ej avgivits och preliminär allmän varuskatt ej inbetalats inom föreskriven tid eller har skattskyldig underlåtit att inom sådan tid inbetala i avgiven deklaration angivet belopp, skall restavgift utgå å icke inbetalat belopp. Vad nu sagts skall gälla jämväl där preliminär allmän varuskatt eljest fastställts till betalning och skatten ej inbetalats inom i fastställelsebeslutet angiven tid, så ock där skattskyldig underlåtit att inbetala kvarstående eller tillkommande allmän varuskatt i tid och ordning som i 50 eller 51 § sägs.

Restavgiften utgår efter fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som icke erlagts, dock ej

Har deklaration ej avgivits och preliminär allmän varuskatt ej inbetalats inom föreskriven tid eller har skattskyldig underlåtit att inom sådan tid inbetala i *enlighet med* avgiven deklaration *utgående skatt*, skall restavgift utgå å icke inbetalat belopp. Vad nu sagts skall gälla jämväl där preliminär allmän varuskatt eljest fastställts till betalning och skatten ej inbetalats inom i fastställelsebeslutet angiven tid, så ock där skattskyldig underlåtit att inbetala kvarstående eller tillkommande allmän varuskatt i tid och ordning som i 50 eller 51 § sägs.

Restavgiften utgår efter sex öre för varje hel krona av den del av skatten, som icke erlagts, dock ej

*(Nuvarande lydelse)*

mindre än en krona. Restavgiften skall vid öretal över femtio avrundas uppåt och vid annat öretal avrundas nedåt till helt krontal.

Vad i — — — — — är fråga.

*(Föreslagen lydelse)*

mindre än en krona. Restavgiften skall vid öretal över femtio avrundas uppåt och vid annat öretal avrundas nedåt till helt krontal.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser i 58 § andra stycket skola alltjämt tillämpas i fråga om skatt, som förfallit till betalning före den 1 mars 1967.

## Förslag till

### Förordning om ändrad lydelse av 40 § förordningen den 18 december 1959 (nr 552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härigenom förordnas, att 40 § förordningen den 18 december 1959 angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

#### 40 §.

Tilläggs pensionsavgift skall vara erlagd före den 1 oktober året näst efter taxeringsåret eller, såvitt gäller i tillkommande skatt ingående tilläggs pensionsavgift, inom fyra månader efter utgången av den månad, under vilken den sista av de för skattebetalningen bestämda uppbörds-terminerna infallit.

Tilläggs pensionsavgift skall vara erlagd före den 1 oktober året näst efter taxeringsåret eller, såvitt gäller avgift, som icke ingår i slutlig skatt, inom åtta månader efter utgången av den månad, under vilken underrättelse om debitering av avgiften utfärdades.

Har tilläggs pensionsavgift, — — — stycket stadgas.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser skola alltså gälla i fråga om tilläggs pensionsavgifter som debiterats före ikraftträdandet.

## KAPITEL 1

### Utredningsdirektiven

Utredningens direktiv innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 5 juni 1959 av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng. Departementschefen anförde följande.

När källskattesystemet infördes år 1945 räknade man med att, sedan detta system under några år tillämpats i praktiken, en översyn av detsamma skulle göras med ledning av vunna erfarenheter. En sådan översyn kom även till stånd och fick till följd den nu gällande uppbördsförordningen av år 1953.

Även efter tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning kvarstår vissa uppbördsfrågor olösta. Några sådana frågor ställdes nämligen på framtiden under hänvisning till att ytterligare utredning erfordrades. Under åren därefter har vidare i skilda sammanhang aktualiserats olika spörsmål, som kräver mera ingående överväganden. De utestående frågorna har, vad angår organisation och mekaniska hjälpmedel, hänskjutits till uppbördsorganisationskommittén. Jag avser nu att upptaga vissa spörsmål av annan, företrädesvis processuell natur.

Källskattesystemet bygger på den principen att löntagarnas skatt — preliminär likaväl som kvarstående — skall erläggas i samband med utbetalning av lönen. Arbetsgivaren innehåller därvid skattebeloppet genom skatteavdrag och inbetalar det sedermera till staten.

Från den allmänna skyldigheten att vidkännas skatteavdrag finns vissa undantag. Bl. a. stadgas i 10 § fjärde stycket uppbördsförordningen att ersättning, som utbetalas till den som är i konkurs, inte skall bli föremål för källskatteavdrag. Bakom denna undantagsbestämmelse, som fanns intagen redan i 1945 års uppbördsförordning, ligger bl. a. överväganden av konkursrättslig natur. Vid tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning uttalades emellertid tvekan, om tillräckliga skäl föreligger att underlåta skatteavdrag å lön till konkursgäldenär. Det ansågs dock att denna fråga krävde en mer ingående utredning. I avvaktan på denna bibehölls undantagsbestämmelsen oförändrad.

Genom att konkursgäldenärens lön inte vid utbetalningen minskas med därå belöpande skatt tillföres konkursboet och därmed borgenärerna motsvarande belopp. Det allmänna hänvisas i regel till att göra sin skattefordran gällande i efterhand såsom kvarstående skatt eller — om konkursen drar ut på tiden — såsom restförd skatt.

Den rätt borgenärerna i konkursen sålunda har framför staten ter sig ingalunda självklar, eftersom fråga är om skatt på inkomster, som uppbäres efter konkursutbrottet. Därtill kommer, att konsekvenserna för konkursgäldenären ofta blir synnerligen kännbara. När konkursen avslutats, göres de uppsamlade skattekraven gällande mot honom. Genom skatteavdrag för preliminär och kvarstående skatt samt eventuell införsel för restförd skatt kan hans inkomster under lång tid komma att reduceras till existensminimum, innan de under konkursen upplupna skatterna erlagts eller preskriberats.

Den här angivna frågan, som bl. a. uppmärksammats i statsutskottets av innevarande års riksdag godkända utlåtande nr 87, synes nu böra utredas. Från upp-  
bördssynpunkt är det uppenbarligen önskvärt, att den på lön till konkursgäldenär  
belöpande skatten innehålles av arbetsgivare genom skatteavdrag enligt vanliga  
regler. Frågans konkursrättsliga sida måste emellertid klarläggas. Vidare måste  
undersökas vilka ändringar i konkurslagen och andra författningar som kan bli  
erforderliga vid en omläggning i antydd riktning av uppborðsförfarandet i sam-  
band med konkurs.

Frågan om källskatteavdrag å lön, som utbetalas till konkursgäldenären, har  
samband med spørsmålet om vem — konkursgäldenären eller konkursboet — som  
har att svara för skatt som belöper på andra inkomster under konkursen än lön,  
exempelvis å en av konkursboet bedriven rörelse. Enligt den praxis regerings-  
rätten tillämpat under senare år är konkursboet icke skattskyldigt för sådana  
inkomster. Åtskilliga skäl synes tala för att åvägabringa en ändring härvidlag.  
Detta spørsmål bör utredas i förevarande sammanhang.

Om en arbetsgivare inte fullgör sin skyldighet att verkställa skatteavdrag, blir  
han i viss utsträckning ansvarig för skatten. Krav på erläggande av skatt, som  
påförts den anställde och som bort innehållas av arbetsgivaren, kan då riktas mot  
denne. Om han inte efterkommer kravet, kan skatten indrivras på vanligt sätt.  
Beslut i sådan fråga meddelas av den lokala skattemyndigheten. Beslutet kan av  
arbetsgivaren överklagas hos länsstyrelsen, och över länsstyrelsens beslut får  
besvär anföras hos kammarrätten och därefter i sista hand hos regeringsrätten.  
Motsvarande gäller i huvudsak andra uppborðsmål.

När ett besvärsmål av detta slag behandlas hos länsstyrelsen, finns det inte  
något ombud för det allmänna, som kan uppträda såsom motpart till arbetsgivaren  
eller den skattskyldige. Om besvären bifalles, saknas det vidare ofta praktisk möj-  
lighet för det allmänna att få frågan prövad i högre instans. Formell besvärsmåls-  
föreligger visserligen för justitiekanslern, men av lätt insedda skäl torde det blott  
i undantagsfall vara möjligt för denne att bevaka kronans rätt i sådana mål.

Nu nämnda fråga har behandlats bl. a. av riksdagens år 1957 församlade revi-  
sorer, som ansåg att den borde på lämpligt sätt närmare undersökas. Statsut-  
skottet (utlåtande B 34/1958) fann det angeläget, att frågan snarast löses. Enligt  
utskottets mening talar flera skäl för att de bestyr, som sammanhänger med upp-  
draget att bevaka kronans rätt i nu förevarande fall, bör decentraliseras, förslags-  
vis till någon befattningshavare vid respektive läns förvaltningar.

Ett liknande problem har funnit sin lösning i 1959 års lagstiftning om processen  
i varuskattmål och liknande mål. I sådana mål skall sålunda det allmännas talan  
föras av ett allmänt ombud.

Frågan om företrädare för det allmänna i uppborðsmål synes nu böra bli före-  
mål för närmare utredning. Därvid kan motsvarande anordningar på andra om-  
råden tjäna till viss ledning. Jag syftar här icke blott på det allmänna ombudet i  
varuskattmål utan även på taxeringsintendenterna och hovrätternas advokat-  
fiskaler.

I anslutning till en redogörelse för vissa iakttagelser angående skatteuppborðen  
m. m. framlade riksdagens revisorer i sin berättelse vissa förslag, som syftade till  
aktivering i skilda hänseenden av skatteuppborðen. Statsutskottet underströk  
med anledning härav angelägenheten av att nöjaktig tillsyn sker över arbets-  
givarnas sätt att fullgöra sina skyldigheter beträffande de anställdas skatt. Ut-  
skottet uttalade sig för att revisorernas förslag jämte däröver avgivna utlåtanden  
underkastas en allmän och sammanfattande översyn, varvid i mån av behov även  
vederbörande näringsorganisationers uppfattning bör inhämtas.

Det synes lämpligt att de bestämmelser, som syftar till att göra skatteuppborðen

effektiv, tid efter annan granskas i belysning av vunna erfarenheter. Den av mig nu förordade utredningen torde lämpligen böra företaga en sådan granskning. I anslutning härtill bör prövas några särskilda frågor, som fått aktualitet under senare år. Sålunda har riksräkenskapsverket i en till finansdepartementet avgiven skrivelse påpekat, att ställföreträdare för arbetsgivare, som är juridisk person, inte för närvarande kan göras ansvarig gentemot statsverket för skattebelopp, som han underlåtit att innehålla genom skatteavdrag eller att redovisa. Enligt ämbetsverkets mening borde frågan om införande av sådant ansvar upptas till bedömande i samband med att en översyn av uppbördsförordningen i annat sammanhang blev aktuell. Vidare har riksdagens justitieombudsman i skrivelse till Kungl. Maj:t anmält, att missbruk förekommit av den i uppbördsförordningen upptagna regeln, att i fråga om anställd, som icke uppvisat debetsedel, skatteavdrag för preliminär skatt skall ske efter 25 procent. Härigenom har, framhåller justitieombudsmannen, befattningshavare med hög lön kunnat uppnå, att skatteavdraget blivit lägre än eljest skulle ha blivit fallet.

Slutligen torde i detta sammanhang få upptagas frågan om anstånd med inbetalning av skatt, som är beroende av utgången i en taxeringsprocess. Enligt gällande bestämmelser skall ett taxeringsbeslut utan hinder av besvär föranleda debitering av däremot svarande skatt. Anstånd med inbetalningen kan endast erhållas, om vederbörande taxeringsintendent tillstyrkt eller avser att tillstyrka nedsättning i taxeringen. Det har länge stått klart, att denna ordning inte är tillfredsställande, och krav på utvidgade möjligheter till anstånd har rests vid olika tillfällen, bl. a. i motioner inom riksdagen och i en skrivelse från justitieombudsmannen. Även enligt min mening talar vissa skäl för att möjligheterna till anstånd utvidgas. Vid utredningen av denna fråga bör övervägas huruvida icke avgörandet i anståndsfrågor i här avsedda fall lämpligen kan överflyttas till ett judiciellt organ, exempelvis kammarrätten. Såsom förutsättning för en ändring av de nuvarande bestämmelserna på området bör gälla, att statens möjligheter att utfå den genom skatteprocessen slutligen bestämda skatten inte nämnvärt försämras. En tänkbar utväg härvidlag kan vara, att den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. I förordningen om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg har skapats ett system för ställande av säkerhet genom bankgarantier. Ehuru bestämmelserna därom är ganska komplicerade, synes de praktiska erfarenheterna vara goda.

Utredningen bör bedrivas i samråd med uppbördsorganisationskommittén.

## KAPITEL 2

### Företrädare för det allmänna i uppbörds mål

#### *Gällande rätt m. m.*

Frågan om tillvaratagande av det allmännas rätt i administrativa besvärsmål har inom vissa områden lösts på så sätt, att i vederbörande författning föreskrivits, att det allmänna i besvärprocessen skall företrädas av ett s. k. allmänt ombud. Exempel på sådana ombud utgör taxeringsintendent, som har att föra det allmännas talan enligt såväl taxeringsförordningen som förordningen om allmän varuskatt, samt de allmänna ombuden enligt förordningarna om sjömanskatt och om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

Några liknande bestämmelser om allmänt ombud finns inte rörande uppbörds målen. UF innehåller i detta avseende endast en specialbestämmelse om besvär rätt i visst fall för revisor hos riksrevisionsverket. Enligt 86 § andra stycket UF äger således vederbörande revisor anföra besvär över de beslut länsstyrelse meddelar med anledning av riksrevisionsverkets anmärkningar mot verkställda debiteringsåtgärder. Bestämmelsen infördes 1961 i samband med antagandet av förordningen om förfarandet i anmärkningsmål och avsåg att tillförsäkra riksrevisionsverket inflytande på dessa ärendens vidarebehandling i avbidan på att undersökningen rörande ett allmänt ombud i uppbördsprocessen blev slutförd. I övrigt är man vid bedömandet av vem som för närvarande kan tänkas äga företräda det allmänna i uppbörds mål hänvisad till de stadganden som reglerar bevakandet av kronans rätt i allmänhet.

Enligt instruktionen för justitiekanslersämbetet åligger det ämbetet att i mål, som rör kronans rätt, där det inte ankommer på annan myndighet, föra eller låta föra Kungl. Maj:ts talan samt, på sätt därom är stadgat, besluta om fullföljande av talan i sådana mål. Skyldighet att föra kronans talan åvilar också åtskilliga ämbetsverk och andra myndigheter enligt för dem gällande instruktioner. Kronans rätt bevakas vidare av länsstyrelserna och överståthållarämbetet. Det föreskrivs således i länsstyrelseinstruktionen att länsstyrelsen i mål, där kronans rätt skall bevakas av länsstyrelsen, har att därtill förordna ombud med den befogenhet som i varje särskilt fall erfordras. Länsstyrelsen har vidare att tillse att erforderliga åtgärder till fullföljd av kronans talan behörigen vidtas och att i mål, där kronans rätt

skall bevakas av annan myndighet, på anmodan av denna förordna ombud. Motsvarande stadganden återfinns även i instruktionen för överståthållarämbetet.

I en alltjämt gällande kungl. kungörelse den 16 maj 1827 ges vissa föreskrifter angående fullföljd av talan i kronomål. Det stadgas däri bl. a. att, då kronan tappat i mål vid underdomstol och länsstyrelse förordnat ombud, länsstyrelsen har att göra anmälan därom hos justitiekanslersämbetet, som förordnar om målets nedläggande eller fullföljd. Länsstyrelsen har således inte befogenhet att enligt egen prövning fullfölja talan. I 1827 års kungörelse ges däremot inte några regler för det fall att kronan vunnit och motparten fullföljt talan i hovrätt eller högsta domstolen. Justitiekanslersämbetet har emellertid givit uttryck för uppfattningen, att ämbetet bör företräda kronan som svarande eller förklarande i hithörande mål vid hovrätt och högsta domstolen (cirkulärskrivelse till länsstyrelserna 27/4 1955).

De nu nämnda bestämmelserna reglerar närmast behörigheten för statliga myndigheter i domstolsprocess, vari kronan har att såsom part föra talan. I vilken utsträckning dessa bestämmelser är tillämpliga i det administrativa förfarandet, där lika utpräglade partsförhållanden mellan kronan och den enskilde vanligen inte föreligger, synes ovisst och rättspraxis ger inte heller någon bestämd ledning. Här må endast omnämnas att taxeringsintendent inte ansetts äga behörighet föra talan mot kammarrättens beslut i mål angående debitering av skatt och att kronokamrerare och länsstyrelse inte ansetts ha besvärsmålsrätt beträffande kammarrättens utslag i mål angående arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt respektive befrielse från ränta å kvarstående skatt (RÅ 1952 ref. 9; 1955 not Fi 1737; 1959 ref. 6). Rätt att från kammarrätten fullfölja talan och i regeringsrätten företräda kronan som part i mål angående arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt har däremot tillkommit justitiekanslersämbetet (RÅ 1958 ref. 2). Det bör kunna förutsättas att ämbetet godtas som part på samma sätt även i andra uppbördsfall, som fullföljs från kammarrätten. Några bestämda slutsatser beträffande justitiekanslersämbetets behörighet i övrigt att företräda kronan i uppbördsfall torde däremot inte kunna dragas. I yttrande över riksdagsrevisorernas år 1957 avgivna berättelse, som i det följande skall närmare beröras, anförde justitiekanslersämbetet beträffande denna fråga följande.

Vad angår spörsmålet om bevakandet av kronans rätt i fråga om avgöranden av lokal skattemyndighet och länsstyrelse beträffande arbetsgivares ansvarighet kanske kan ifrågasättas, om lagstiftaren avsett att uppbördsfall i dessa instanser skulle av kronan överklagas; möjligen har ansetts, att kronans rätt såvitt anginge dessa myndigheter finge tillgodoses av myndigheterna själva. Att justitiekanslersämbetet skulle bevaka kronans rätt på detta stadium torde i allt fall icke vara lämpligt. Det vore visserligen icke otänkbart, att ämbetet föranstaltade därom, att länsstyrelsens beslut rörande arbetsgivaransvar i alla de fall, då besluten gått kronan emot, skulle tillställas ämbetet för prövning av fullföljdsfrågan. Motsvarande åtgärd beträffande avgöranden av lokal skattemyndighet synes däremot vanskelig att vid-

taga, eftersom formligt beslut enligt inhämtad upplysning regelmässigt icke torde föreligga. I fråga om båda slagen av avgöranden gäller därjämte, att en riksmyndighet som justitiekanslersämbetet icke bör belastas med prövning av överklaganden av sådana avgöranden. Detta lärer vara uteslutet redan på grund av den ämbetet åliggande, mycket betungande arbetsbördan. Ämbetet har ej heller den befattning med uppbördsväsendet eller den närmare kännedom om uppbörds mål, som gör ämbetet särskilt skickat att handlägga frågor om överklagande av berörda avgöranden.

Justitiekanslersämbetet erinrade i sitt yttrande vidare om att ämbetet i cirkulärskrivelse den 8 oktober 1957 fäst länsstyrelsernas uppmärksamhet på möjligheten att i fall, då det befanns att talan å kronans vägnar borde föras mot kammarrättens avgörande i mål enligt UF, hos ämbetet göra framställning därom.

### *Framförda förslag*

1957 års riksdagsrevisorer framhöll i sin till 1958 års riksdag avgivna berättelse (§ 24) att oklarhet råder om huruvida någon har till ämbetsåliggande att bevaka kronans rätt i mål angående arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt. Revisorerna påpekade därvid att länsstyrelsen, som eljest bl. a. har till allmänt åliggande att tillvarataga kronans rätt i mål av liknande slag, uppenbarligen inte kan vara part i mål av denna karaktär, då länsstyrelsen även fungerar som instans i uppbörds mål. Enligt revisorerna kunde inte heller landskamrerare fungera som kronans ombud. Härom uttalade revisorerna följande.

Visserligen ansågs landskamrerare enligt ett regeringsrättsutslag av gammalt datum (RÅ 1924/1) kunna uppträda som kronans ombud vid talan emot kammarrättens beslut i en restitutionsfråga, i vilken länsstyrelsen även varit instans. Landskamrerarens ställning har emellertid sedan det angivna utslaget meddelades i grund förändrats genom 1943 års taxeringsreform. Denna innebär, såvitt här är i fråga, att landskamreraren icke längre har att uppträda som kronans ombud i taxeringsmål, utan skall intaga en opartisk ställning i taxeringsväsendet, vilket uttryckligen framgår av förarbetena till 1943 års reform. Detta förhållande har ytterligare accentuerats genom den partiella reform av taxeringsorganisationen, varom 1956 års riksdag fattade beslut. Att beakta i sammanhanget är vidare att landskamreraren som regel har att ensam efter föredragning av uppbördsassessor fatta beslut i uppbördsfrågor på länsstyrelsens vägnar. Landskamreraren synes sålunda icke vid sidan av uppgiften som beslutande administrativ instans kunna inneha ställning som kronans ombud.

Revisorerna, som under hand erfarit att justitiekanslersämbetet icke ansett det ändamålsenligt att ämbetet bevakade kronans rätt i förevarande mål, förklarade sig vidare helt dela denna uppfattning och fann det nödvändigt att frågan löstes på annat sätt. Enligt revisorerna kunde det därvid ifrågasättas, om inte inom länsstyrelsens ram ett sidoämbete i förhållande till beslutanderättens utövare borde inrättas för tillvaratagande av det all-

männas partsintresse i uppbördsfrågor. Sålunda kunde exempelvis en befattningshavare som inte tillhörde uppbördssektionen få i uppdrag att i uppbördsärenden bevaka det allmännas rätt och att i sådant avseende utföra processer vid skattedomstolarna. Det kunde enligt revisorerna även övervägas, huruvida inte uppdraget borde tilldelas taxeringsintendenten, som för det allmännas talan i taxeringsmål. Revisorerna fann det även tänkbart att för ändamålet anlätades någon från länsstyrelsen helt fristående tjänsteman.

Önskvärdheten av bestämmelser, som reglerar tillvaratagandet av det allmännas intressen i mål av förevarande slag, vitsordades av så gott som samtliga remissmyndigheter, som yttrade sig över revisorernas berättelse i denna del (riksdagstrycket 1958 A: C 14, del II s. 230—244). Förslag och synpunkter i olika hänseenden framfördes därvid.

*Justitiekanslersämbetet*, som enligt vad tidigare redovisats inte ansåg det lämpligt att ämbetet skulle bevaka kronans rätt i de två första instanserna, uttalade, att det inte var ändamålsenligt att tillvaratagandet av det allmännas intresse i förevarande hänseende tillkom ämbetet ens i den begränsade omfattning som uppgiften att fullfölja talan till regeringsrätten innebar. Ämbetet fortsatte.

Den bevakning av kronans rätt i fråga om arbetsgivares ansvarighet för skatt, som det torde vara angeläget att upprätthålla, framförallt i de högre instanserna, bör således fullgöras av annat organ än ämbetet. Det kan enligt ämbetets mening ligga nära till hands att såsom revisorerna ifrågasatt anförts uppdraget åt någon länsstyrelsetjänsteman; för uppdraget torde även annan befattningshavare i allmän tjänst kunna anlitas. Måhända kunde med innehavet av viss tjänst å länsstyrelserna förenas berörda skyldighet och behörighet eller ock kunde Kungl. Maj:t meddela förordnande i angivna hänseende åt den befattningshavare, som funnes lämpligen bära utses; jfr 31 § i det av 1956 års sjömansskattesakkunniga nyligen avgivna förslaget till förordning om sjömansskatt (SOU 1957: 39 s. 17). Att en särskild tjänst skulle erfordras för ändamålet förefaller däremot ämbetet mindre sannolikt. Ämbetet anser sig emellertid icke kunna taga någon mera bestämd ställning till, huru nu berörda spörsmål bör lösas.

Justitiekanslersämbetet är benäget för den meningen, att — oavsett huru därmed för närvarande må förhålla sig — möjlighet att fullfölja kronans talan i mål om arbetsgivaransvar bör föreligga i fråga om samtliga instanser, således jämväl vid fullföljd till länsstyrelse från lokal skattemyndighet; i vilken omfattning en sådan möjlighet bör begagnas och de åtgärder som bära vidtagas för att möjligheten skall kunna faktiskt utnyttjas torde få bero å blivande utredning. Behörigheten för den som skall föra kronans talan synes icke bära begränsas till mål om arbetsgivaransvar utan få omfatta jämväl andra uppbördsfall; även sådana torde nämligen förekomma av den art, att möjlighet bör finnas att däri bevaka kronans rätt genom fullföljd av talan.

*Statskontoret*, som instämde i revisorernas uttalanden att föreliggande fråga borde bli föremål för utredning, erinrade om att åtgärder ansetts bära vidtas för bevakandet av kronans intressen i vad avsåg befrielse från nöjes-

skatt för vissa biografföreställningar enligt förhandsbesked av statens biografbyrå och att besvär över sådant besked fått å kronans vägnar anföras av skattedirektören hos överståthållarämbetet.

*Kammarrätten* uttalade att av en person, som skall handha ett uppdrag av nu ifrågavarande slag, krävdes insikter såväl i uppbördsförordningens som i skatteförfattningarnas bestämmelser. De besväriligaste tvistefrågorna i förevarande ärenden var av sådan karaktär, att en icke taxerings-sakkunnig person torde ha svårt att bedöma sakfrågan, t. ex. huruvida en person driver rörelse eller ej. Vidare torde krävas att den, som företräder kronan, innehar sådan befattning, att han kan intaga en fullt självständig ställning gentemot länsstyrelsen. Med dessa utgångspunkter syntes det som om uppgiften att handha besvärsrätten lämpligen borde anförtros taxeringsintendenten i länet. Med hänsyn till det ringa antal mål, som föres upp till kammarrätten, borde en sådan anordning inte medföra något nämnvärt merarbete. Mot denna kammarrättens uppfattning var emellertid kammarrättens president skiljaktig. Enligt hans mening borde justitiekanslersämbetet inom varje län förordna den ämbetet fann lämpligast för ifrågavarande uppgift.

Kammarrätten uttalade slutligen, att det kunde övervägas, huruvida inte mål av ifrågavarande art borde undantas från Kungl. Maj:ts prövning och kammarrätten göras till sista instans. För en enhetlig bedömning var sörjt genom att mål angående tillämpning av uppbördsförordningen från och med år 1958 handlades å en division.

*Riksräkenskapsverket* ansåg, att landskamrerarens ändrade ställning i fråga om taxeringsförfarandet inte utgjorde något hinder för att länsstyrelsen, representerad av landskamreraren eller av länsstyrelsen särskilt förordnad tjänsteman, i andra mål än taxeringsmål fullföljer talan mot utslag av kammarrätten. Verket erinrade därvid om att regeringsrätten 1949 och således efter 1943 års taxeringsreform funnit landskamrerare behörig att å tjänstens vägnar föra talan mot kammarrättens utslag i mål angående debitering av automobilskatt. Riksräkenskapsverket uttalade vidare följande.

Viktigast är enligt riksräkenskapsverkets mening att uppdraget att fullfölja kronans talan i ett administrativt ärende omhänderhas av en tjänsteman som är väl insatt i vad saken gäller och har förutsättningar att vidare utveckla de synpunkter, som legat till grund för länsstyrelsens beslut. Om man måste förutsätta att tjänsteman som deltagit i ett visst beslut skall anses jävig, när det gäller att fullfölja kronans talan i sådana fall, varom här är fråga, skulle detta i många fall säkerligen i realiteten leda till ett slags bulvanförhållande, tillkommet för att tillgodose vissa principiellt och teoretiskt önskvärda formfördringar. Detta kan enligt riksräkenskapsverkets mening knappast anses önskvärt.

*Överståthållarämbetet* ifrågasatte om inte det allmännas rätt borde bevakas redan vid de ställningstaganden angående arbetsgivares ansvarighet, som ankommer på den lokala skattemyndigheten. Om denna i ett visst fall

inte ansåg sig böra fastställa en arbetsgivares ansvarighet, kunde i själva verket sakfrågan vara så tveksam, att ur allmän synpunkt en prövning i nästa instans var motiverad. Det borde därför övervägas om inte den lokala skattemyndigheten — då i tveksamma ärenden av större ekonomisk räckvidd arbetsgivaren friades från ansvarighet — skulle underrätta den befattningshavare, som kunde ha att bevaka kronans rätt i förevarande hänseende.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* framhöll att det i och för sig kunde synas ligga närmast till hands att uppdra åt taxeringsintendenten att i uppbördsärenden bevaka det allmännas rätt och att i sådant avseende utföra processer vid skattedomstolarna. Åtminstone såvitt angick denna länsstyrelse fick det emellertid anses vara mindre lämpligt att ålägga den hårt arbetsbelastade taxeringssektionen nya göromål inom ett område, som föll utanför dess egentliga verksamhet. Länsstyrelsen fortsatte.

Uppdraget kan lika gärna lämnas exempelvis åt förste länsnotarie å kameralsektionen. Denne, som i allmänhet ej vikarierar för landskamreraren, står liksom taxeringsintendenten utanför uppbördsprocessen. Merarbetet blir detsamma antingen man väljer en taxeringsintendent eller länsnotarie till fiskal representant i uppbördsfrågor. För att möjliggöra ett friare personval och icke minst kunna ta tillbörlig hänsyn till de olika länsstyrelsernas skiftande arbetsförhållanden borde länsstyrelse ha frihet att förslagsvis för ett år i sänder förordna lämplig befattningshavare å kameral- eller taxeringssektionen att i uppbördsfrågor företräda det allmännas intresse.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* uttalade, att ombudets behörighet inte borde begränsas till enbart mål rörande arbetsgivares ansvarighet. Det framstod som önskvärt, att kronans rätt bevakades även i fråga om andra beslut enligt uppbördsförordningen. Så t. ex. saknades för närvarande möjlighet för länsstyrelse att utan besvär av den skattskyldige ompröva ett av lokal skattemyndighet meddelat beslut om restitution av inbetald preliminärskatt även om länsstyrelsen skulle anse detta beslut felaktigt. Länsstyrelsen ville slutligen föreslå att i uppbördsförordningen infördes ett stadgande om att det skall tillkomma den befattningshavare inom länsstyrelsen, som länsstyrelsen enligt arbetsordningen därtill utsett, att i mål enligt uppbördsförordningen bevaka kronans rätt. Länsstyrelsen förutsatte därvid att som regel länsassessorn å kameralsektionen tilldelas detta uppdrag. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* uttalade sig i samma riktning.

*Länsstyrelsen i Hallands län* framhöll att det med hänsyn till uppbördsfrågornas nära samband med taxeringsväsendet syntes lämpligt att detta uppdrag anförtroddes åt taxeringsintendenten. Med taxeringsintendent torde därvid, i överensstämmelse med 3 § i 1956 års taxeringsförordning, böra avses jämväl biträdande taxeringsintendent samt den åt vilken uppdragits att i sin tjänst utföra på taxeringsintendent ankommande göromål. Länsstyrelsen uttalade slutligen att anledning ytterst sällan torde föreligga att

för kronans räkning fullfölja talan i andra uppbördsfrågor än mål om arbetsgivares ansvarighet.

I sitt över revisorernas berättelse avgivna utlåtande fann *statsutskottet* (1958 B: 34 s. 48) flera skäl tala för att de bestyr som sammanhänge med uppdraget att bevaka kronans rätt i förevarande fall decentraliserades, förslagsvis till någon befattningshavare vid respektive länsstyrelse.

### *Utredningen*

#### **Allmänna överväganden**

Av den ovan lämnade redogörelsen framgår att frågan om inrättandet av ombud, som i uppbördsmålen kan tillvarata det allmännas intresse, närmast aktualiserats i mål angående arbetsgivares ansvarighet för anställdas skatt. I dessa mål är det också i praktiken oftast så att sakfrågan innefattar svåra bedömningsfrågor och gäller betydande belopp. Den åsikten har emellertid framförts att det allmännas rätt bör bevakas av ett allmänt ombud även beträffande andra beslut enligt UF.

För egen del anser vi att frågan om tillvaratagandet av det allmännas rätt i uppbördsmålen knappast kan begränsas till enbart mål om arbetsgivaransvar. Vid bedömandet av vilka uppbördsfall, som bör omfattas av en dylik reform, bör man enligt vår mening i första hand skilja mellan de beslut, som lokal skattemyndighet såsom första instans har att meddela, och de beslut, som i första instans meddelas av länsstyrelse. Om enligt nu gällande regler i UF besvär över dessa beslut kan föras i högre instans, får beträffande varje grupp av dylika beslut undersökas, huruvida ett allmänt ombud bör finnas med befogenhet att i den högre instansen föra det allmännas talan.

De beslut som enligt UF meddelas av lokal skattemyndighet kan schematiskt hänföras till tre olika huvudgrupper. Till den första gruppen hör beslut beträffande den preliminära beskattningen och som avser det sätt och de grunder enligt vilka skattskyldig har att erlægga preliminär skatt. Den andra gruppen omfattar de beslut, varigenom lokal skattemyndighet fastställer det belopp skattskyldig har att erlægga som slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt. Till den tredje gruppen åter kan hänföras sådana beslut, som sammanhänger med arbetsgivares skyldighet att verkställa skatteavdrag för preliminär och kvarstående skatt och att redovisa innehållna skattebelopp i föreskriven tid och ordning.

Vad angår den första gruppen av beslut må framhållas att talan mot sådana beslut enligt nu gällande regler kan fullföljas endast till länsstyrelsen. Enligt 86 § UF gäller nämligen att klagan inte får föras över länsstyrelsens beslut, som rör preliminär taxering, sättet för uttagande av preliminär skatt, debitering eller jämkning av sådan skatt, verkställande av

skatteavdrag eller anstånd med inbetalning av skatt. Motiven för begränsningen av fullföljdsrätten torde närmast ha varit att det i dessa fall endast gäller en preliminärt bestämd skatt och önskemålen att just beträffande sådan skatt erhålla ett snabbt avgörande utan ett alltför omfattande och tidskrävande besvär förfarande.

Beträffande dessa avgöranden av lokal skattemyndighet finns enligt vår mening inte behov av att det allmännas rätt bevakas av ett särskilt ombud. De skäl som ansetts tala för en begränsning av fullföljdsrätten över länsstyrelsens beslut gäller även beträffande frågan om allmänt ombud i dessa mål. Det finns sålunda knappast anledning att låta ett särskilt allmänt ombud inträda som part vid länsstyrelsens prövning av skattskyldigs besvär i detta avseende. Över dessa besvär infordras regelmässigt förklaring från den lokala skattemyndigheten och denna förklaring får förutsättas innefatta en sådan redogörelse för myndighetens och därmed det allmännas inställning i sakfrågan, som ur processuella synpunkter får anses fullt tillräcklig.

De till den *andra* gruppen hörande besluten av lokal skattemyndighet avser debitering av slutlig, kvarstående och tillkommande skatt, samt uträknande av ränta å kvarstående och överskjutande preliminär skatt. Till denna grupp kan även hänföras ärenden rörande avräkning av preliminär skatt i samband med debitering av slutlig skatt. Enligt gällande regler får klagan över lokal skattemyndighets beslut i nu nämnda avseenden föras hos länsstyrelsen och vidare till kammarrätten och regeringsrätten.

De till förevarande grupp hörande ärendena innefattar oftast olika åtgärder av ren verkställighetsnatur. Om det visar sig att fel uppkommit vid själva debiteringen, kan dessa i regel bli föremål för rättelse utan ett formligt besvär förfarande. Enligt 84 § UF äger sålunda lokal skattemyndighet att vidta erforderlig rättelse, om skattskyldig förmenar att skatt påförts obehörigen eller med oriktigt belopp eller att överskjutande preliminär skatt tillgodoräknats med för lågt belopp eller att debetsedeln är behäftad med fel. Uppkomna felaktigheter, de må vara till skattskyldigs förmån eller nackdel, rättas vidare av vederbörande länsstyrelse enligt bestämmelserna i 68 och 70 §§ UF. Om länsstyrelsens beslut om rättelse föranletts av att riksrevisionsverket efter granskning påpekat föreliggande felaktighet, äger därvid vederbörande revisor hos riksrevisionsverket, om han inte åtnöjs med beslutet, att anföra besvär hos kammarrätten och regeringsrätten.

Flertalet debiterings- och avräkningsfel är tämligen lätta att konstatera och blir, när det gäller fel till den skattskyldiges nackdel i allmänhet rättade av den lokala skattemyndigheten efter endast ett muntligt påpekande. Fel, som inte påpekas av den skattskyldige, kommer vanligen fram i samband med den granskning som riksrevisionsverket utövar. Den skattskyldige torde ytterligt sällan ifrågasätta riktigheten av den rättelse som därvid vidtas. En debiterings- eller avräkningsåtgärd blir därför mera sällan föremål för prövning i högre instans. Det kan enligt vår mening ifrågasättas

om beträffande dessa avgöranden det över huvud taget erfordras att det allmännas intressen tillvaratas av ett särskilt ombud. Det föreligger dock inte anledning att undanta förevarande grupp av ärenden från de regler om allmänt ombud som må införas. Fall kan trots allt tänkas uppkomma i vilka det skulle vara av värde att ett allmänt ombud fungerade.

Den tredje gruppen av lokal skattemyndighets avgöranden omfattar såsom förut nämnts frågor rörande arbetsgivares skyldighet att verkställa avdrag för preliminär och kvarstående skatt och att redovisa innehållna skattebelopp i föreskriven tid och ordning. Såsom tidigare antytts är det beträffande dessa beslut man allmänt ansett behov föreligga av ett ombud.

I 75 och 77 §§ UF regleras närmare arbetsgivares ifrågavarande skyldigheter. I 75 § behandlas det fall då arbetsgivare underlåtit verkställa föreskrivet skatteavdrag medan i 77 § ges föreskrifter angående arbetsgivare, som verkställt skatteavdrag men underlåtit inbetala det innehållna beloppet i föreskriven tid och ordning.

Enligt bestämmelserna i 75 § är arbetsgivare, som är skyldig verkställa skatteavdrag men som utan skälig anledning underlåter att fullgöra denna skyldighet, jämte arbetstagaren ansvarig för den skatt, som skatteavdraget skolat avse, till belopp som svarar mot vad han underlåtit att avdra. För att beloppet skall kunna uttas hos arbetsgivaren genom exekutiva åtgärder fordras särskilt beslut, varigenom det belopp fastställs för vilket arbetsgivaren är solidariskt ansvarig med arbetstagaren. Detta fastställelsebeslut meddelas av lokal skattemyndighet och går i verkställighet utan hinder av besvär. Om lokal skattemyndighet anser att ett arbetsgivar—arbetstagarförhållande inte föreligger eller att arbetsgivaren haft skälig anledning för sin underlåtenhet att verkställa skatteavdrag, kommer denna myndighets uppfattning däremot sällan till uttryck i ett formligt beslut. Så sker dock i fråga om de besked om arbetsgivares ansvarighet som lokal skattemyndighet tillställer utmätningsman efter att på dennes anmodan ha prövat ansvarighetsfrågan beträffande viss arbetsgivare.

I fråga om arbetsgivare, som verkställt skatteavdrag men inte redovisat innehållt belopp, föreskrivs i 77 § UF, att beloppet må uttas hos arbetsgivaren i samma ordning som stadgas beträffande indrivning av skatt. Liksom fallet är beträffande arbetsgivare, som underlåtit verkställa skatteavdrag, kan exekutiva åtgärder för beloppets uttagande inte äga rum förrän lokal skattemyndighet genom särskilt beslut fastställt det belopp för vilket arbetsgivaren är ansvarig.

I många ärenden om arbetsgivares ansvarighet är det fråga om betydande belopp. Avgörandet av huruvida i det enskilda fallet ett arbetsgivar—arbetstagarförhållande föreligger innefattar inte sällan svåra bedömningsfrågor. Samma är förhållandet, när det gäller att avgöra huruvida arbetsgivare haft skälig anledning att underlåta skatteavdrag. Under dessa förhållanden anser vi det särskilt betydelsefullt att ett förfarande tillskapas, varigenom

ett ombud för det allmänna får möjlighet att vid behov inträda i förfarandet i mål, som gäller arbetsgivares ansvarighet enligt UF.

Ovan har behandlats de beslut, som i första instans meddelas av lokal skattemyndighet. Enligt bestämmelserna i UF fattas emellertid åtskilliga beslut av länsstyrelse såsom första instans. Hit hör beslut om avkortning och avskrivning av skatt, restitution av skatt, efterkrav å skatt som uteslutits genom felaktig debitering eller avräkning, gottgörande av ränta i samband med restitution samt befrielse från restavgift och ränta å kvarstående skatt. I samtliga dessa fall äger enligt gällande regler den skattskyldige fullföljdsrätt till kammarrätten och regeringsrätten. Enligt det förslag till ändrade regler, som vi i annat sammanhang framlägger, skall länsstyrelsen såsom första instans även ha att avgöra vissa ärenden angående anstånd med inbetalning av skatt. Vi har emellertid därvid föreslagit, att besvärsmål i fråga om dessa beslut inte skall föreligga.

Vad först gäller de beslut, som länsstyrelsen fattar i fråga om avkortning och restitution av skatt, har vi funnit, att de nuvarande bestämmelserna härutinnan i viss mån är oklara och att de därigenom skapat oenhetlighet i tillämpningen myndigheterna emellan. Särskilt gäller detta avkortnings- och restitutionsreglernas tillämpning i fråga om sådant beslut av prövningsnämnd eller skattedomstol, varigenom åsatt taxering undanröjts eller nedsatts på talan av skattskyldig men som inte vunnit laga kraft därför att det överklagats av taxeringsintendenten. En viss oklarhet har även förelegat i fråga om hur reglerna om avkortning skall tillämpas då ett taxeringsbeslut omfattat olika slags skatt och inneburet att en skatt sänkts och en annan höjts.

I annat sammanhang föreslår vi emellertid, att de nuvarande reglerna om avkortning och restitution i anledning av beslut av prövningsnämnd och skattedomstol ändras. Om vårt förslag i detta hänseende genomförs, kommer avkortnings- och restitutionsbesluten i samband med taxeringsändringar endast att innebära rena verkställighetsåtgärder av samma slag som vid rättelse av fel i debitering av slutlig skatt. Med hänsyn härtill kan vi inte finna att i framtiden behov kommer att föreligga av ett allmänt ombud i dessa ärenden.

Enligt UF föreligger för närvarande rätt för skattskyldig att anföra besvär över länsstyrelsens beslut rörande avskrivning av skatt. Avskrivning av skatt utgör emellertid en intern bokföringsåtgärd hos vederbörande myndighet, varigenom ett restfört skattebelopp avförs ur räkenskaperna på grund av att den skattskyldige saknar utmättningsbara tillgångar eller inte kan anträffas. Om det därefter skulle visa sig, att beloppet kan tas ut av den skattskyldige, blir skattebeloppet utan särskilt beslut åter uppfört i räkenskaperna. I de fall då skattskyldig i besvär yrkat, att ett skattebelopp måtte avskrivas, torde yrkandet i sak ha ansetts innebära en hemställan

om att indrivningsåtgärder för skattens uttagande måtte upphöra. Ett dylikt yrkande bör enligt vår mening prövas i den ordning som gäller klagan över utmätningsmans åtgärder. För att undvika en onödig besvärsgång synes man därför böra ändra nuvarande regler så att besvär över länsstyrelsens beslut i fråga om avskrivning av skatt inte får anföras. Om så sker behövs inte något allmänt ombud beträffande dessa ärenden.

De enda ärenden, i vilka länsstyrelsen såsom första instans meddelar beslut och där enligt vår uppfattning ett visst behov föreligger av ett allmänt ombud, är de som angår befrielse från restavgift och ränta på kvarstående skatt. Avgörandet i dessa ärenden är förenat med sådana skälighetsbedömanden eller sådan bevisprövning, att delade meningar inte sällan kan uppstå.

### Förslag

Av redogörelsen i föregående avsnitt torde framgå, att vi kommit till uppfattningen att det inte föreligger något mer omfattande behov av ett allmänt ombud i uppbringningsmål. Vid den genomgång som vi företagit av olika enligt UF förekommande ärenden har vi således i första hand ansett oss kunna fastslå, att det inte finns någon anledning att låta ett allmänt ombud agera i sådana ärenden, beträffande vilka länsstyrelsen utgör sista instans. Frågan om ett allmänt ombud är emellertid enligt vår mening inte heller av någon större omfattning när det gäller sådana ärenden enligt UF, som genom besvär kan underställas kammarrätten och regeringsrätten. Av dessa ärenden är det egentligen endast de som gäller arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, som kan sägas i högre grad påkalla att ett allmänt ombud utses. Vi har också funnit att ärendena angående befrielse från restavgift och ränta å kvarstående skatt är av sådan karaktär, att de kan påkalla ett allmänt ombuds uppmärksamhet.

Man skulle mot bakgrunden av vad nu sagts i och för sig kunna överväga att begränsa ett allmänt ombuds funktioner till någon eller några av de typer av ärenden, som genom besvär kan föras upp till kammarrätten och regeringsrätten. Någon anledning att förfara på detta sätt föreligger dock inte, och en sådan begränsning skulle kunna visa sig olycklig. Man kan nämligen inte bortse från att det trots allt kan uppstå fall av annat slag, som i lika hög grad bör omfattas av bestämmelserna angående ett allmänt ombud. Vi föreslår därför att det allmänna ombudets befogenheter skall, med den begränsning som nedan anges, gälla alla avgöranden över vilka besvär kan anföras hos kammarrätten och regeringsrätten.

Då det härefter gäller att överväga hur reglerna om det allmänna ombudets besvärsmålsrätt bör utformas vill vi först framhålla att länsstyrelsen intar ställning inte endast som första besvärinstans utan även som tillsynsmyndighet över de lokala skattemyndigheterna. I 70 § UF har länsstyrelsen för vissa fall fått bemyndigande att ingripa och rätta fel som be-

funnits föreligga i debiteringen eller vid tillgodoräknande av preliminär skatt. Länsstyrelsen torde vidare i sin egenskap av tillsynsmyndighet ha möjlighet att påverka lokal skattemyndighet att själv vidta rättelse i sådana ärenden, som länsstyrelsen funnit felaktigt handlagda. Om man slutligen tar i beaktande att länsstyrelsen sedan gammalt har att bevaka kronans rätt och att förordna ombud för utförande av kronans talan, bör man i princip kunna avstå från att ge det allmänna ombudet besvärsrätt i fråga om beslut av lokal skattemyndighet och länsstyrelse. Det synes fullt tillräckligt att det allmänna ombudet kan anföra besvär över kammarrättens utslag när de innebär ändring av länsstyrelsens beslut. Vissa undantag bör dock göras.

Som tidigare nämnts äger vederbörande revisor hos riksrevisionsverket besvära sig över länsstyrelsens beslut, som meddelas med anledning av att riksrevisionsverket påpekat, att felaktighet uppstått i debitering eller tillgodoräknande av preliminär skatt. Denna besvärsrätt torde böra överflyttas på det allmänna ombudet, som alltså i dessa fall skall kunna besvära sig över länsstyrelsens beslut. Med hänsyn till ärendenas art bör det allmänna ombudet också få anföra besvär över länsstyrelsens beslut, som innebär nedsättning i eller befrielse från arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, restavgift eller ränta på kvarstående skatt.

Om man utformar bestämmelserna angående det allmänna ombudets besvärsrätt i överensstämmelse med vad här föreslagits, återstår att avgöra vilken ställning det allmänna ombudet i övrigt skall inta i besvärsprocessen. Det kan härvid övervägas att, efter mönster från taxeringsprocessen, låta ombudet inträda som part i varje ärende eller mål som kan medföra beslut, varöver ombudet äger anföra besvär. Ombudet skulle i enlighet härmed alltid inta ställning som part när länsstyrelsen har att pröva besvär över beslut om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt eller ansökan om befrielse från restavgift eller ränta på kvarstående skatt. Med hänsyn till att dessa avgöranden mer sällan är av sådan art, att det är påkallat att ombudet inträder som part redan på länsstyrelseplanet, vill vi emellertid inte förordna en dylik lösning, som i flesta fall kom att framstå såsom opraktisk. När så synes önskvärt bör det dock vara länsstyrelsen obetaget att höra det allmänna ombudet. I kammarrätten och regeringsrätten kommer det allmänna ombudet däremot enligt vårt förslag att fungera som part såväl i de mål som han själv fullföljt som i de mål som förts till högre instans genom besvär av arbetsgivare eller skattskyldig.

Den omständigheten att det allmänna ombudet skall föra det allmännas talan torde vidare inte göra det mindre önskvärt att lokal skattemyndighet avger yttrande på det sätt som hittills varit brukligt. Härigenom underlättas det allmänna ombudets ställningstagande.

Vad slutligen angår frågan vem som skall företräda det allmänna i upp-  
bördsfallen torde det få bedömas som mindre lämpligt att centralisera den-

na uppgift till ett för hela riket gemensamt allmänt ombud. Sammantagna torde antalet sådana mål medföra en inte obetydlig arbetsbelastning. Om däremot ett allmänt ombud utses för varje län, bör handhavandet av det allmänna ombudets uppgifter i regel kunna anförtros en tjänsteman utan att denne därför skall behöva frigöras från honom eljest åvilande arbetsuppgifter. En sådan lösning medför även den fördelen att det allmänna ombudet därigenom lättare erhåller kontakt med vederbörande lokala skattemyndighet eller länsstyrelse och därmed på ett enklare och snabbare sätt kan bli insatt i förekommande mål.

Såsom tidigare omtalats skall det allmännas talan i mål och ärenden enligt förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning föras av ett särskilt ombud. Det ankommer på Kungl. Maj:t att uppdraga åt tjänsteman hos kontrollstyrelsen att fungera som sådant ombud. Det har härvid endast förutsatts (prop. 1959:3 s. 97) att uppdraget inte skall lämnas tjänstemän, som på kontrollstyrelsens vägnar avgör skatteärenden. Som exempel på lämplig tjänsteman för uppdraget har i propositionen nämnts kontrollstyrelsens byrådirektör för skattejuridiska frågor. Denne har också i verkligheten kommit att förordnas som allmänt ombud.

Såvitt vi erfarit har det inte varit förenat med några nackdelar att på detta sätt uppdraga åt en tjänsteman att föra det allmännas talan även i fråga om beslut av den myndighet till vilken tjänstemannen är knuten. Det förhållandet, att ombudet inte förutsatts skola utöva en formlig kontroll över fattade beslut, utan närmast har att granska och överväga fullföljd beträffande avgöranden, som föranlett tvekan hos beskattningsmyndigheten eller som kan tänkas ha prejudikatintresse, har vidare bidragit till att uppdraget utan svårighet kunnat anknytas till tjänstemannens ordinarie arbetsuppgifter.

Vid val av den tjänsteman, som skall ha att föra det allmännas talan i uppbörds-mål inom länet, bör man därför enligt vår mening med fördel kunna välja en befattningshavare vid länsstyrelsen. Landskamrerare torde därvid i enlighet med riksdagsrevisorernas uttalande inte böra fungera som allmänt ombud. Även i övrigt synes böra gälla att tjänstemän, som på myndighetens vägnar avgör uppbördsärende eller såsom föredragande deltar i handläggningen av sådant ärende, inte skall ifrågakomma som företrädare för det allmänna. Det torde få ankomma på Kungl. Maj:t att utse lämplig befattningshavare till allmänt ombud på förslag av länsstyrelsen.

### KAPITEL 3

## Anstånd med inbetalning av skatt

### *Gällande bestämmelser m. m.*

#### **Bestämmelsernas innehåll**

Enligt UF gäller som allmän regel, att besvär över taxering eller yrkande om nedsättning i eller befrielse från skatt inte fritar från skyldighet att i föreskriven tid och ordning inbetala skatt enligt verkställd taxering och debitering. Skattskyldig kan emellertid för dessa fall under vissa förutsättningar erhålla anstånd med inbetalningen till dess taxerings- eller debiteringsfrågan blivit prövad. Anstånd kan enligt UF vidare ifrågakomma när skattskyldig fått sin skattebetalningsförmåga oförvållat nedsatt och därför har svårighet att erlægga utgående skatt i rätt tid. De närmare bestämmelserna härom är intagna i 48 och 49 §§.

Skattskyldig, som på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller eljest oförvållat fått sin skattebetalningsförmåga nedsatt, kan sålunda enligt 48 § 1 mom. UF erhålla anstånd med erläggande av preliminär B-skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt, som förfaller till betalning under högst två av de uppbördsterminer, vilka utlöper närmast efter det att ansökan om anstånd gjorts. Anståndet, som kan avse hela skatten eller en del därav, får meddelas att gälla längst ett år efter utgången av den månad under vilken den första av de båda uppbördsterminerna infaller.

Enligt 48 § 2 mom. UF kan anstånd med inbetalning av skatt meddelas värnpliktig, som inryckt till militärtjänstgöring och på grund därav fått sin skattebetalningsförmåga nedsatt. Anstånd får beviljas beträffande preliminär B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt, som förfaller till betalning under uppbördstermin vilken helt eller delvis infaller under tiden för militärtjänstgöringen eller senast under tredje kalendermånaden efter den då tjänstgöringen upphörde. Beträffande anståndstiden gäller att denna får bestämmas till längst ett år, räknat från utgången av den månad, under vilken den uppbördstermin infaller som anståndet avser. Möjlighet föreligger emellertid att låta anståndet därutöver gälla för tiden intill dess den värnpliktige efter beviljad ledighet för återgång till civil verksamhet (hempermittering) eller hemförlovning tre kalendermånader i följd varit fri från tjänstgöring. Anståndet kan, i likhet med vad som gäller enligt 1 mom., avse hela skatten eller en del därav.

Slutligen gäller enligt 48 § 3 mom. UF att ett meddelat anstånd kan omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden undergått väsentlig förbättring.

Bestämmelserna angående anstånd i samband med besvär över taxering m. m. är intagna i 49 § UF med därtill hörande anvisningar och innebär följande.

Skattskyldig, som anfört besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller skattedomstols beslut rörande taxering, kan erhålla anstånd med inbetalning av skatt på grund av taxeringen under förutsättning att vederbörande taxeringsintendent i avgivet yttrande förklarar sig ämna tillstyrka bifall, helt eller delvis, till besvären. Om taxeringsintendenten — på grund av att utredningen i besvärssärendet inte är avslutad — saknar möjlighet att göra något uttalande rörande sitt framtida ställningstagande till besvären, skall han underrätta den lokala skattemyndigheten om detta förhållande. Den lokala skattemyndigheten har i sådant fall att avslå den skattskyldiges framställning om anstånd. Förutom denna begränsning av möjligheterna att erhålla anstånd gäller dessutom att anstånd endast får avse skatt till belopp, som betingas av taxeringsintendentens yttrande (49 § 1 mom. första stycket).

Anstånd i samband med besvär över taxering kan även meddelas skattskyldig, som taxerats å mer än en ort för samma inkomst, garantibelopp för fastighet eller förmögenhet. Som huvudregel gäller därvid, att anståndet bör avse skatten enligt den taxering, som kan beräknas bli undanröjd. Om preliminär skatt avräknats å slutlig skatt enligt denna taxering kan dock anstånd beviljas även beträffande den å rätt ort debiterade skatten till så stor del, som motsvaras av den avräknade preliminära skatten (49 § 1 mom. andra stycket).

Enligt 49 § 1 mom. första stycket UF föreligger också möjlighet att bevilja anstånd åt skattskyldig, som hos prövningsnämnd gjort ansökan om skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller som anfört besvär över prövningsnämnds eller skattedomstols beslut angående sådan beräkning. I likhet med vad som gäller vid meddelande av anstånd i samband med taxeringsbesvär — med undantag för dubbeltaxeringsfallen — förutsätts även i detta fall att taxeringsintendenten i avgivet yttrande helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges yrkande. Anståndet kan likaledes endast avse skatt till belopp, som betingas av taxeringsintendentens yttrande.

Anstånd kan vidare beviljas då dödsbo ansökt om befrielse från erläggande av skatt, som påförts den avlidne eller dödsboet, eller då dödsbo anfört besvär över beslut i sådan fråga. Även för dessa fall gäller därvid som förutsättning att taxeringsintendenten i avgivet yttrande helt eller delvis tillstyrkt dödsboets framställning. Likaså gäller den begränsningen att anståndet endast må avse skatt till belopp som betingas av taxeringsintendentens yttrande (49 § 2 mom.).

Anstånd, som enligt vad ovan sagts beviljas med anledning av att skattskyldig anfört besvär eller gjort ansökan om skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller i samband med att dödsbo ansökt om skattebefrielse, skall meddelas att gälla till dess två månader förflutit från dagen för prövningsnämndens eller vederbörande skattedomstols beslut.

I 49 § 3 och 4 mom. UF ges slutligen bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt, som är avsedda att tillämpas när fel uppstått vid debitering eller då skattskyldig, som restförts för preliminär skatt, kan beräknas få det restförda beloppet helt eller delvis avkortat.

Enligt 49 § 3 mom. UF kan i enlighet härmed skattskyldig, som gör gällande, att han på grund av fel vid debiteringen fått skatt sig påförd obehörigen eller med för högt belopp, erhålla anstånd med erläggande av skatten eller del därav. Anståndet skall gälla till dess en månad förflutit från dagen för den lokala skattemyndighetens beslut i anledning av den skattskyldiges ansökan om rättelse.

Bestämmelsen i 49 § 4 mom. öppnar möjlighet till anstånd när i fråga om skattskyldig, som försummat att begära jämkning inom föreskriven tid (före utgången av april året näst efter inkomståret), preliminär B-skatt eller till betalning fastställd preliminär A-skatt restförts men det kan beräknas att den preliminära skatt som skall gottskrivas honom kommer att överstiga motsvarande slutliga skatt. Den skattskyldige kan då erhålla anstånd med erläggande av så stor del av den restförda skatten, som kan antas bli avkortad i samband med debiteringen av slutlig skatt.

Sedan anstånd meddelats enligt 48 § eller 49 § UF får den av anståndet omfattade skatten inte indrivras under tiden för anståndet. Om den skattskyldige är berättigad att utfå för mycket erlagd skatt, utgör anståndet dock inte hinder mot att denna tas i anspråk för betalning av restförd skatt som omfattas av anståndet. Restavgift får vidare inte uttas på skatten. Om anståndstiden gått till ända utan att skatten till fullo guldits, har däremot den skattskyldige att erlægga restavgift å den del av skatten, som då kvarstår ogulden (51 § UF).

Om arbetstagare erhållit anstånd med erläggande av kvarstående skatt, för vilken skatteavdrag skall göras, har han att ofördröjligen överlämna anståndsbeslutet till arbetsgivaren. Denne skall då inte göra något skatteavdrag för den skatt, som berörs av anståndet. Anståndsbeslutet skall av arbetsgivaren iaktas med början vid det avlöningstillfälle, som infaller näst efter det en vecka förflutit från det beslutet överlämnades av arbetstagaren. Om arbetsgivaren innehållit större belopp än som bort ske enligt anståndsbeslutet, skall han skyndsamt mot kvitto tillhandahålla arbetstagaren vad som för mycket avdragits.

De nu redovisade bestämmelserna avser som synes endast anstånd beträffande skatt, som skall erläggas av skattskyldig. Generalpoststyrelsen äger emellertid då särskilda skäl därtill föreligger medgiva arbetsgivare en

kortare tids uppskov med inbetalning av skatt, som innehållits genom skatteavdrag. De närmare föreskrifterna härom ges i 24 § UK, vartill här får hänvisas.

Såsom tidigare nämnts meddelas beslut angående anstånd enligt 48 och 49 §§ UF av lokal skattemyndighet efter framställning från skattskyldig. Behörig är den lokala skattemyndighet, som utfärdat debetsedel å den skatt som avses med anståndet. Över lokal skattemyndighets beslut rörande anstånd får besvär anföras hos länsstyrelse. Vidare besvär rätt föreligger inte.

#### **Bestämmelsernas bakgrund**

Redan vid genomförandet av nu gällande källskattesystem infördes i 1945 års uppbördsförordning vissa bestämmelser angående anstånd med inbetalning av skatt. Såvitt angår skattskyldigs möjligheter att erhålla anstånd på grund av sjukdom och liknande omständigheter var de ursprungliga reglerna utom i ett hänseende lika med nu gällande stadganden därom. Enligt 1945 års uppbördsförordning kunde sålunda skattskyldig inte erhålla anstånd beträffande preliminär B-skatt. Sådan möjlighet öppnades först i 1953 års uppbördsförordning. Stadgandet att värnpliktig, som inryckt till militärtjänstgöring, under vissa förutsättningar kan erhålla anstånd infördes 1947. Samtidigt därmed tillkom även bestämmelsen, att ett enligt 48 § UF meddelat anstånd får omprövas om den skattskyldiges förhållanden undergått väsentlig förbättring.

Beträffande åter möjligheterna att bevilja anstånd med inbetalning av skatt vid besvär över taxering m. m. medgavs enligt 1945 års uppbördsförordning anstånd endast för det fall, att skattskyldig taxerats å mera än en ort för samma inkomst, förmögenhet m. m. Nuvarande betydligt mera omfattande bestämmelser, enligt vilka skattskyldig och dödsbo kan erhålla anstånd vid besvär eller ansökan, tillkom i samband med antagandet av 1953 års uppbördsförordning. Stadgandet, att skattskyldig kan erhålla anstånd i samband med prövning av ansökan om skatteberäkning för ackumulerad inkomst infördes dock först 1962.

Såsom redan nämnts fanns enligt 1945 års uppbördsförordning möjlighet till anstånd vid taxeringsbesvär endast för det fall att skattskyldig blivit dubbeltaxerad. Erfarenheterna visade emellertid relativt snart att bestämmelsen borde vidgas att även avse fall där skattskyldig av andra skäl överklagat sin taxering. Förslag härtill framlades av 1949 års uppbördssakkunniga (SOU 1952: 1 s. 261 ff.).

De sakkunniga konstaterade, att behovet av en utvidgning av möjligheterna att erhålla anstånd inte endast gällde fall där för hög taxering åsatts på grund av felskrivning eller andra uppenbara fel. Möjlighet till anstånd borde enligt de sakkunniga också finnas i andra fall vid beslut

i första instans under förutsättning att taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges taxeringsbesvär.

Vad som vid remissbehandlingen av de sakkunnigas förslag särskilt blev föremål för diskussion var frågorna, huruvida möjligheterna till anstånd på sätt de sakkunniga föreslagit borde begränsas till besvär över första instansens beslut och i vilken utsträckning beviljande av anstånd skulle vara beroende av taxeringsintendentens ställningstagande till den skattskyldiges besvär rörande taxeringen.

En remissinstans framhöll sålunda, att det visat sig önskvärt att anstånd kunde beviljas även vid besvär till kammarrätten. Vidare erinrades om att en taxeringsfråga kunde väckas först i prövningsnämnden eller att taxeringsmålet kunde gälla en principfråga av vikt. I dylika fall borde anstånd kunna medgivas även vid besvär till skattedomstolarna. Som förutsättning härför syntes dock enligt ett annat remissuttalande böra gälla, att det omstridda skattebeloppet uppgick till minst 500 kr. och tillika utgjorde minst  $\frac{1}{5}$  av den skattskyldiges samtliga utskylder under taxeringsåret.

Beträffande de sakkunnigas förslag, att anstånd i avvaktan på prövningsnämnds beslut skulle lämnas endast i den mån taxeringsintendenten tillstyrkt den skattskyldiges besvär, framhöll vissa remissinstanser att en sådan ordning inte var lämplig, enär taxeringsintendenten därigenom i viss mån skulle komma att ta ställning till besvärsmålet redan innan han avgivit sitt yttrande däri. Vidare skulle taxeringsintendenternas arbetsböroda i inte ringa mån öka. Man syntes därför i stället böra låta lokal skattemyndighet bevilja anstånd om antingen taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges besvär eller lokal skattemyndighet eljest fann det vara uppenbart att taxeringen kom att nedsättas eller undanröjas. Då fråga var om besvär över beslut av högre instans borde däremot förutsättningen för anstånd alltid vara att taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrkt taxeringsbesvären.

När de sakkunnigas förslag genom proposition 1953:100 underställdes riksdagens prövning uttalade departementschefen bl. a. följande.

Även enligt min mening talar starka skäl för en utbyggnad av anståndsmöjligheterna. Att anstånd bör kunna medgivas i de utav de sakkunniga åsyftade fallen av ren misstagstaxering, synes mig uppenbart. Det kan emellertid diskuteras om man bör stanna härvid. Jag vill erinra om det fall, då en skattskyldig, mot bestriktande, av någon anledning åsattes en hög taxering av beskattningsnämnderna och fråga ej är om s. k. misstagstaxering. Även om skatterättsliga bedömandet i högsta instans sammanfaller med den skattskyldiges uppfattning, måste han, vid risk av exekutiva åtgärder och oberoende av i det enskilda fallet föreliggande olägenheter, erlägga skatt enligt de lägre instansernas beslut. Först efter en, med hänsyn till skattedomstolarnas arbetsanhopning, kanske ganska lång tid restitueras beloppet jämte viss ränta. Ej utan fog har kritik riktats mot bestämmelserna i denna del. De sakkunniga har ej gått in på dessa problem och jag är ej heller själv beredd att utan en närmare utredning taga en slutlig ställning. Jag vill dock un-

derstryka, att det måste anses uteslutet med en regel av innebörd, att anstånd med skattens erläggande alltid skulle gälla till dess ett lagakraftvunnet utslag föreligger. En sådan regel skulle medföra, att de skattskyldiga genom taxeringsbesvär kunde — hur ogrundade besvären än vore — erhålla mycket lång tids uppskov med skattens erläggande för att vid något framtida tillfälle ställas inför skattekrav, hänförliga till sedan länge uppburna och måhända även förbrukade inkomster. Detta vore icke blott oförenligt med tanken bakom källskattesystemet; det skulle även lända det allmänna och ytterst även de skattskyldiga till starkt förfång.

Departementschefen erinrade vidare om att kritik ur olika synpunkter riktats mot de sakkunnigas förslag att som villkor för anstånd skulle gälla, att taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrkt bifall till besvären. För denna kritik fanns det enligt departementschefen visst fog, men då något bättre förslag till frågans lösning inte framkommit, borde de sakkunnigas system i allt fall försöksvis prövas. Den av de sakkunniga föreslagna begränsningen att rätt till anstånd skulle föreligga endast vid besvär över taxeringsnämnds beslut syntes enligt departementschefens mening kunna utan olägenhet bortfalla. Anstånd borde även kunna medgivnas vid besvär över prövningsnämnds och kammarrättens beslut under förutsättning, att vederbörande taxeringsintendent förklarar sig ämna helt eller delvis tillstyrka bifall till taxeringsbesvären.

#### **Framförda förslag**

Härvidlag må först erinras om att departementschefen i den nyss omnämnda propositionen 1953: 100 uttalade, att enligt hans mening vissa skäl talade för att skattskyldigs möjligheter till anstånd vid taxeringsbesvär gjordes mer omfattande än som var fallet i det av 1949 års uppbördssakkunniga framlagda förslaget. Han förklarade sig emellertid inte vara beredd att då ta ställning till frågan hur ett dylikt utvidgat anståndssystem skulle anordnas och förordade därför endast att man försöksvis skulle pröva de sakkunnigas förslag.

En ändring i de 1953 genomförda bestämmelserna aktualiserades först genom två vid 1958 års riksdag väckta likalydande motioner, I: 114 och II: 132. I dessa hemställdes, att riksdagen skulle besluta om sådan ändring i bestämmelserna att anstånd med inbetalning av skatt skulle kunna medges efter tillstyrkan av taxeringsintendenten även i fall då denne inte var beredd att tillstyrka av den skattskyldige anförda taxeringsbesvär.

Till stöd för sitt yrkande framhöll motionärerna bl. a. att det genom utformningen av bestämmelserna i UF och mot bakgrunden av departementschefens i propositionen 1953: 100 återgivna uttalande inte ges någon möjlighet för taxeringsintendenten att tillstyrka anstånd med inbetalning av skatt i andra fall än där han anser sig böra — helt eller delvis — tillstyrka av den skattskyldige anförda besvär. En sådan begränsning av taxeringsintendentens möjligheter att tillstyrka anstånd kunde inte vara lämplig. Fram-

för allt när tvisten i skatteprocessen rörde en fråga av principiell natur och denna måhända fördes upp till avgörande i högsta instans för att prejudikat skulle erhållas, medförde begränsningen av rätt till anstånd en onödig och ofta obillig belastning på den skattskyldige. I tolkningsfrågor, där taxeringsintendent och skattskyldig hade olika uppfattning, blev, fortsatte motionärerna, resultatet sålunda att den skattskyldige alltid fick ligga ute med pengar, vilkas anskaffande för honom mången gång kunde vara ett synnerligen besvärligt problem. På grund av skatteprocessens utsträckning i tiden blev den ekonomiska påfrestningen för den skattskyldige mycket kännbar. Taxeringsintendenten borde därför enligt motionärerna inte vara förhindrad att tillstyrka bifall till en framställning om anstånd av den anledningen, att han inte ansåg sig kunna tillstyrka bifall till av den skattskyldige anförda besvär i de fall, då princip-, tolknings- eller skälighetsfrågor eller dylikt var föremålet för tvisten i skatteprocessen.

I sitt över motionerna avgivna betänkande 1958: 20 förklarade bevillningsutskottet, att det även enligt utskottets mening kunde anföras skäl för en längre gående rätt till anstånd med inbetalning av skatt, då skattskyldigs taxering var föremål för tvist. Inte minst i de av motionärerna särskilt uppmärksammade fallen, då ett mål fördes upp i högsta instans för att vägledande prejudikat skulle erhållas, syntes en ytterligare möjlighet till anstånd rimlig. Å andra sidan syntes det enligt utskottets mening uppenbart att det inte kunde komma i fråga att medge anstånd med inbetalning av skatt, så snart besvär över taxering anförts. Regeln måste enligt utskottet fortfarande vara, att den på grund av en viss taxering debiterade skatten skall inbetalas oavsett besvär. En generell anstånds rätt skulle, såsom även departementschefen framhållit i propositionen 1953: 100, strida mot källskattesystemet och i längden vara olämplig även för därav berörda skattskyldiga.

Ville man utöka anståndsmöjligheterna torde man därför, fortsatte utskottet, få tänka sig ett individuellt prövningsförfarande. Det i motionerna framförda förslaget, som fick anses bygga på denna tankegång, innebar att prövningen anförtröddes åt taxeringsintendenten i länet. Utskottet ville gentemot detta förslag framhålla att erinringar kunde göras redan mot nu gällande ordning att låta vissa anståndsärendens utgång bli beroende på taxeringsintendentens yttrande. Att i än högre grad ålägga taxeringsintendenterna att medverka i uppbördsfrågor, vilka låg utanför deras egentliga arbetsuppgifter, borde enligt utskottet om möjligt undvikas. Det kunde vidare antas att den av motionärerna ifrågasatta utvidgningen av anståndsmöjligheterna skulle komma att medföra, att framställning om anstånd ingavs av ett betydligt större antal skattskyldiga än för närvarande. Taxeringsintendenterna, som redan förut hade en stor arbetsbörda, kunde härigenom befaras bli alltför hårt belastade, särskilt som ofta en inte obetydlig utredning torde erfordras som underlag för ett riktigt ställningstagande

i de nytillkomna anståndsärendena. Det kunde inte heller bortses från att ett genomförande av motionsförslaget skulle komma att försätta taxeringsintendenterna i en ömtålig situation gentemot de skattskyldiga.

Utskottet ansåg sig med hänvisning till vad utskottet sålunda anfört inte kunna tillstyrka yrkandet i de förevarande motionerna. Enligt utskottets mening borde frågan ägnas fortsatt uppmärksamhet och prövas i ett större sammanhang sedan tillräckliga erfarenheter av 1953 års utformning av anståndsinstitutet vunnits. Riksdagen lämnade i enlighet med utskottets hemställan motionerna utan åtgärd.

En utvidgning av anståndsbestämmelserna föreslogs på nytt i två vid 1961 års riksdag väckta likalydande motioner, I: 486 och II: 548. De i motionerna framlagda ändringsförslagen var identiska med dem, som angavs i 1958 års motioner.

Bevillningsutskottet erinrade i sitt betänkande 1961:25 med anledning av dessa motioner om att Kungl. Maj:t uppdragit åt uppbördsutredningen att överväga en utsträckning av anståndsmöjligheterna. Då resultatet av utredningens arbete borde avvaktas, ansåg sig utskottet inte kunna tillstyrka motionerna. Riksdagen lämnade i enlighet härmed desamma utan åtgärd.

Frågan om en utvidgning av möjligheterna för skattskyldig att erhålla anstånd vid besvär över taxering har även uppmärksamats av JO. I sin år 1959 avgivna ämbetsberättelse påtalade sålunda JO bristerna i nuvarande anståndsbestämmelser med utgångspunkt från två skattemål, i vilka förelegat ansökan om anstånd i samband med besvär över åsatt taxering. Omständigheterna i det ena av målen var i korthet följande.

Prövningsnämnden taxerade den skattskyldige till statlig inkomstskatt för 436 830 kr., taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 432 830 kr. samt till kommunal inkomstskatt för 438 650 kr., taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 436 650 kr. Efter besvär av den skattskyldige nedsatte kammarrätten taxeringen för statlig inkomstskatt till 16 830 kr., taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 12 830 kr. samt taxeringen för kommunal inkomstskatt till 18 650 kr., taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 16 650 kr. Över kammarrättens utslag anförde taxeringsintendenten besvär med yrkande om viss höjning. Regeringsrätten fann emellertid inte skäl göra ändring i kammarrättens utslag. Den skattskyldiges framställning om anstånd i avvaktan på kammarrättens utslag bifölls endast delvis, enär taxeringsintendenten inte tillstyrkte sänkning av taxeringen mer än till viss del och vederbörande häradskrivare på grund därav inte ansåg sig kunna besluta om ytterligare anstånd.

I det andra av JO relaterade målet yrkade den skattskyldige i besvär hos kammarrätten, att hans inkomst av rörelse, av prövningsnämnden bestämd till 364 340 kr., skulle nedsättas med 363 230 kr. Taxeringsintendenten, som

också anfört besvär, yrkade att den skattskyldiges inkomst av rörelse skulle höjas med 350 000 kr. Kammarrätten biföll den skattskyldiges talan. Dennes ansökan om anstånd med viss del av den på grundval av prövningsnämndens beslut påförda tillkommande skatten lämnades utan bifall, enär förutsättningar för anstånd enligt 49 § UF inte ansågs föreligga.

Beträffande de närmare omständigheterna i målen torde få hänvisas till JO:s ämbetsberättelse (1959 s. 341 ff.) vari även redovisas ett av JO från centrala uppborrdsnämnden infordrat utlåtande.

Efter konstaterande av att möjligheten att erhålla anstånd med erläggande av skatt i avvaktan på prövning av besvär över taxering enligt nu gällande regler är faktiskt begränsad till sådana fall, där taxeringsintendenten tillstyrker den skattskyldiges besvär, anförde JO bl. a. följande.

Mot bakgrunden av vad som förekommit i de två skatteärenden, för vilka här redogjorts, framstå uppborrdsförordningens begränsade möjligheter att bevilja anstånd med skatteinbetalning såsom en uppenbar brist i uppborrdssystemet i sådana fall, då skattskyldig anfört besvär över ett taxeringsbeslut och det med hänsyn till tveksamhet om beslutets riktighet, skattens storlek och övriga omständigheter måste anses obilligt att skatten indrives, innan lagakraftvunnet beslut föreligger.

JO överlämnade med skrivelse den 20 maj 1958 handlingarna i ärendena till chefen för finansdepartementet. Skrivelsen med tillhörande handlingar har överlämnats till oss för att tagas i övervägande vid uppdragets fullgörande.

Slutligen har Sveriges Köpmannaförbund och Sveriges Hantverks- och Småindustriorganisation i skrivelse den 21 november 1958 till statsrådet och chefen för finansdepartementet, vilken skrivelse även överlämnats till oss, hemställt att frågan om en utvidgning av anståndsmöjligheterna snarast måtte upptas till prövning. Organisationerna har i huvudsak anfört följande.

Redan före den nu gällande taxeringsförordningen förekom skönstaxering i ganska betydande omfattning. Sedan direkta bestämmelser om sådan taxering införts i den nya taxeringsförordningen, kan man enligt organisationernas mening vänta sig och torde också ha förmärkt en ökning av antalet sådana taxeringar. Även i övrigt torde den förstärkta taxeringsorganisationen medföra ökat antal höjningar av taxeringar. Det sagda innebär emellertid icke, att de genomförda höjningarna vid prövning i högre instanser kommer att stå sig. Regeringsrättens årsbok ger tvärtom klart belägg för att skattedomstolarna i betydande utsträckning undanröjer eller i vart fall reducerar taxeringshöjningarna. Den redogörelse för regeringsrättens ändringar av taxeringshöjningarna i de olika länen, som lämnats i tidskriften Taxeringsnämnden, bestyrker det sagda.

I det stora flertalet fall rör det sig väl icke om belopp av sådan storleksordning, som i de två av justitieombudsmannen handlagda ärendena. Men för de skattskyldiga, som drabbas av ur deras synpunkt många gånger godtyckliga höjningar, kan följderna likväl bli högst kännbara. I samband härmed må påtalas det förhållandet, att den skattskyldige kan tvingas betala en straffränta å ej mindre än 9 % på viss del av den kvarskatt, som uppkommit på grund av skönstaxeringen. Vederbörande kan icke genom fyllnadsbetalning, vilken skall vara verkställd senast den

30 april, undgå att betala denna ränta, då han ju icke har möjlighet att förutse skönstaxeringen. Tidsfristen för fyllnadsbetalning borde i sådana fall utsträckas med hänsyn till den tidpunkt då underrättelse om avvikelser erhållits. Vad här anförts om behovet av anstånd gäller icke minst under trycket av rådande kreditrestriktioner. Dessa kreditrestriktioner har som bekant i särskilt hög grad drabbat de mindre och medelstora företagarna.

Det är emellertid icke endast vid taxeringshöjningar, som frågan om anstånd blir aktuell. Sålunda kan sjukdom eller kraftig nedgång i konjunkturen med åtföljande prisfall och kundförluster eller andra omständigheter medföra, att en skattskyldigs skattebetalningsförmåga oförvållat blir nedsatt. Anstånd kan i vissa av dessa fall medges under längst ett år enligt 48 § uppbördsförordningen. I nuvarande läge, då den ekonomiska situationen starkt försämrats för många skattskyldiga, exempelvis inom textilhandeln, blir en dylik anståndsperiod ofta alldeles för kort. Enligt organisationernas mening bör man därför skyndsammast ompröva möjligheterna att utöka anståndstiden även i dessa fall.

Det kan inte vara av intresse för det allmänna, att företagare genom en orimlig hårdhänt skatteindrivning åsamkas stora betalningssvårigheter, som inte endast drabbar företagaren ifråga utan även hans anställda i synnerhet i nuvarande konjunkturläge.

#### **Från länsstyrelserna inhämtade synpunkter angående anståndsreglernas tillämpning m. m.**

Vi har i skrivelse den 27 januari 1960 hemställt att få del av överståthållarämbetets och länsstyrelsernas erfarenheter och synpunkter beträffande tillämpningen av bestämmelserna angående anstånd vid besvär m. m. Svar har inkommit från samtliga tillskrivna myndigheter, vilka även redovisat vissa av oss begärda statistiska uppgifter rörande under åren 1958 och 1959 inkomna anståndsärenden i anledning av besvär över taxering.

Ett stort antal länsstyrelser uttalar därvid, att den nuvarande ordningen, enligt vilken anstånd endast kan beviljas i den utsträckning som betingas av taxeringsintendentens yttrande, fungerat tillfredsställande beträffande huvudparten av anståndsansökningarna. De fall där handläggningen av anståndsärendena för de skattskyldiga kunnat framstå som obillig har främst framträtt då ansökan om anstånd måst lämnas utan bifall av det skälet, att taxeringsintendenten på grund av otillräcklig utredning inte kunnat ta ställning till taxeringsfrågan. Som obilligt för den skattskyldige anses också vara, att anstånd inte kan lämnas då taxeringsfrågan är svårbedömbär och taxeringsintendenten avstyrkt den skattskyldiges besvär eller själv fört taxeringsmålet till högre instans. De olägenheter, som därmed kan uppstå för den skattskyldige, blir, framhålls det vidare, särskilt framträdande om skattebeloppet är stort i förhållande till den skattskyldiges ekonomiska ställning och det därför måste bli betungande för honom att erlægga detsamma.

Ett flertal länsstyrelser meddelar att taxeringsbesvär, som berörs av anståndsansökan, behandlas med förtursrätt och att anståndsärendena medför en icke obetydlig arbetsbelastning för taxeringssektionerna, när de förtycker den normala rutinen med handläggning av besvär. En starkt bidra-

gande orsak härtill säger flera länsstyrelser vara, att anståndsärenden ofta avser taxeringsmål, där besvär anförts först sedan den skattskyldige erhållit debetsedel å slutlig skatt, och att anståndsansökningarna därför koncentreras till vissa korta tidsperioder.

I de för oss utfärdade direktiven har bl. a. berörts möjligheten av att överflytta avgörandet i anståndsfrågor i samband med taxeringsbesvär till ett judiciellt organ, exempelvis kammarrätten.

Sex länsstyrelser, som uttalar sig i denna fråga, finner inte en sådan centralisering lämplig. Därvid framhålls bl. a., att antalet anståndsärenden är så stort, att någon möjlighet att centralt för riket avgöra dem inom rimlig tid inte torde föreligga.

En länsstyrelse anser det däremot tänkbart med en begränsad överflyttning av anståndsärendena till kammarrätten. Genom att införa rätt att anföra besvär över länsstyrelsens beslut angående anstånd skulle de mera betydelsefulla ärendena kunna bringas under kammarrättens prövning. Förslagsvis skulle kunna gälla samma beloppsspärr som anges i 98 § 2 mom. TF.

En liknande lösning förordas även av en annan länsstyrelse som förklarar, att beslutanderätten i de anståndsärenden, där taxeringsintendenten inte ansett sig kunna tillstyrka bifall, bör överflyttas till kammarrätten i de fall, då besvär rörande taxeringen anförs hos skattedomstolarna. Dels är, framhåller länsstyrelsen, antalet ärenden härvidlag betydligt mindre, dels torde för dessa fall samma behov av skyndsamhet vid handläggningen inte föreligga. Härigenom synes man enligt länsstyrelsen även kunna råda bot på nuvarande olägenhet att skattskyldig inte kan erhålla anstånd, när kammarrätten väl sänkt en taxering men besvär över kammarrättens utslag anförts av taxeringsintendenten.

En centralisering har även förordats av en tredje länsstyrelse, som föreslagit att avgörandet i anståndsärenden skall hänskjutas till riksskatte-nämnden, då taxeringsbesvären avser princip-, tolknings- eller skälighetsfrågor.

Åtskilliga länsstyrelser har ansett det vara önskvärt med sådana bestämmelser, att det blir möjligt att meddela anstånd oberoende av om taxeringsintendenten avstyrkt den skattskyldiges taxeringsbesvär eller varit förhindrad att ta ställning till dessa. Olika förslag har därvid framförts.

Sålunda anser en länsstyrelse att nuvarande ordning bör bibehållas i fråga om de lokala skattemyndigheternas anståndsbeslut. Om besvär anförs över sådant beslut synes däremot länsstyrelserna böra få en friare och av taxeringsintendentens yttrande obunden prövningsrätt. För att en allsidig prövning av ett anståndsärende skall kunna ske, bör enligt denna länsstyrelse vidare den bestämmelsen införas, att besvär över länsstyrelsens beslut får föras hos kammarrätten. Om anståndet avser större skattebelopp och utgången i taxeringsprocessen kan bedömas som mer eller mindre oviss, bör länssty-

relsen och kammarrätten, om beslut fattas av denna, ha möjlighet att förplikta den skattskyldige att ställa godtagbar säkerhet.

En liknande lösning anvisas även av en annan länsstyrelse, som förordar möjlighet för länsstyrelse att, då särskilda omständigheter föreligger, kunna bifalla ansökan om anstånd, som besvärsvägen kommer under länsstyrelsens prövning. I anvisningarna till författningstexten kan då lämpligen närmare anges vad som skall förstås med särskilda omständigheter och under vilka förhållanden det skall kunna ifrågakomma att bevilja anstånd. Hänsyn bör därvid bl. a. kunna tas till skattebeloppets storlek och till i vad mån den skattskyldiges solvens för skatten kan anses bevarad under anståndstiden.

Två länsstyrelser uttalar att länsstyrelse bör ha möjlighet att medge anstånd utöver vad som tillstyrks av taxeringsintendenten om anståndsfrågan har stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Som förutsättning bör enligt den ena länsstyrelsen vidare gälla att den skattskyldige ställer godtagbar säkerhet. Besvär över länsstyrelses beslut bör få anföras hos kammarrätten.

En länsstyrelse förordar att möjligheterna att meddela anstånd oberoende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan avgränsas på så sätt, att besvär som avser nedsättning av taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt med lägre belopp än 5 000 kr. eller av taxering till statlig förmögenhetsskatt med lägre belopp än 50 000 kr., inte får föranleda anstånd i vidare mån än som betingas av taxeringsintendentens yttrande över anståndsansökningen. Som förutsättning för anstånd i andra fall bör gälla, att den skattskyldige ställer säkerhet för skatten.

En annan länsstyrelse framhåller att de fall, där anståndsfrågans behandling enligt nuvarande regler kan riskera bli otillfredsställande, hänför sig helt till taxeringsmål, som förs upp i kammarrätten och regeringsrätten. Länsstyrelsen finner det därför lämpligt, att anståndsansökningar rörande kammarrätts- och regeringsrättsmålen prövas och avgörs av länsstyrelsen å uppbörssektionen i de fall då taxeringsintendenten helt eller delvis avstyrkt den skattskyldiges taxeringsbesvär. Länsstyrelsens beslut bör få överklagas hos samma instans, som har att handlägga taxeringsmålet.

Några länsstyrelser berör särskilt frågan om i vilken utsträckning det bör vara möjligt att låta lokal skattemyndighet meddela anstånd utan taxeringsintendentens hörande.

En länsstyrelse uttalar därvid att den lokala skattemyndigheten bör få självständigt besluta i anståndsärendet om ett bifall i besvärfrågan ter sig självklart och det klarläggs att besvär blivit anhängiggjorda. En viss begränsning av de lokala skattemyndigheternas möjligheter att medge anstånd i förevarande fall bör dock ske. Möjligen kunde en generell gräns sättas vid skattebelopp å t. ex. 1 000 kr. I fråga om större skattebelopp bör borgen eller bankgaranti krävas, om taxeringsintendenten inte funnit sig kunna för-

orda bifall till taxeringsbesvären. För att förekomma missbruk kan vidare eventuellt också föreskrivas, att någon form av ränta eller restavgift skall utgå för det fall, att besvären över taxeringen inte vinner bifall.

I några yttranden diskuteras även möjligheterna av att låta taxeringsintendenten yttra sig i själva anståndsfrågan och inte som för närvarande uttala sig endast om taxeringen.

En länsstyrelse anser sålunda att det bör övervägas om inte taxeringsintendenten bör få möjlighet att oberoende av sitt ställningstagande i taxeringsprocessen tillstyrka anstånd, om särskilda omständigheter föreligger. En tänkbar utväg kan enligt en annan länsstyrelse vara att lokal skattemyndighet får bevilja anstånd i sådana fall, där direkt besked i besvärärendet inte kan lämnas utan längre dröjsmål, under förutsättning att taxeringsintendenten funnit sökanden vederhäftig för skattebeloppet.

En länsstyrelse diskuterar möjligheten att ändra bestämmelserna på så sätt att taxeringsintendenten — oaktat att han i taxeringsmålet intar en motsatt ställning — med hänsyn till rättsfrågans svårbedömbara art skall kunna tillstyrka bifall till en framställning om anstånd. Länsstyrelsen finner det emellertid inte lämpligt att taxeringsintendenten som part i taxeringsprocessen på ett dylikt sätt tillkännager sin uppfattning att taxeringsfrågan framstår som tveksam. Den skattskyldige kan nämligen i sin argumentation i taxeringsprocessen åberopa ett sådant yttrande, varigenom de kanske vägande skäl, som taxeringsintendenten anför för sitt ståndpunktstagande rörande taxeringen, kan komma att försvagas. Vidare kan det inte anses ingå i taxeringsintendentens egentliga arbetsuppgifter att ta ställning i frågor rörande uppbörd och indrivning av skatt.

### *Utredningen*

#### **Bristerna i gällande anståndssystem**

Såsom framgår av den tidigare redogörelsen riktades redan vid tillkomsten av nu gällande bestämmelser om anstånd vid taxeringsbesvär kritik mot att som villkor för anstånd skall gälla, att taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrker bifall till den skattskyldiges besvär. För denna kritik fanns det enligt vederbörande departementschefs uttalande i propositionen 1953: 100 visst fog. Då något bättre förslag till frågans lösning inte framkommit ansåg emellertid departementschefen, att stadgandet i allt fall försöksvis borde prövas.

De erinringar som efter 1953 framförts mot anståndsbestämmelserna har också framför allt gällt stadgandet att anstånd får meddelas endast i den utsträckning, som betingas av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan. Härvid har man främst pekat på de ekonomiska svårig-

heter vari en skattskyldig kan råka, när han för en längre tid tvingas ligga ute med skattebelopp av betydande storlek som han genom beslut av högre instans förklaras inte vara skyldig att erlägga. Det har vidare med hänsyn till taxeringsintendentens ställning som part i taxeringsprocessen pekats på det principiellt mindre lämpliga i att frågan om anstånd görs direkt beroende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan.

I de nyss återgivna svaren på den förfrågan, som vi gjort hos länsstyrelserna angående de nuvarande bestämmelsernas tillämpning, har emellertid å andra sidan ett stort antal länsstyrelser uttalat, att den nuvarande ordning, enligt vilken anstånd kan beviljas endast i den utsträckning som betingas av taxeringsintendentens yttrande rörande taxeringsfrågan, fungerat tillfredsställande beträffande huvudparten av anståndsansökningarna. Såväl dessa som övriga länsstyrelser har dock ansett det önskvärt med vissa möjligheter att meddela anstånd oberoende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan.

Bristerna i de nuvarande bestämmelserna torde i huvudsak kunna sammanfattas i följande punkter.

1. Den omständigheten, att en skattskyldigs möjligheter att erhålla anstånd helt är beroende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan kan medföra att den skattskyldige tvingas för längre tid avstå medel, ofta av betydande storlek, för betalning av skatt, som enligt av högre instans sedermera meddelat beslut inte skall erläggas.

2. Taxeringsintendentens ställning av part i taxeringsprocessen medför att det framstår som mindre lämpligt att möjligheten att erhålla anstånd är beroende av taxeringsintendentens ståndpunktstagande i taxeringsfrågan.

3. För meddelande av anstånd enligt nu gällande bestämmelser krävs bl. a. att den skattskyldige anfört besvär över taxeringen. Om den skattskyldige underlåter att anföra besvär inom föreskriven tid kan anstånd inte meddelas även för det fall att taxeringsintendenten för talan till den skattskyldiges förmån.

4. Om den skattskyldige fått sina taxeringsbesvär helt eller delvis bifallna är han ändock i regel tvingad att erlägga skatt i enlighet med tidigare taxeringsbeslut för det fall att taxeringsintendenten överklagar det beslut varigenom den skattskyldige vunnit nedsättning i taxeringen.

5. Behandlingen av anståndsärendena medför en icke obetydlig arbetsbelastning å länsstyrelsernas taxeringssektioner.

Vi har vidare uppmärksammat att UF inte innehåller någon bestämmelse om anstånd för det fall, att skattskyldig gör framställning om avkortning enligt förordningen den 6 juni 1952 (nr 410) med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall eller ansöker om befrielse enligt 85 § 2 mom. UF från erläggande av ränta. Enligt vår mening bör därför även dessa spørsmål upptas till bedömande.

### Allmänna synpunkter

Såvitt vi kunnat finna är man berättigad att om de nuvarande bestämmelserna om meddelande av anstånd i samband med taxeringsbesvär avge det omdömet att dessa fungerat i stort sett väl. De olägenheter, som ur den skattskyldiges synpunkter kan vara förenade med att såsom villkor för meddelande av anstånd gäller att taxeringsintendenten skall ha helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges taxeringsbesvär, synes inte ha framträtt i någon mera påtaglig utsträckning utan endast i sådana fall, då fråga varit om stora belopp och då taxeringsprocessen dragit ut på tiden.

De nu angivna förhållandena talar närmast för att man vid en revidering av anståndsbestämmelserna, om man endast ser till den skattskyldige, främst vidgar möjligheterna att erhålla anstånd i avvaktan på kammarrättens och regeringsrättens beslut rörande taxeringen. I fråga om dessa beslut hinner nämligen inte sällan en relativt lång tid förflyta från det skatten påförts och intill dess det slutliga avgörandet föreligger. Detta medför i sin tur, att de exekutiva myndigheterna mången gång tvingas vidta åtgärder för skattens indrivning, innan kammarrättens eller regeringsrättens beslut meddelats.

Då den skattskyldige hos prövningsnämnden anfört besvär över taxeringsnämnds beslut, medför däremot ett avslag på anståndsansökningen sällan några mer allvarliga konsekvenser för den skattskyldige. Detta har sin förklaring i att prövningsnämndens beslut som regel hinner meddelas utan längre dröjsmål. Skulle prövningsnämnden nedsätta den taxering, som taxeringsnämnden åsatt den skattskyldige, är det i regel också möjligt för lokal skattemyndighet att verkställa omdebitering enligt prövningsnämndens beslut innan de exekutiva myndigheterna medhunnit eller haft anledning att vidta mera rigorösa åtgärder för uttagande av kvarstående skatt i enlighet med taxeringsnämndens beslut. Det sagda gäller särskilt skattskyldig med preliminär B-skatt, som själv har att inbetala kvarstående skatt under angivna uppbördsterminer för sådan skatt. För skattskyldig med preliminär A-skatt blir förhållandet däremot i viss mån ett annat. Sådan skattskyldig kommer nämligen — om anstånd inte lämnas och prövningsnämndens beslut inte meddelas under taxeringsåret — att få vidkännas avdrag å sin lön för den kvarstående skatt, som skall utgå enligt taxeringsnämndens beslut. Den tid under vilken den skattskyldige i förevarande fall får avstå det innehållna skattebeloppet är emellertid i regel av relativt kort varaktighet. Härtill kommer att det beträffande den senare gruppen skattskyldiga är mindre vanligt att taxeringsprocessen rör större belopp. Beaktas får också att den skattskyldige enligt uppbördsförordningens regler om existensminimum vid skatteavdrag tillförsäkras vad han behöver av sin lön för egen och sin familjs försörjning.

De olikheter, som den skattskyldiges situation sålunda företer beroende på om anstånd begärs i avvaktan på å ena sidan prövningsnämnds beslut

och å andra sidan kammarrättens eller regeringsrättens utslag, synes emellertid inte böra tillmätas avgörande betydelse vid en reformering av anståndsreglerna. Även om de skattskyldiga såsom ovan visats i regel inte utsätts för några allvarligare konsekvenser om anstånd förvägras dem i avvaktan på prövningsnämnds beslut och det ur den synpunkten kan synas mindre angeläget med en reform, anser vi dock, att önskvärdheten av att frågan om anstånd så långt möjligt görs oberoende av taxeringsintendentens ställningstagande påkallar en ändring även för nu angivna fall. Man torde för övrigt inte kunna bortse från att omständigheterna ibland — låt vara rent undantagsvis — är sådana att den skattskyldige kan utsättas för skadeverkningar om anstånd i förevarande fall inte meddelas.

#### **Huvudvillkoren för anstånd**

Enligt UF gäller som en allmän regel att skattskyldig, oberoende av om besvär över åsatt taxering anförts eller ej, i vanlig tid och ordning skall erlägga det skattebelopp som debiterats på grund av taxeringen. De bestämmelser om anstånd som nu gäller utgör endast en modifiering av denna regel.

Såsom uttalades vid bestämmelsernas tillkomst och även senare framhållits i olika sammanhang kan det inte gärna ifrågakomma att alltid låta den skattskyldige få dröja med skattebetalningen till dess besvär över den för skattebetalningen grundläggande taxeringen avgjorts genom lagakraftvunnet beslut. Att skatt skall inbetalas oberoende av att besvär över taxeringen anförts bör därför även i ett reformerat anståndssystem vara en huvudregel. Denna regel bör vidare i överensstämmelse med tanken bakom källskattesystemet få genombrytas endast då verkligen starka skäl talar därför.

Sådana skäl föreligger uppenbarligen då taxeringsintendenten antingen förklarar sig ämna helt eller delvis tillstyrka den skattskyldiges taxeringsbesvär eller själv för talan till den skattskyldiges förmån. Vi anser därför självklart att man i fortsättningen under alla omständigheter bör bibehålla regeln, att den skattskyldige skall kunna få det anstånd, som betingas av att taxeringsintendenten helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges taxeringsbesvär. Motsvarande möjlighet till anstånd bör föreligga för det fall att taxeringsintendenten för talan till den skattskyldiges förmån.

Den omständigheten att den skattskyldige i enlighet med vad ovan sagts även i fortsättningen bör erhålla det anstånd, som betingas av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan, kommer å andra sidan att förutsätta att tillståndsmyndigheterna inhämtar taxeringsintendentens yttrande med anledning av anståndsansökningarna. Såsom förut framhållits är det emellertid önskvärt att taxeringssektionernas arbete med anståndsärendena nedbringas. En möjlighet att reducera tillståndsmyndigheternas förfrågningar hos taxeringssektionerna synes vara att låta myndigheterna bevilja anstånd utan taxeringsintendentens hörande i de fall, då

det framstår som uppenbart att yttrandet kommer att innefatta meddelande om att den skattskyldiges taxeringsbesvär tillstyrkts. För att bestämmelserna härom inte skall ge upphov till tveksamhet och öppna alltför stora möjligheter till olika bedömanden tillståndsmyndigheterna emellan synes lämpligt att med tillämpning av ordalagen i 100 § punkt 5) TF begränsa ifrågavarande anståndsbeslut till sådana fall, då taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Det torde böra framhållas att den av oss förordade lösningen i dessa fall inte innebär någon utvidgning av skattskyldigs nuvarande möjligheter att erhålla anstånd utan endast utgör en förenkling av det hittills tillämpade förfarandet. Förslaget innebär att anstånd medges utan taxeringsintendentens hörande, när det framstår som uppenbart, att dennes yttrande kommer att innefatta att den skattskyldiges yrkanden i taxeringsbesvären tillstyrks eller biträdes. Om man därutöver vill utvidga anståndsmöjligheterna och göra dessa oberoende av taxeringsintendentens inställning till taxeringsfrågan, torde i första hand böra diskuteras de allmänna förutsättningar som bör föreligga för att ett sådant anstånd skall kunna medges.

Det gäller då först att avgöra huruvida förutsättningarna för anstånd skall anknytas till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller till taxeringsmålets beskaffenhet eller eventuellt till båda dessa faktorer.

Enligt vår mening finns det knappast anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig, som utan större svårigheter förmår att inbetala den i enlighet med den överklagade taxeringen påförda skatten. Förhållandet synes för sådant fall inte heller böra bedömas på annat sätt därför att taxeringsmålet eventuellt rör en princip-, tolknings- eller skälighetsfråga eller eljest då taxeringsfrågans slutliga utgång kan synas oviss. Ur den skattskyldiges synpunkt bör det avgörande för frågan om anstånd ytterst vara, huruvida han har möjligheter att betala skatten eller inte. Det förhållandet att utgången i taxeringsfrågan kan te sig oviss är av sekundär betydelse och utgör enligt vår mening inte i och för sig en sådan omständighet, som bör föranleda ett genombrytande av den tidigare angivna huvudregeln, att debiterad skatt skall erläggas oberoende av om besvär över taxeringen anförts eller ej. Härtill kommer att frågan huruvida ett taxeringsmål kan anses så svårbedömt att utgången i detsamma får anses oviss ofta är subtil och endast grundar sig på rent subjektiva bedömanden. Då det även vid den praktiska tillämpningen av nu gällande anståndsregler visat sig, att det mest angelägna är att i största möjliga utsträckning förhindra att den skattskyldige utsätts för svåra ekonomiska skadeverkningar genom att han tvingas betala en skatt, som eventuellt kan komma att bli undanröjd av högre instans, anser vi att frågan om anstånd i princip skall bedömas enbart med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska situation. Ett sådant bedömande skall dock självfallet inte komma i fråga i de fall då taxeringsintendenten tillstyrkt nedsättning i taxeringen eller tillståndsmyndigheten i enlighet

med vad tidigare förordats kan meddela anstånd utan taxeringsintendents hörande.

Om förutsättningarna för anstånd med inbetalning av skatt enligt taxeringsbeslut, som överklagats av den skattskyldige, begränsas på sätt ovan sagts, återstår därefter att ta ställning till hur anståndsreglerna mer i detalj bör utformas.

Såsom vi ovan redan antytt synes man böra begränsa möjligheterna till anstånd till sådana fall, då erläggande av skatten, med tanke på att taxeringsfrågan inte är slutligt avgjord, ter sig obilligt gentemot den skattskyldige. Vid detta bedömande torde följande allmänna synpunkter böra tjäna till ledning. Att den skattskyldige för att anskaffa medel för skattebetalningen måste ådra sig vissa kostnader — exempelvis en ränteutgift — eller blir tvingad att försälja honom tillhörig egendom, bör inte i och för sig anses utgöra anledning till att anstånd medges. I första hand synes angeläget att förhindra försäljning av sådan fastighet, rörelse eller annan egendom, som är av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet han bedriver och varav han erhåller sin försörjning. Huruvida försäljning av den ifrågavarande egendomen måste ske till underpris eller medför vinst får härvid anses vara av underordnad betydelse. I vissa fall synes emellertid anståndsfrågan kunna bedömas ur andra synpunkter än de strikt ekonomiska. Hänsyn synes således kunna tas till den skattskyldiges rent personliga intresse av att få behålla t. ex. en släktgård, en konstsamling eller annan liknande egendom, som den skattskyldige i annat fall måste försälja för att kunna betala den påförda skatten och som han sedan inte kan återanskaffa eller ersätta. Den omständigheten, att den skattskyldige för att betala skatten kan bli tvingad att uppta ett lån mot säkerhet av honom tillhörig egendom eller att försälja börsnoterade aktier eller därmed jämförliga lätt realiserbara tillgångar, synes däremot i allmänhet inte böra få åberopas som skäl för anstånd. Det senare bör även gälla för det fall att försäljningen innebär att den skattskyldige går förlustig en eljest påräknelig realisationsvinst.

Om förutsättningarna för anstånd begränsas på sätt som nyss angetts, saknas det enligt vår mening anledning att uppställa krav på att den av anståndet berörda skatten skall vara av viss storlek.

De skattskyldiga, som främst torde komma att beröras av de utvidgade möjligheterna att erhålla anstånd, är uppenbarligen rörelseidkare, jordbrukare och andra skattskyldiga, som på grund av sina inkomstförhållanden har att erlægga preliminär B-skatt och som därför själva ombesörjer inbetalningen av skatt. Erfarenheterna av hittills gällande anståndsbestämmelser synes också ge vid handen, att det är bland dessa kategorier skattskyldiga, som vidgade möjligheter till anstånd ter sig mest angelägna. Lönstagare, som har att erlægga preliminär A-skatt, synes däremot i regel inte försättas i en sådan situation att anstånd enligt nu angivna regler bör med-

ges. Den av taxeringsbesvären berörda skatten uttas nämligen i dessa fall i regel genom skatteavdrag för kvarstående skatt eller — om den skattskyldige påförd kvarstående eller tillkommande skatt restförts — genom införsel. Ifrågavarande skatteavdrag kan säkerligen för en del skattskyldiga kännas betungande. Härvid bör emellertid beaktas, att den skattskyldige, om hans skattebetalningsförmåga blivit nedsatt på grund av sjukdom, arbetslöshet eller annan liknande orsak, kan erhålla anstånd enligt 48 § UF. Därtill kommer att den skattskyldige enligt såväl UF:s som Infl:s bestämmelser får behålla så mycket av lönen, som han anses behöva för sin egen och familjens försörjning. Med hänsyn härtill kan vi inte finna tillräckliga skäl föreligga att föreslå införande av särskilda anståndsregler beträffande skattskyldig med löneinkomster och därmed ytterligare genombryta huvudregeln, att debiterad skatt skall erläggas oberoende av om besvär anförts eller ej.

En lösning av frågan om vidgade möjligheter till anstånd i anledning av taxeringsbesvär efter ovan angivna riktlinjer medför att tillståndsmyndigheterna i dessa fall inte skall och inte heller behöver söka bedöma den slutliga utgången i taxeringsfrågan. Det bör emellertid inte ifrågakomma att anstånd — även om förutsättningar därför i övrigt kan anses föreligga — medges vid rena okynnesbesvär eller då det eljest är uppenbart att besvären över taxeringen kommer att ogillas. I särskilda fall kan det därför bli nödvändigt att tillståndsmyndigheten ägnar taxeringsfrågan uppmärksamhet. Har taxeringsintendenten kunnat ta ställning till besvären torde dennes yttrande kunna tjäna till viss ledning vid dessa bedömanden.

I ett särskilt avsnitt av detta betänkande behandlar vi bl. a. frågan om avkortning och restitution i samband med beslut i taxeringsfråga. Vi föreslår därvid bl. a. att om prövningsnämnd eller kammarrätten nedsätter eller undanröjer åsatt taxering, beslutet omedelbart skall verkställas och föranleda avkortning eller restitution av skatt, som påförts på grund av den ändrade eller undanröjda taxeringen, och detta även för det fall att prövningsnämndens eller kammarrättens beslut överklagas i högre instans. Med denna lösning följer att en skattskyldig i dessa fall i fortsättningen inte såsom för närvarande kommer att ha något behov av anstånd. De regler enligt vilka tillståndsmyndigheterna skall bedöma anståndsfrågan med utgångspunkt från den skattskyldiges ekonomiska situation blir följaktligen tillämpliga endast då skattskyldig begär anstånd i samband med att han själv hos prövningsnämnd eller skattedomstol yrkar nedsättning i åsatt taxering.

#### **Säkerhet som villkor för meddelande av anstånd**

Om den skattskyldiges behov av anstånd tillgodoses på det sätt som nyss föreslagits måste emellertid iakttas att anståndet inte medför risk för att den skatt, som den skattskyldige påförts på grund av den överklagade taxeringen, inte kan uttas, om besvären skulle lämnas utan bifall. Vissa garan-

tier måste därför i dessa fall föreligga för att skatten verkligen blir betald. Härvid bortses i första hand från de fall, då anstånd lämnas endast i den utsträckning som föranleds av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan eller när tillståndsmyndigheten utan taxeringsintendentens hörande finner det uppenbart att taxeringen kommer att nedsättas och beviljar därav betingat anstånd. Någon anledning att i dylika fall kräva garantier för att skatten erläggs om en nedsättning av taxeringen mot förmodan inte skulle ske föreligger enligt vår mening inte. För övriga fall synes däremot böra gälla att anstånd inte lämnas utan att tillståndsmyndigheten på ett eller annat sätt försäkrat sig om att skatten kan beräknas bli erlagd vid anståndstidens utgång.

De bästa garantierna härför erhålls uppenbarligen om den skattskyldige förpliktas ställa nöjaktig säkerhet för det skattebelopp anståndet avser. Det kan emellertid inte lämpligen ifrågakomma att införa ställande av säkerhet som ett oeftergivligt villkor för meddelande av anstånd. Ett sådant krav skulle kunna beröva just den skattskyldige möjlighet till anstånd, som ur övriga synpunkter kan framvisa de starkaste skälen härför. Ett oeftergivligt krav på säkerhet skulle för övrigt i vissa fall innebära, att både den skattskyldige och myndigheterna betungades med onödiga uppgifter.

Vi har funnit det vara mest lämpligt att den myndighet, som har att ta ställning till anståndsansökningarna, ges möjlighet att självständigt och relativt fritt bedöma vilka risker som ett anstånd med skattens erläggande kan innebära för det allmänna. Vid dessa bedömanden bör enligt vår mening följande synpunkter kunna tjäna till ledning. Om skattebeloppet är relativt ringa, om den skattskyldiges ekonomi är allmänt sett god eller om det kan förväntas att högre instans avgörande i taxeringsfrågan snart föreligger, torde det i allmänhet inte kunna anses innebära någon risk att bevilja anstånd utan säkerhet. Så torde inte sällan också kunna bedömas vara fallet, när ansökningen avser anstånd i avvaktan på prövningsnämnds beslut. Om så anses lämpligt kan anståndstiden begränsas och förlängning av anståndet ske först efter förnyad prövning av den skattskyldiges förhållanden. I vissa fall kan måhända vara lämpligt att begränsa det skattebelopp beträffande vilket anstånd lämnas eller att kräva säkerhet för en del av skattebeloppet. I andra fall åter kan förhållandena vara sådana att det för meddelande av anstånd måste förutsättas att nöjaktig säkerhet ställs för hela skattebeloppet. Det väsentliga vid de ifrågavarande bedömandena är alltså med andra ord, att anstånd inte lämnas utan att myndigheten på ett eller annat sätt undersökt den skattskyldiges möjligheter att vid anståndstidens utgång erlägga den skatt som anståndet avser.

Visar denna undersökning att det föreligger risk för att skatten inte då kan betalas, bör som en förutsättning för anståndet krävas, att den skattskyldige ställer säkerhet för skattebeloppet i fråga.

Förfarandet när säkerhet skall ställas torde i och för sig kunna utformas

efter mönster av motsvarande bestämmelser i förordningen om arvsskatt och gåvoskatt (AGF) och i enlighet härmed gestaltas på följande sätt. Då anstånd lämnas föreskrivs, att säkerhet för visst angivet belopp skall avlämnas till vederbörande länsstyrelse inom i anståndsbeslutet utsatt tid vid äventyr att anståndet eljest anses förverkat. Om föreskriven säkerhet inte överlämnas, har länsstyrelsen att med konstaterande härav underrätta den skattskyldige om att anståndet är att anse som förverkat. Underrättelse här- om tillställs också vederbörande utmätningsman. Om — såsom vi i fortsätt- ningen föreslår — en och samma myndighet skall ha att såväl pröva an- ståndsansökningarna som förvalta säkerheterna, synes emellertid förfaran- det kunna förenklas så, att myndigheten, när beviljande av anstånd förut- sätter ställande av säkerhet, väntar med att medge anstånd till dess säker- heten överlämnats. Det bör ankomma på länsstyrelsen att vårda och bevaka avlämnad säkerhet. Om ställd säkerhet minskar i värde och annan nöj- aktig säkerhet efter anmaning från länsstyrelsen inte lämnas, bör länssty- relsen kunna förklara att anståndet är förverkat.

Den enklaste formen av säkerhet synes oss vara av bank utfärdad ga- rantiförbindelse, enligt vilken banken förklarar sig intill visst angivet be- lopp svara för den skatt med vilken den skattskyldige erhållit anstånd. För- delarna med en bankgaranti är att denna utan särskild prövning kan godtas som fullgod säkerhet och vidare att förvaltningen av dessa säkerheter är enkel. I detta sammanhang må erinras om att i förordningen den 19 feb- ruari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg endast säkerhet i form av bankgaranti godtas.

En annan form av säkerhet som synes böra godtas utgör borgensförbin- delse. Vederhäftig borgen som säkerhet godtas bl. a. enligt AGF, förordningen den 18 juni 1864 angående utvidgad näringsfrihet och kungörelsen den 31 december 1913 angående rätt för utlänning och i utlandet bosatt svensk un- dersåte att här i riket giva offentlig tillställning m. m. eller att därvid med- verka.

Vid meddelande av anstånd i samband med taxeringsbesvär bör därför enligt vår mening bankgaranti och vederhäftig borgen i första hand ifråga- komma som säkerhet.

I enlighet med vad vi tidigare uttalat bör den omständigheten, att den skattskyldige för betalning av skatten tvingas försälja eller belåna honom tillhöriga börsnoterade aktier eller därmed jämförliga lätt realiserbara till- gångar, inte utgöra anledning till att anstånd lämnas. Härav följer att sä- kerhet i form av aktier i allmänhet inte bör mottas. Vad nu sagts synes även böra gälla icke börsnoterade aktier, vilkas värde vanligen är svårt att fast- ställa och som erfordrar fortlöpande kontroll av bolagets förvaltning för undvikande av att säkerheten nedgår eller helt försvinner. I regel synes ej heller intecknat skuldebrev böra godtas som säkerhet.

Vi är medvetna om att vissa invändningar kan resas mot att länsstyrel-

serna på detta sätt skall förvalta säkerheter. På samma sätt kan det i och för sig riktas anmärkning mot det förfarande som AGF stadgar i detta hänseende. Den ökning av länsstyrelsens arbete med förvaltning av säkerheter, som måhända kan uppkomma genom vårt förslag, torde dock bli tämligen obetydlig. I övervägande antal fall kommer nämligen säkerheterna att bestå av garantiförbindelser utfärdade av bank. I det föreslagna systemets natur ligger att man i första hand skall kräva denna form av säkerhet, när säkerhet över huvud taget måste krävas för att anstånd skall kunna lämnas. Med hänsyn härtill och då någon annan form av förvaltning av ifrågavarande säkerheter för närvarande svårigen låter sig tänkas, har vi trots de nämnda betänkligheterna stannat för att låta länsstyrelserna handha denna förvaltning.

#### **Anståndstidens längd m.m.**

Enligt nu gällande bestämmelser skall anstånd, som beviljas i samband med taxeringsbesvär, gälla till dess två månader förflutit från dagen för prövningsnämndens eller vederbörande skattedomstols beslut i anledning av besvären.

Det förslag till regler för beviljande av anstånd, som vi framlagt, har, vilket torde ha framgått av vad som tidigare anförts, bl. a. syftat till att söka begränsa anståndet till den tid som i det särskilda fallet befinns mest lämplig för att förhindra risken av att den skattskyldiges förhållanden ändras så att skatt inte senare kan uttas. Anståndsmyndigheten bör därför också, sedan anstånd meddelats för viss tid, kunna besluta om förlängning av anståndstiden. Anståndstiden bör enligt vår mening även vara rörlig ur den synpunkten, att ett meddelat anstånd skall kunna när som helst återkallas, om anståndsmyndigheten finner skäl härtill. Det synes därför inte lämpligt att ange någon bestämd tid, under vilken ett anstånd i allmänhet bör gälla. Dock bör liksom nu föreskrifter lämnas angående den längsta tid under vilken ett anstånd får gälla. Då det inte finns anledning att i detta avseende frångå hittills gällande tidsbegränsning, bör anstånd följaktligen få meddelas att gälla längst till dess två månader förflutit från dagen för prövningsnämndens eller vederbörande skattedomstols beslut i anledning av besvären.

Enligt 51 § andra stycket UF må av den skattskyldige för mycket inbetald skatt utan hinder av beviljat anstånd tas i anspråk för betalning av skatt, som omfattas av anståndet. Ifrågavarande föreskrift torde ha tillkommit i förtydligande syfte vid införandet av 1953 års uppbördsförordning eftersom tveksamhet dessförinnan torde ha förelegat huruvida »kvittning» fick ske för restförd skatt som omfattades av anståndet.

Med nu gällande bestämmelser om anstånd vid taxeringsbesvär föreligger knappast anledning att verkställa »kvittning» för uttagande av det skatte-

belopp, som omfattas av anståndet. Ett enligt nu gällande regel beviljat anstånd kan ju endast avse skatt, som i enlighet med taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan kan beräknas bortfalla. Även om taxeringsintendentens uttalande i taxeringsfrågan inte innebär att densamma därmed avgjorts, framstår dock ett ianspråktagande av för mycket inbetald skatt under angivna förhållanden i de allra flesta fall som helt meningslöst. Vid införandet av detta stadgande torde man heller inte haft dessa eller andra liknande fall, exempelvis anstånd vid dubbeltaxering eller feldebitering, för ögonen utan endast velat klargöra att »kvittning» är medgiven beträffande skattebelopp för vilket den skattskyldige erhållit anstånd på grund av sjukdom, arbetslöshet eller annan liknande orsak. Huruvida »kvittning» bör ske får i det särskilda fallet bedömas med hänsyn till bl. a. den skattskyldiges förhållanden och skattebeloppets storlek. Det må omnämnas att uttalande i denna riktning angående stadgandets innebörd gjorts av riksrevisionsverket i cirkulärskrivelse till samtliga länsstyrelser den 22 november 1958.

Om förutsättningarna för anstånd vid taxeringsbesvär ändras i enlighet med vad vi tidigare föreslagit, kommer frågan om »kvittning» delvis i ett annat läge, nämligen i de fall, då anstånd meddelas enbart med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska situation. Anståndet har då — såsom ovan anförts — till syfte att förhindra, att den skattskyldige tvingas vidta oförmånliga dispositioner för att betala skatten. Just med hänsyn härtill föreligger i regel inte någon anledning att underlåta att ta för mycket inbetald skatt i anspråk för att betala den skatteskuld, som berörs av anståndet. Däremot bör i enlighet med vad som förut sagts »kvittning» inte förekomma då anstånd meddelats endast i den utsträckning som betingats av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan eller då anstånd kunnat meddelas utan taxeringsintendentens hörande.

Vi vill slutligen här erinra om de problem, som uppstår när tiden för ett anstånd närmar sig eller överskrider den tidpunkt då den av anståndet berörda skatten preskriberas. Detta spørsmål kommer emellertid inte att nu behandlas utan först i ett senare avsnitt angående preskriptionsreglernas utformning.

#### **Tillståndsmyndighet m.m.**

De fall i vilka anstånd vid taxeringsbesvär enligt vad vi tidigare föreslagit skall kunna meddelas är huvudsakligen av två olika slag. Till den ena kategorien hör de fall där en nedsättning i taxeringen kan beräknas ske med hänsyn till att taxeringsintendenten tillstyrkt den skattskyldiges besvär eller själv för talan till den skattskyldiges förmån. Till samma kategori hör också de fall då anstånd utan taxeringsintendentens hörande beviljas därför att taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller

annat uppenbart förbiseende. I de fall som nu angetts meddelas enligt gällande bestämmelser beslut om anstånd av lokal skattemyndighet.

Den prövning, som behöver ifrågakomma i dessa fall, blir i regel enkel, eftersom man endast behöver antingen konstatera att besvären tillstyrkts av taxeringsintendenten eller granska den åsatta taxeringen för att få bekräftelse på den skattskyldiges uppgift, att taxeringen blivit oriktig på grund av en uppenbar felaktighet. På grundval av hos den lokala skattemyndigheten förvarade debiteringslängder uträknas vidare den skatt som skall utgå enligt den förväntade nya taxeringen.

Någon anledning att låta annan myndighet än lokal skattemyndighet göra dessa bedömanden föreligger inte. En överflyttning av dessa anståndsärenden till annan myndighet skulle för övrigt innebära en onödig omgång.

Till den andra kategorien anståndsärenden i vårt förslag hör de fall då anstånd oberoende av taxeringsfrågans beskaffenhet skall kunna ifrågakomma med hänsyn till att skattens erläggande i behörig tid kan beräknas medföra skadeverkningar för den skattskyldige.

Vi har tidigare framhållit att anståndsmyndigheterna vid meddelande av anstånd i dessa fall bör ha möjlighet att relativt fritt bedöma vilka villkor som bör knytas till ett anstånd. Dessa bedömanden av den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden torde ofta komma att bli vanskliga. Av framför allt detta skäl är det önskvärt att antalet tillståndsmyndigheter så långt det är möjligt begränsas. I annat fall kan befaras att förfarandet inte får den enhetlighet i tillämpningen som bör eftersträvas. De lokala skattemyndigheterna, som ur andra synpunkter skulle ha varit väl lämpade för denna uppgift, synes med hänsyn härtill inte böra ifrågakomma.

Den omständigheten att bedömandet av anståndsansökningen i förevarande fall skall ske med utgångspunkt från den skattskyldiges personliga förhållanden och inte med hänsyn till taxeringsmålet beskaffenhet talar också för att prövningsnämnderna och skattedomstolarna inte lämpligen i dessa fall bör fungera som tillståndsmyndigheter. De undersökningar och överväganden som förutsätts för en sådan bedömning låter sig inte heller väl förena med den verksamhet de normalt utövar och skulle även förrycka och ytterligare försvåra denna verksamhet. En centralisering av dessa ärenden till ett för riket gemensamt organ ter sig också både onödig och meningslös och skulle med all sannolikhet medföra en icke obetydlig försening i anståndsärendenas avgörande, i all synnerhet som utredningen beträffande den skattskyldiges personliga förhållanden ändå alltid måste göras lokalt.

Vi har med hänsyn härtill funnit det vara mest lämpligt att det uppdras åt länsstyrelserna att pröva anståndsansökningar av förevarande slag. Eftersom länsstyrelserna som högsta uppborrdsmyndighet inom respektive län har att ta ställning till en mängd uppborrdsärenden av skilda slag, är de väl lämpade att även omhänderha den prövning varom nu är fråga. Genom att länsstyrelserna blir tillståndsmyndighet uppnås även andra fördelar.

Såsom tidigare anförts föreslår vi att lokal skattemyndighet även i fortsättningen skall kunna bevilja anstånd under i stort sett samma förutsättningar som för närvarande. Besvär över dessa beslut bör på samma sätt som nu gäller kunna anföras hos länsstyrelsen. Vi har vidare funnit att bevakningen och vården av i samband med anstånd ställda säkerheter bör ombesörjas av länsstyrelserna. Bevakningen innefattar bl. a. skyldighet att förklara anstånd förverkat för det fall att säkerhet nedgår i värde och inte annan nöjaktig säkerhet ställs. Till länsstyrelserna koncentreras härigenom alla de funktioner som sammanhänger med frågorna om anstånd vid taxeringsbesvär.

Om prövningen av de olika anståndsansökningarna fördelas mellan de lokala skattemyndigheterna och länsstyrelserna i enlighet med vad ovan angetts återstår att undersöka hur förfarandet i praktiken lämpligen bör utformas.

Ansökan om anstånd bör liksom för närvarande inges till den lokala skattemyndighet som utfärdat debetsedel å den skatt beträffande vilken anstånd söks.

Framgår av ansökningen, att denna avser anstånd i avvaktan på rättelse av taxeringen på grund av att felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende förekommit, skall den lokala skattemyndigheten meddela beslut om anstånd beträffande den skatt, som betingas av rättelserna. Samtidigt bör den lokala skattemyndigheten underrätta taxeringsintendenten om att anstånd meddelats. Denna underrättelse, kompletterad med uppgift om i vilka hänseenden den lokala skattemyndigheten funnit taxeringen oriktig, torde kunna ersätta sådan anmälan, som lokal skattemyndighet enligt 45 § 3 mom. TK har att tillställa taxeringsintendenten då felaktighet i taxeringen upptäckts.

I nu nämnda fall liksom då det eljest står klart att taxeringen kommer att nedsättas bör anstånd kunna meddelas utan att den skattskyldige gör formlig framställning härom. Om således den lokala skattemyndigheten upptäcker att taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning etc. eller då den lokala skattemyndigheten av taxeringsintendenten underrättas om att han i yttrande över skattskyldigs besvär eller genom egna besvär tillstyrkt nedsättning i taxering, bör den lokala skattemyndigheten meddela anstånd oberoende av om en ansökan härom från den skattskyldige föreligger eller inte. Härigenom uppnås det ur olika synpunkter tillfredsställande resultatet, att felaktigheter i debitering och taxering i viss utsträckning blir rättade utan att den skattskyldige själv behöver ta initiativ härtill.

Gör den skattskyldige däremot gällande, att hans taxering blivit för hög av andra orsaker än felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende och att han på den grund vill ha anstånd, bör ansökningen översändas till taxeringsintendenten för yttrande. Denne bör då först undersöka om den skattskyldige anför besvär över taxeringen eller om han själv bör

ta initiativ i detta hänseende. Förklarar taxeringsintendenten — med hänsyn till de begränsningar av möjligheterna att erhålla anstånd vi i dessa fall föreslagit — därefter i sitt yttrande att han ämnar helt eller delvis tillstyrka den skattskyldiges besvär eller föra talan till den skattskyldiges förman, bör den lokala skattemyndigheten meddela anstånd i enlighet härmed.

Ett särskilt spørsmål är hur man bör förfara i de fall då lokal skattemyndighet med hänsyn till taxeringsintendentens yttrande lämnar den skattskyldiges anståndsansökan utan bifall eller endast delvis bifaller densamma.

För vår del finner vi det knappast lämpligt att som allmän regel föreslå att anståndsansökningarna i dessa fall skall överlämnas till länsstyrelsen för prövning huruvida förutsättningar föreligger att meddela anstånd oberoende av taxeringsintendentens ställningstagande till taxeringsfrågan. Ett överlämnande till länsstyrelsen av ansökningarna i obegränsad utsträckning kan nämligen — särskilt vad angår ansökningar rörande anstånd i avvaktan på prövningsnämnds beslut — inte tjäna någon mening, eftersom — med hänsyn till de begränsningar av möjligheterna att erhålla anstånd vi i dessa fall föreslagit — förutsättningar för anstånd endast torde komma att föreligga i ett fåtal fall. Vi anser därför att endast sådana ansökningar, som helt eller delvis avslagits av lokal skattemyndighet och i vilka framställning om länsstyrelsens prövning gjorts, bör överlämnas till länsstyrelsen. Lokal skattemyndighets beslut, varigenom en anståndsansökan avslås eller endast delvis bifalles, bör därför fördes med, förutom besvärshänvisning, uppgift om att frågan om anstånd efter framställning av den skattskyldige kan upptas till prövning av länsstyrelsen men att för denna prövning gäller särskilt angivna villkor. När ansökningen i enlighet med vad förut sagts skall överlämnas till länsstyrelsen bör vid densamma fogas alla för den lokala skattemyndigheten tillgängliga handlingar i ärendet, utdrag ur debiteringslängden och myndighetens yttrande i ärendet.

Särskilda formulär för lokal skattemyndighets beslut, anståndsansökan m. m. bör utarbetas och tillhandahållas genom centrala folkbokförings- och uppborädsnämndens försorg.

De i det föregående föreslagna reglerna om möjligheterna till anstånd, då taxering blivit oriktig på grund av felräkning etc., och om ordningen för beviljandet av sådant anstånd bygger på nuvarande regler om rättelse av sådan taxering. I en i augusti 1964 inom finansdepartementets rättsavdelning upprättad promemoria med förslag till bestämmelser i syfte att förenkla förfarandet vid rättelse av vissa felaktigheter i taxering (Fi-stencil 1964: 5) har föreslagits att lokal skattemyndighet får möjlighet att i regel själv och med förbigående av prövningsnämnden ändra taxering, som blivit felaktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Den i promemorian föreslagna ordningen skulle dock icke gälla alla fall av felaktigheter av nu nämnt slag. Om det i promemorian föreslag-

na förenklade rättelseförfarandet genomförs, kommer därför likväl behov av de av oss föreslagna reglerna att föreligga, även om deras användningsområde väsentligt minskas.

**Besvär m.m.**

Besvär över lokal skattemyndighets beslut rörande anstånd får enligt nu gällande bestämmelser anföras hos länsstyrelsen. Vidare besvärsmått är inte medgiven (85 och 86 §§ UF).

Med den utformning anståndsreglerna för närvarande har är det uppenbart att en vidare besvärsmått är tämligen meningslös. Såväl lokal skattemyndighet som länsstyrelse är ju i anståndsfrågan helt bundna av taxeringsintendentens ställningstagande i taxeringsmålet.

Vad nu sagts kommer även att äga giltighet beträffande de beslut angående anstånd som lokal skattemyndighet enligt vårt förslag kan komma att meddela. I fråga om lokal skattemyndighets beslut rörande anstånd bör därför även i fortsättningen länsstyrelsen utgöra enda och sista besvärsmått.

Beträffande de beslut rörande anstånd, som enligt vårt förslag kan komma att fattas av länsstyrelsen såsom första instans, kan till en början konstateras, att den skattskyldige, då ansöknings avser anstånd i avvaktan på prövningsnämnds beslut, ofta inte är betjänt av en möjlighet att överklaga länsstyrelsens avgörande i anståndsfrågan. Den tid som hinner förflyta mellan taxeringsbesvärens ingivande och prövningsnämnds beslut är vanligen relativt kort, och det torde bli svårt för en besvärsmått att medhinna en prövning av besvären i anståndsfrågan inom erforderlig tid. Betydelsen av att den skattskyldige får sin anståndsansökan i förevarande fall snabbt prövad är i det övervägande antalet fall inte särskilt stor, eftersom de exekutiva myndigheterna vanligen inte hinner eller finner anledning vidta mer verkningsfulla indrivningsåtgärder under den korta tid det här är fråga om. Frågan om rätt för den skattskyldige att överklaga länsstyrelsens beslut är enligt vår mening därför främst av intresse när den skattskyldige hos länsstyrelse anhållit om anstånd i avvaktan på kammarrettens eller regeringsrettens beslut angående taxeringen.

Den prövning, som länsstyrelsen med anledning av en inkommen anståndsansökan i dylika fall har att företa, innefattar — såsom förut nämnts — en ingående bedömning av den skattskyldiges ekonomiska och personliga förhållanden. På grundval av dessa bedömanden skall länsstyrelsen också avgöra om och i vilken utsträckning den skattskyldige skall ställa säkerhet och hur säkerheten skall vara beskaffad. De faktorer, som på detta sätt skall ligga till grund för länsstyrelsens ställningstagande i anståndsfrågan, är av sådant slag att riktigheten av länsstyrelsens beslut att exempelvis vägra eller att till tid eller belopp begränsa anståndet knappast med större grad av säkerhet kan bedömas av högre instans. Det bör även beaktas

att vårt förslag inte syftar till en mera väsentlig utvidgning av de skattskyldigas möjligheter att erhålla anstånd vid taxeringsbesvär utan endast avser att något vidga möjligheten för skattskyldiga i särskilt prekära situationer. Såvitt vi kunnat finna bör detta syfte kunna nås med den tillståndsprövning som tillerkänns länsstyrelserna. Med hänsyn härtill anser vi oss inte böra föreslå besvärsmätt över länsstyrelsernas ifrågakvarande beslut.

Vi föreslår sålunda att möjligheterna att erhålla anstånd i samband med taxeringsbesvär utvidgas på sådant sätt, att anstånd skall kunna lämnas även i sådana fall när taxeringsintendenten förklarar sig ämna avstyrka den skattskyldiges taxeringsbesvär. Enligt vår mening bör man nu även införa bestämmelse om att anstånd må beviljas, då skattskyldig ansöker om avkortning enligt förordningen om begränsning av skatt i vissa fall eller om befrielse från ränta enligt 85 § 2 mom. UF. Eftersom dylik ansökan prövas av länsstyrelsen bör även frågan om anstånd avgöras av länsstyrelsen. Bestämmelser härom har intagits i 49 § UF. Vi har slutligen inte funnit anledning föreslå någon ändring i de regler som gäller för meddelande av anstånd i samband med sjukdom, arbetslöshet m. m.

## KAPITEL 4

### Skatteavdrag då debetsedel inte överlämnas m.m.

#### *Gällande bestämmelser m.m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Enligt 40 § första stycket UF åligger det arbetstagare, som skall erlægga preliminär A-skatt, att omedelbart efter mottagandet av debetsedeln överlämna denna till arbetsgivaren. Möter hinder mot debetsedelns avlämnande, kan arbetstagaren i stället förete det vid debetsedeln fogade skattekortet.

Har arbetsgivare mottagit debetsedel eller skattekort avseende preliminär A-skatt, skall han i regel verkställa skatteavdrag med belopp, som anges i fastställd skattetabell till vilken debetsedeln och skattekortet hänvisar. Den lokala skattemyndigheten kan emellertid förordna om annan grund för skatteavdraget, t. ex. att avdraget skall beräknas efter viss procent av inkomsten. Sådant förordnande antecknas på debetsedeln (skattekortet) och det åligger arbetsgivaren att verkställa avdrag i enlighet härmed (4 § UF).

Avdrag med annat belopp än som anges i skattetabellerna ifrågakommer även då den utbetalade ersättningen inte avser bestämd tidsperiod eller inte uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen. För dessa fall skall nämligen enligt 7 § UF preliminär A-skatt i princip utgå med 25 procent av inkomsten och i förekommande fall avrundas till närmast lägre hela kronantal. Skatt skall dock inte utgå å lägre belopp än tio kronor. Anmärkas må att bestämmelsen enligt vedertagen praxis inte ansetts utgöra hinder för arbetsgivare att i stället verkställa det skatteavdrag, som skulle gjorts enligt tillämplig skattetabell, om inkomsten fördelats likformigt under inkomståret. Ett dylikt omräknat avdrag kommer självfallet att bättre svara mot den å inkomsten belöpande skatten. För arbetsgivaren innebär emellertid detta förfaringssätt ett merarbete och avdrag verkställs därför i nu avsedda fall i allmänhet enligt 25-procentregeln.

Avdrag efter andra grunder än efter skattetabell får också ske då centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden gett föreskrift härom. Som exempel kan anges nämndens anvisningar rörande skatteavdrag å förskottsutbetalningar och ackordsöverskott, som utbetalas till skogs- och flottningsarbetare i vissa län.

Slutligen åligger det enligt 41 § UF arbetsgivare, hos vilken arbetstagare anmält, att han önskar skatteavdrag för preliminär A-skatt med större be-

lopp än som eljest skolat ske, att från och med det avlöningstillfälle, som infaller näst efter det två veckor förflutit från det anmälan skedde, verkställa det större skatteavdraget.

Om arbetstagare, som skall erlægga preliminär A-skatt, underlåter att överlämna debetsedel eller förete skattekort, skall arbetsgivaren verkställa avdrag för preliminär skatt med 25 procent av lönebeloppet vid varje avlöningstillfälle, i förekommande fall avrundat till närmast lägre hela kronantal (40 § andra stycket UF). Är arbetstagarens anställning avsedd att vara kortare tid än en vecka, skall skatteavdrag dock inte göras å dagsinkomst understigande 10 kr. I lönebeloppet inräknas även värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad.

Bestämmelserna om skatteavdrag efter 25 procent gäller även beträffande arbetstagare, som erhållit debetsedel å preliminär B-skatt men inte uppvisat denna för arbetsgivaren och inte heller företett skattekort eller av lokal skattemyndighet utfärdat intyg att A-skatt inte skall erläggas. Regeln har emellertid i fråga om denna kategori ringa om ens någon praktisk betydelse, då för det helt övervägande antalet B-skattskyldiga måste framstå som angeläget att styrka att skatteavdrag ej skall verkställas. Stadgandet är emellertid erforderligt eftersom arbetsgivaren i det särskilda fallet inte kan känna till huruvida för arbetstagaren utfärdats A- eller B-skattsedel.

Från regeln att avdrag för preliminär A-skatt skall verkställas med 25 procent då debetsedel m. m. inte uppvisas stadgas i anvisningarna till 40 § UF vissa undantag. Skatteavdrag skall således inte verkställas då anställningen är att anse som bisyssla. Är detta inte uppenbart för arbetsgivaren får han underlåta 25-procentigt skatteavdrag endast om arbetstagaren med intyg från lokal skattemyndighet styrker att fråga är om bisyssla. Avdrag skall vidare inte göras å lön, som utbetalas senast den 25 februari, om arbetstagaren med debetsedel eller skattekort visar att han nästföregående inkomstår haft att erlægga preliminär B-skatt. Detta sistnämnda stadgande gäller dock inte nyanställd arbetstagare, som kan antas ha sin väsentliga inkomst av anställningen.

Om skatteavdrag efter 25 procent lett till för stora avdrag får arbetsgivaren återbetala överskjutande belopp till den anställde. Härför kräves dock att den anställde innan arbetsgivaren hunnit inleverera skatten förete debetsedel, skattekort eller av lokal skattemyndighet utfärdat intyg. Någon skyldighet för arbetsgivaren att förfara så föreligger inte. Om skatten redan skulle vara inlevererad då debetsedeln företes för arbetsgivaren, kan arbetstagaren återfå erlagd skatt endast enligt de regler, som gäller för återbetalning av preliminär skatt efter jämkning.

Då arbetstagare, som vidkänns skatteavdrag för preliminär A-skatt, har att erlægga kvarstående skatt, åligger det arbetsgivaren att under tiden januari—april även verkställa skatteavdrag för gäldande av i hemortskommunen påförd kvarstående skatt. Avdrag skall ske vid varje löneutbetalning.

Hur stort avdrag arbetstagaren därvid varje gång får vidkännas blir beroende av skattebeloppets storlek och antalet avlöningstillfällen. Om arbetstagaren inte avlämnat sin debetsedel å slutlig skatt och inte heller genom intyg av lokal skattemyndighet styrkt att han inte har att erlægga kvarstående skatt, skall arbetsgivaren i stället vid varje utbetalningstillfälle verkställa avdrag med 25 procent av lönebeloppet (40 § tredje stycket UF).

Bestämmelserna angående skyldighet att överlämna debetsedel till arbetsgivare och påföljd för underlåtenhet att fullgöra sådan skyldighet äger enligt sista stycket av anvisningarna till 40 § UF inte tillämpning vid utbetalning av folkpension eller tilläggspension från allmän försäkringskassa eller riks försäkringsverket eller eljest när Kungl. Maj:t så förordnar. I här avsedda fall erhåller den utbetalande myndigheten för skatteavdragens beräkning erforderliga uppgifter direkt från vederbörande lokala skattemyndighet.

Stadgandet att avdrag skall verkställas med 25 procent av lönebeloppet när arbetstagaren inte överlämnar debetsedel å preliminär skatt eller fört skattekort infördes i samband med antagandet av källskattesystemet.

I sitt betänkande med förslag till omläggning av uppbördsförfarandet anförde 1944 års uppbördsberedning (SOU 1945: 27) i anslutning till förslaget om skatteavdrag med 25 procent, att arbetstagarna med en så relativt hög procentsats torde finna det med sin fördel bäst överensstämmande att överlämna debetsedel. Vid betänkandets remissbehandling framkom förslag, att dessa avdrag i stället skulle beräknas efter 20 procent. Vederbörande departementschef anslöt sig emellertid till beredningens förslag och framhöll, att om löneavdragen beräknades efter blott 20 procent skulle det i vissa fall, i synnerhet för ensamstående skattskyldiga, vara fördelaktigare att låta avdrag ske med denna procentsats än efter tabell.

Frågan berördes även vid tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning. Vederbörande departementschef framhöll sålunda i anslutning till det då framlagda förslaget om avdrag för preliminär skatt vid korttidsanställning, att om arbetstagaren inte uppvisade sin debetsedel eller sitt skattekort, arbetsgivaren inte kunde vid inbetalningen av skatten uppge arbetstagarens debetsedelsnummer. Därigenom försvårades identifieringen av de inbetalade medlen och risk fanns även för att beloppet ej tillgodofördes arbetstagaren. Bestämmelserna angående skatteavdrag, då debetsedel ej lämnades, borde därför utformas så att arbetstagaren fick ett starkt intresse att uppvisa sitt skattekort för arbetsgivaren, så att denne kunde anteckna debetsedelsnumret. Departementschefen tillstyrkte därför 1949 års uppbördssakkunnigas förslag att avdrag efter 25 procent i fall av korttidsanställning skulle ske efter samma regler, som eljest gällde.

Nuvarande bestämmelse, att skatteavdrag för preliminär A-skatt skall ske

med 25 procent av inkomsten när denna härflyter från tjänst, som inte avser bestämd tidsperiod eller inte uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen, infördes i samband med tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning. Dessförinnan gällde i dessa fall, att preliminär A-skatt skulle utgå efter två alternativa procentsatser. Om årsinkomsten inte beräknades överstiga 10 000 kr. skulle avdrag ske med 10 procent. Kunde årsinkomsten antas överstiga detta belopp ålåg det arbetsgivaren att verkställa avdrag med 15 procent. Tillämpningen av dessa regler visade sig emellertid medföra svårigheter för arbetsgivarna och på förslag av 1949 års uppbördssakkunniga infördes nu gällande enhetliga procentavdrag.

#### Framförda förslag

I en den 27 november 1958 dagtecknad skrivelse till Kungl. Maj:t, vilken skrivelse överlämnats till oss, har JO framhållit, att inkomsterna i åtskilliga fall är så stora, att skatteavdrag enligt tabell överstiger 25 procent av lönebeloppet. JO uttalar därefter.

I dylika fall är det följaktligen så, att det är ekonomiskt fördelaktigt för arbetstagaren att icke avlämna sin debetsedel till arbetsgivaren och på så sätt bringa 25-procentregeln i tillämpning. Arbetstagaren får nämligen i sådant fall åtnjuta räntefri skattekredit å belopp motsvarande skillnaden mellan tabellavdraget och 25-procentavdraget vid varje avlöningstillfälle. Omfattningen av denna skattekredit kan variera högst betydligt; i vissa fall av högre inkomst kan den uppgå till avsevärda belopp. Exempelvis kan skattekrediten i dylikt fall för en tjänsteman i löneklass 7 av löneplan B — vilken enligt tabell har att vidkännas preliminärskatteavdrag med 40 procent — uppgå till 7 497 kronor för helt år. Skattekrediten kan utnyttjas till dess arbetstagaren begagnar sig av sin rätt att senast den 30 april året näst efter inkomståret reglera sina preliminärskattebetalningar till bättre överensstämmelse med verkliga förhållandena, och, såvitt avser belopp motsvarande kvarstående skatt varå ränta icke utgår, under avsevärt längre tid. Det är uppenbart att, därest möjligheten att bereda sig en ekonomisk förmån på sätt här antytts skulle tillämpas av offentliga tjänstemän i högre inkomstklasser, förhållandet kan hos allmänheten väcka berättigat klander mot vederbörande och över huvud taget vara ägnat att minska aktningen för tjänstemannakåren.

Vid skrivelsen är fogad en stickprovsundersökning, som JO låtit företaga vid fyra statliga myndigheter med en personal på ca 9 000 tjänstemän. Av undersökningen framgår, att antalet fall av underlåtenhet att avlämna debetsedel eller skattekort å preliminär skatt utgjort för tre av de fyra myndigheterna år 1955 fyra, år 1956 två och år 1957 fem. Härvid har inte medräknats fall av rent slarv från vederbörande befattningshavare. Hos den fjärde myndigheten har under åren 1955—1957 inte förekommit något exempel på underlåtenhet medan däremot år 1958 förekommit två sådana fall.

Den verkställda undersökningen ger enligt JO:s mening visserligen vid handen, att missbruk av bestämmelserna bland statens tjänstemän före-

kommit i mycket ringa utsträckning, men den visar dock att det förekommit och alltså förekommer att bestämmelserna av några tjänstemän utnyttjas för att skaffa en av statsmakterna inte avsedd skattekredit. Denna företeelse finner JO otillfredsställande även från ett mera principiellt betraktelsesätt. Han anför härvidlag följande.

En grundläggande princip i det nuvarande uppbördssystemet är, att skatten om möjligt skall utgå i anslutning till inkomstförvärvet och utgöras preliminärt med belopp, som beräknas i så nära överensstämmelse med den slutliga skatten som möjligt. Uppbördsförordningen bygger i viss utsträckning på samverkan mellan olika vederbörande som ett medel att söka förverkliga angivna grundsats. Som ett viktigt instrument härvidlag kan räknas den efter hand införda möjligheten att erlagga fyllnadsbetalning avseende preliminär skatt i syfte att undgå kvarstående skatt, vilken möjlighet ju står även löntagarna till buds. Denna ordning kan nu systematiskt utnyttjas för underbetalning av preliminär skatt utan att vederbörande behöver riskera att drabbas av straffränta, därest fyllnadsbetalning göres senast den 30 april året efter inkomståret. Sett från den här angivna synpunkten ter sig ett utnyttjande av bestämmelserna i syfte att erhålla skattekredit såsom en företeelse riktad mot en mycket väsentlig princip i uppbördssystemet.

JO finner det inte uteslutet, att företeelsen är vanligare på andra håll än de som omfattats av undersökningen. Med hänsyn även till att förfarandet kan få ökad omfattning i ett ändrat konjunkturläge, anser JO att bestämmelsen bör bli föremål för översyn, helst som en ändring till det bättre synes kunna åstadkommas på ett relativt enkelt sätt. Som en sådan tänkbar metod anvisar JO möjligheten att bestämmelsen om 25-procentigt skatteavdrag kompletteras med en föreskrift av innebörd att — om skatteavdrag enligt skattetabell uppgår till mer än 25 procent av löneförmånerna — avdrag i stället skall ske i enlighet med tabellens kol. 1.

#### **Av utredningen verkställd undersökning**

För att erhålla närmare kännedom om hur skyldigheten att avlämna debetsedel å preliminär A-skatt fullgöres, har vi genom förfrågningar inhämtat uppgifter från ett 20-tal större arbetsgivare representerande såväl statliga och kommunala myndigheter som industrien och näringslivet i övrigt.

Den verkställda undersökningen, som bl. a. omfattat ca 50 000 tjänstemän och 16 000 arbetare, visar att av nämnda antal tjänstemän under 1960 35—40 kan beräknas ha underlåtit avlämna debetsedel för att utnyttja det lägre skatteavdrag de därmed erhållit. Vid en motsvarande beräkning i fråga om arbetarna måste skiljas mellan den fasta och den mer rörliga delen av arbetarstammen vid företagen, enär stora skiljaktigheter i nu förevarande hänseende synes föreligga mellan dessa två kategorier. Beträffande de fast anställda kan förhållandena antas vara i stort sett desamma som i fråga om tjänstemännen. Den rörliga delen företer däremot en helt annan bild. Sålunda har vid ett företag beräknats att av de mer kortvarigt anställda endast ca 60 procent avlämnar preliminärdebetsedel eller uppvisar

skattekort. I vilken utsträckning detta förhållande avspeglar en avsiktlig önskan att erhålla skatteavdrag efter 25-procentregeln är svårt att bedöma. Slarv och — särskilt då det gäller utländsk arbetskraft — bristande insikter i skattefrågor torde nämligen spela en stor roll. Uttryck har emellertid givits för uppfattningen att allt fler visar sig benägna att låta skatteavdrag verkställas efter 25-procentregeln. Än mer utpräglad är denna tendens inom arbetsområden där anställningarna är av utpräglad tillfällighetskaraktär. Till sistnämnda slag hör särskilt vissa restaurang- och hamnarbeten.

Vid undersökningen har allmänt framhållits, att debetsedlarnas avlämnande ofta måste föregås av upprepade muntliga eller skriftliga påstötningar. För att erhålla ett mer kännbart påtryckningsmedel har flera av de undersökta företagen börjat tillämpa avdrag efter kol. 1 (d. v. s. efter den kolumn i skattetabellerna, som i allmänhet ger det högsta skatteavdraget) antingen enligt tabellen i arbetsgivarnas ort eller enligt den tabell, som beräknas gälla för arbetstagaren. Vid ett företag kommer kol. 1 till användning endast beträffande skatt som skall inbetalas under första uppbördsterminen, medan däremot avdrag efter 25 procent tillämpas beträffande skatt avseende de följande terminerna. Det har även allmänt påtalats att ett starkare påtryckningsmedel än det nuvarande 25-procentsavdraget är önskvärt för att underlätta insamlandet av debetsedlarna. Av undersökningen har vidare framgått att införskaftet av debetsedlar och skattekort utgör ett speciellt problem i fråga om anställningar av tillfällighetskaraktär. Medan övriga grupper anställda i större eller mindre utsträckning synes kunna påverkas av hotet om ett skatteavdrag, vilket är större än det som skall göras enligt debetsedeln, synes erfarenhetsmässigt inom gruppen tillfälligt anställda finnas åtskilliga skattskyldiga för vilka skatteavdragets storlek saknar större betydelse.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

Först må konstateras att det gällande 25-procentiga skatteavdraget, då debetsedel inte överlämnas, tidigare utgjorde ett mer verksamt påtryckningsmedel för de skattskyldiga än vad det utgör för närvarande. Allt fler skattskyldiga har numera uppnått inkomstlägen i vilka skatteuttaget överstiger 25 procent. Det må härvid omnämnas att skatteavdraget för ogift utan hemmavarande barn (kol. 1) vid en kommunal utdebitering av 15 kr. enligt 1964 års skattetabell (andra halvåret) börjar motsvara mer än 25 procent av lönen när månadsinkomsten uppgår till ca 900 kr. Enligt 1953 års skattetabell avseende ortsgrupp III och samma kommunala utdebitering inträffade motsvarande förhållande vid en månadslön på ca 850 kr. År 1961, d. v. s. det sista år då dyrortsgrupperingen alltjämt tillämpades, översteg

avdraget 25 procent i nu avsedda fall när månadsinkomsten var omkring 800 kr.

Av såväl JO:s stickprovsundersökning som vår egen enkät hos olika myndigheter och företag torde kunna utläsas att ett avsiktligt utnyttjande av 25-procentregeln inte förekommer i större utsträckning. Då det gäller skattskyldiga med stadigvarande anställning torde missbruk ytterligt sällan förekomma. Att så är förhållandet beträffande dessa skattskyldiga har emellertid endast till en mindre del sin grund i hotet om skatteavdrag efter 25 procent. Av större betydelse torde med all sannolikhet vara den bland arbetstagarna rådande förståelsen för det nuvarande uppbördssystemets fördelar. Det av arbetsgivarna visade intresset att så långt som möjligt söka förmå arbetstagarna att avlämna sina debetsedlar bidrar också härtill. Vad åter angår skattskyldiga med kortvarig eller tillfällig anställning torde av vår undersökning inte kunna utläsas i vilken omfattning missbruk förekommer. Med säkerhet kan endast konstateras, att arbetsgivarna ofta möter svårigheter då debetsedlar eller skattekort infordras. Företer arbetstagarna inte någon av dessa handlingar uppkommer olägenheter i skilda avseenden. Arbetsgivarna kan inte redovisa de innehållna skattebeloppen i vanlig ordning och enligt den arbetsrutin, som vederbörande företag upplagt. Vidare uppkommer risk för att den anställda inte kan identifieras av uppbördsmyndigheterna och därför inte får den preliminära skatten tillgodoräknad vid den slutliga debiteringen.

Även om ett avsiktligt begagnande av 25-procentregeln inte för närvarande förekommer i någon större omfattning får, såsom JO framhållit, inte anses uteslutet att ett missbruk av regeln kan bli vanligare i en framtid. Vissa arbetsgivare har också givit uttryck för uppfattningen att allt fler skattskyldiga synes benägna att låta skatteavdrag ske efter 25 procent. Redan av denna anledning föreligger därför enligt vår mening skäl för att skapa nya avdragsregler, som bättre skyddar mot missbruk och varigenom arbetsgivarna i sina strävanden att få in preliminärdebetsedlarna tillförsäkras ett bättre påtryckningsmedel än den nuvarande 25-procentregeln.

Vid bedömningen av de åtgärder, som erfordras för att undanröja bristerna i nuvarande system, synes såsom utgångspunkt böra uppställas samma principer som gällde vid införandet av 25-procentregeln. Det särskilt bestämda skatteavdraget bör syfta till att förmå den skattskyldige att till arbetsgivaren överlämna debetsedeln. Om debetsedel trots detta inte lämnas, bör arbetsgivarna ha en lättillämplig regel till hands för beräkning av skatteavdraget.

Vid bedömningen av erforderliga åtgärder torde vara lämpligt att skilja mellan å ena sidan skatteavdrag å inkomst av tjänst, som avser bestämd tidsperiod om minst en vecka och upp bärs vid regelbundet återkommande tillfällen (i det följande benämnt skatteavdrag å lön), och å andra sidan skatteavdrag å dagsinkomst av anställning, som är avsedd att vara kortare

tid än en vecka, s. k. korttidsanställning. Mot bakgrunden av de förslag vi härutinnan kan komma att framlägga synes även böra undersökas om en ändring är påkallad i nuvarande föreskrifter om skatteavdrag å oregelbundet inflytande inkomster och om skatteavdrag för kvarstående skatt.

#### Skatteavdrag för preliminär skatt å lön

En lösning på förevarande problem bör enligt vår mening kunna finnas enligt något av följande fem alternativ, nämligen *alternativ 1* avdrag enligt förhöjd enhetlig procentsats, *alternativ 2* avdrag enligt kol. 1 i skattetabellen, *alternativ 3* avdrag enligt skattetabellens kol. 1 med viss förhöjning, *alternativ 4* avdrag enligt särskild kolumn i skattetabellen och slutligen *alternativ 5* avdrag enligt ett gruppsystem.

#### Avdrag efter förhöjd enhetlig procentsats (alt. 1)

Den möjlighet till skattecredit, som nuvarande bestämmelse ger vissa arbetstagare, kan självfallet begränsas genom en höjning av det nu gällande procenttalet. Härvid må först konstateras att det uppenbarligen inte är praktiskt möjligt eller ens lämpligt att för alla dem som inte överlämnar debetsedel eller skattekort till arbetsgivaren tillämpa det högsta procenttal, som enligt skattetabellerna över huvud taget kan ifrågakomma för skatt å löneinkomst. Detta procenttal uppgår enligt de för 1964 gällande skattetabellerna till 63 procent. Ett lägre procenttal kommer emellertid aldrig att kunna helt lösa problemen på förevarande område. Även om en mera väsentlig höjning av procenttalet kommer till stånd, kommer med all sannolikhet praktiska olägenheter att uppstå. Om den procentuellt beräknade skatten allt för mycket överstiger den skatt, som skulle ha beräknats om debetsedel företetts, torde sålunda arbetsgivarna få ökat arbete med att i efterhand reglera avdragen för alla dem, som mer eller mindre av slarv underlåter att överlämna debetsedel i rätt tid men därefter fullgör sin skyldighet. Även om arbetsgivarna såsom inledningsvis anförts inte har någon i lag stadgad skyldighet att verkställa återbetalning av för mycket avdragen skatt, sker detta för närvarande i viss utsträckning och möjligheterna härtill synes inte böra försämrast.

Vad som framför allt talar mot detta alternativ är dock, att det inte innebär en för alla rättvis lösning. Medan ett enhetligt procenttal innebär en kännbar påföljd för den, som har låga inkomster, kommer det för andra inte bara att vara verkningslöst som påtryckningsmedel utan t. o. m. kunna uppmuntra till underlåtenhet att överlämna debetsedeln till arbetsgivaren. Härtill kommer att den preliminära skattens storlek varierar för en och samma inkomst allt efter den kommunala utdebiteringen. Variationerna belyses av *tabell 1*, som visar skatten enligt kol. 1 i 1964 års källskattetabeller, uttryckt i procent av inkomsten.

Tabell 1.

Månadsinkomst kr.	Källskatt för år 1964 i procent av inkomsten Kommunal utdebitering		
	11 kr.	15 kr.	23 kr.
700	20,0	22,6	27,6
1 000	23,5	25,9	30,8
1 300	26,6	29,0	33,8
2 000	31,8	34,2	38,8
5 000	43,3	45,2	49,2

Av nu angivna skäl anser vi oss icke kunna förorda en lösning av denna fråga genom att föreslå höjning av nu gällande procenttal.

*Avdrag enligt skattetabellens kol. 1 (alt. 2)*

Först må erinras om de särskilda bestämmelser, som gäller beträffande skatteavdrag enligt förordningen om sjömansskatt. Avdrag för sjömansskatt, som är en definitiv skatt, verkställs enligt särskilda kolumner i sjömansskattetabellerna. Genom anteckning å debetsedeln erhålls uppgift om vilken kolumn som är tillämplig. Medan annan skattskyldig, som underlåter att förete preliminärdebetsedel, enligt UF:s nuvarande bestämmelser har att vidkännas ett preliminärskatteavdrag av 25 procent å inkomsten, gäller beträffande sjöman, som inte visat vilken kolumn som är tillämplig, att skatteavdrag skall verkställas enligt kolumnen för ogift sjöman utan barn, d. v. s. kolumnen med det största skatteuttaget. Då fråga är om sjömansskatt måste emellertid hållas i minnet, att denna är definitiv och att det avdrag, som görs enligt nyssnämnda kolumn, motsvarar den slutliga skatt, som maximalt kan utgå för inkomst av förevarande slag. Detta förhållande har varit en naturlig grund för stadgandet att avdrag skall verkställas enligt kolumnen för ogift utan barn. Förordningen om sjömansskatt berörs sålunda inte av föreliggande spörsmål och ger inte heller med hänsyn till skattens definitiva karaktär någon direkt ledning för våra fortsatta bedömanden.

Det åligger centrala folkbokförings- och uppborädsnämnden att för varje inkomstår fastställa skattetabeller efter vilka arbetsgivarna som regel har att verkställa avdrag för preliminär skatt. Närmare anvisningar för tabellernas utformning ges i 4 § UF. I enlighet med dessa bestämmelser är tabellerna indelade i fyra kolumner, av vilka kol. 1 avser ogift person utan hemmavarande barn under 17 år och gift kvinna utan hemmavarande barn under 15 år, vilkens make har inkomst. Preliminär skatt enligt kol. 1 överstiger i regel skatten enligt kol. 2—4. I de allra lägsta inkomstskikten är dock skatten i kol. 3 större eller lika stor. Kol. 3 är avsedd för gift man, vars hustru har egen inkomst på 3 000 kr. eller mer.

Med hänsyn härtill skulle det kunna övervägas att införa en föreskrift

om att skatteavdrag alltid skall verkställas enligt kol. 1 om debetsedel eller skattekort inte företes. Ett sådant stadgande skulle otvivelaktigt vara ägnat att i allt väsentligt avlägsna möjligheterna till skattecredit. Med hänsyn till att i de lägsta inkomstskikten kol. 3 innefattar det högsta skatteuttaget (enligt 1964 års tabeller vid månadslön t. o. m. 240 kr. vid kommunal utdebitering av 12 kr. eller lägre samt 250 kr. eljest) bör dock avdragsregeln få den utformningen, att avdrag skall verkställas enligt den kolumn, som anger det högsta preliminärskattebeloppet för inkomstskiktet. För det övervägande antalet fall kommer kol. 1 att härvid bli tillämplig.

Arbetsgivarna torde emellertid i nu avsedda fall oftast sakna kännedom om vilken skattetablell som rätteligen skall gälla för arbetstagaren. En utväg synes vara, att avdrag verkställs enligt den tabell, som är tillämplig för den ort, där arbetsgivaren har sitt hemvist. I och för sig kunde visserligen övervägas att låta skatteavdrag ske efter skattetablell, som utvisar det högsta skatteuttaget för riket men en sådan föreskrift förutsätter att samtliga arbetsgivare har tillgång till denna tabell, något som inte alltid är fallet.

Med skatteavdrag enligt den kolumn i skattetablellen som anger det högsta skattebeloppet för inkomstskiktet kommer, såsom nyss anförts, nuvarande möjligheter att erhålla skattecredit att i allt väsentligt försvinna. Sådan möjlighet kommer emellertid att kvarstå för de arbetstagare, som är bosatta i kommun med högre utdebitering än den som gäller i arbetsgivarens hemortskommun.

En väsentlig nackdel synes emellertid förknippad med en lösning enligt det nu angivna alternativet. Om det skatteavdrag som enligt detta alternativ skall göras enligt kol. 1 (eller kol. 3) i huvudsak överensstämmer med det skattebelopp, som skulle ha innehållits om debetsedel överlämnats, erbjuder alternativet inget påtryckningsmedel på den skattskyldige att till arbetsgivaren behörigen överlämna debetsedeln. Såsom tidigare nämnts är det emellertid önskvärt, att arbetsgivaren vid sin redovisning har tillgång till denna.

#### *Avdrag enligt skattetablellens kol. 1 med viss förhöjning (alt. 3)*

Skillnaden mellan skatteavdragen i högsta och lägsta skattetablell inom en och samma inkomstklass motsvarar i kol. 1 maximalt ca 7 procent av bruttolönen. En bestämmelse att skatteavdrag skall verkställas med belopp som anges i kol. 1 i skattetablellen för arbetsgivarens hemortskommun förhöjt med 7 procent av lönen skulle alltså beröva så gott som samtliga arbetstagare möjlighet att utnyttja den omständigheten att arbetsgivaren har lägre utdebitering än vederbörandes egen hemort. Höjs denna procentsats något, exempelvis till 10 procent, uppnås att arbetstagarna i allmänhet, oavsett vilken tabell och kolumn som rätteligen skolat tillämpas, får vidkännas ett högre skatteavdrag om de inte företer debetsedel eller skattekort än om de fullgör sina skyldigheter i sådant hänseende. Även ur den synpunkten,

att förhöjningen av skatteavdraget skall kunna beräknas på enklast möjliga sätt, synes en förhöjning med 10 procent vara att föredra.

Såsom tidigare anförts i fråga om alt. 2 anger kol. 3 i de allra lägsta inkomstskikten högsta utgående skatteavdrag. Med hänsyn härtill skulle det även beträffande alt. 3 kunna övervägas, att beräkningen av det ifrågasvarande skatteavdraget skall ske med utgångspunkt från den kolumn, som i det enskilda fallet utvisar det största preliminärskattebeloppet. Något större behov av en dylik föreskrift synes dock inte föreligga. Den förhöjning av skatteavdraget med 10 procent av lönen, som alt. 3 inrymmer, ger nämligen redan i och för sig ett skatteuttag, som även i inkomstskikt fr. o. m. 160 kr. i månaden i regel motsvarar eller överstiger avdrag enligt kol. 3. Beaktas bör också att det här är fråga om inkomstbelopp, som i praktiken mera sällan förekommer. För ett skatteavdrag, som endast grundas på kol. 1, talar även önskemålet att erhålla en för arbetsgivaren så lättillämplig regel som möjligt.

#### *Avdrag enligt särskild kolumn i skattetabellen (alt. 4)*

Såsom ett ytterligare alternativ kan uppställas möjligheten att i skattetablerna införa en särskild kolumn, avsedd att tillämpas då debetsedel ej avlämnas.

En sådan kolumn torde enklast kunna konstrueras på så sätt, att skatteavdraget i varje inkomstklass bestämmes genom en viss, t. ex. 10-procentig, förhöjning av det skatteavdrag, som för samma inkomstklass verkställs jämlikt kol. 1 i skattetabellen i arbetsgivarens hemortskommun. En på dylikt sätt i tabellerna insatt kolumn skulle otvivelaktigt vara enkel och lättillämplig för arbetsgivarna och möjligheterna att erhålla skattekredit skulle helt försvinna.

Den här angivna lösningen ger emellertid ur andra synpunkter anledning till tveksamhet. En särskild kolumn i skattetablerna för dem som underlåter att förete debetsedel eller skattekort framstår som en alltför omständlig åtgärd för att komma till rätta med förevarande problem. Skattetablerna skulle otvivelaktigt mista i överskådlighet om de utökas med en särskild kolumn för de, trots allt, relativt fåtaliga fall det här gäller.

#### *Avdrag enligt gruppsystem (alt. 5)*

Olägenheterna av en särskild kolumn i skattetablerna, avsedd för den som inte företer debetsedel eller skattekort, skulle i viss utsträckning kunna undgå, om skattetabellernas inkomstskikt sammanslogs till ett relativt litet antal grupper inom vilka skatteavdraget bestämdes med en för varje grupp särskilt fastställd procentsats så avvägd, att avdraget för varje inom gruppen liggande löneinkomst blir högre än avdrag enligt kol. 1. En sammanställning av de olika grupperna och inom dessa gällande procentsatser torde kunna intas i skattetablerna på ett ganska begränsat utrymme. Några

större svårigheter i tillämpningen torde detta alternativ inte behöva medföra för arbetsgivarna.

Ett sådant system får emellertid den konsekvensen, att överuttaget av källskatt blir, relativt sett, större vid den undre gränsen för gruppen än vid den övre. Systemet innebär med andra ord en jämförelsevis onyanserad lösning av föreliggande fråga.

#### *Utredningens bedömanden angående lämpligt alternativ*

Enligt vår mening måste alt. 2 och alt. 3 anses ha bestämt företräde framför övriga alternativ. Vid en jämförelse mellan dessa båda alternativ kan konstateras, att alt. 2 enligt vilket skatteavdrag förutsatts skola ske enligt kol. 1 i skattetabell för arbetsgivarens hemort lämnar utrymme för vissa skattskyldiga att uppnå skattefördelar genom att underlåta att överlämna debetsedel. I huvudsak beror detta på den skiljaktighet i den kommunala utdebiteringen som kan föreligga mellan olika kommuner. I det helt övervägande antalet fall skulle emellertid detta förhållande sakna praktisk betydelse. Då vi ändock anser oss inte kunna förorda en lösning enligt detta alternativ har skälen härför i huvudsak varit följande.

Som i flera tidigare sammanhang uttalats bör en föreskrift om skatteavdrag med viss procent i de fall, då debetsedel ej överlämnats till arbetsgivaren, ha till syfte inte endast att förhindra arbetstagare att erhålla för lågt skatteavdrag utan även att förmå dem att i föreskriven tid och ordning avlämna debetsedlar eller skattekort. Ur denna synpunkt ger emellertid inte alt. 2 men väl alt. 3 (avdrag enligt kol. 1 med 10 procents förhöjning) tillräcklig effekt beträffande de arbetstagare, som egentligen har att vidkännas skatteavdrag enligt kol. 1 eller enligt annan kolumn med ungefär samma skatteavdrag.

En reformering av bestämmelserna i detta hänseende bör så långt möjligt medföra i stort sett samma konsekvenser för olika arbetstagare. I detta avseende ger — såsom ovan redan antytts — alt. 1, alt. 4 och alt. 5 inte tillfredsställande resultat. Enligt alt. 1 blir nämligen skatteavdraget relativt sett kännbarare ju lägre inkomsten är. Alt. 4 och 5 innebär däremot att skatteavdraget blir relativt sett större i de fall, då den kommunala utdebitering som i verkligheten gäller för den skattskyldige understiger utdebiteringen, på vilken skatteavdraget enligt tillämpad skattetabell grundar sig.

De nackdelar, som vi sålunda funnit förknippade med alt. 1, 2, 4 och 5, undgås i allt väsentligt om skatteavdrag i förevarande fall bestämmes enligt alt. 3. Vi förordar alltså detta alternativ och föreslår därför att, när debetsedel eller skattekort inte företes, skatteavdrag för preliminär skatt å inkomst av tjänst, vilken avser bestämd tidsperiod om minst en vecka och upp bärs vid regelbundet återkommande tillfällen, skall utgå med belopp som anges i den för arbetsgivarens hemort gällande skattetabellen förhöjt

med 10 procent av inkomsten. Skattebeloppet skall i förekommande fall avrundas till närmast lägre hela kronotal.

#### Skatteavdrag för preliminär skatt vid korttidsanställning

I föregående avsnitt har redovisats de alternativ, vilka enligt vår mening kan övervägas i fråga om inkomst av tjänst, som avser bestämd tidsperiod om minst en vecka och uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen. Motsvarande fråga uppkommer emellertid även beträffande korttidsanställning, d. v. s. anställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka.

Vid korttidsanställning verkställs avdrag enligt särskild tabell, gemensam för hela riket. Tabellen är indelad i tre kolumner, nämligen en kolumn avsedd för fall, då endast kontant lön utgår, samt två kolumner för fall där kontantlönen kombinerats med naturaförmåner (ett resp. minst två mål mat om dagen). Det avdrag, som utgår enligt kolumnen för kontantlön med minst två mål (hel kost) överstiger motsvarande avdrag i kolumnen för enbart kontant lön med högst 3 kr.

Även vid korttidsanställning kan arbetstagare i vissa inkomstlagen förskaffa sig skattecredit genom att inte överlämna debetsedel eller skattekort. Enligt den för år 1964 fastställda tabellen kan så ske när dagsinkomsten överstiger ca 40 kr. Det torde emellertid inte höra till ovanligheten, att inkomsten för åtskilliga slag av tillfällighetsarbeten uppgår till 70—90 kr. per dag. Möjligheterna att erhålla skattecredit genom att inte förete debetsedel är därför i dessa fall inte obetydliga. En arbetstagare med exempelvis 5 dagars arbete under en vecka och en kontant daglön av 75 kr. får genom att inte förete debetsedel eller skattekort vidkännas ett sammanlagt skatteavdrag, som med 24 kr. understiger tabellavdraget. Utgår även hel kost ökas underskottet till 39 kr. Även om det oftast inte är ur det allmännas synpunkt större summor, som på detta sätt undandras från preliminärbeskattning, synes ur principiell synpunkt en ändring dock befogad. Det bör i detta sammanhang även beaktas att just i fråga om denna kategori inkomsttagare det många gånger blir fråga om ett slutligt skattebortfall.

Såsom tidigare framhållits underlättas redovisningen av arbetstagarnas skatt om debetsedlar eller skattekort uppvisas för arbetsgivarna. Detta gäller inte minst i fråga om arbetstagare med korttidsanställning. För att i möjligaste mån säkerställa detta önskemål bör skatten, då debetsedel eller skattekort inte företes, beräknas till högre belopp än som anges i de tre kolumnerna. Skall önskad effekt erhållas torde denna förhöjning få göras relativt stor i förhållande till dagsinkomsten.

Korttidsanställning tillämpas emellertid oftast beträffande en mycket rörlig och tillfällighetsbetonad arbetskraft. De mest typiska områdena härvidlag är hamnarbete och arbete inom restaurangbranschen. Det kan inte utelämnas, att en förhöjning av skatteavdraget på sätt ovan sagts beträffande denna arbetskraft kan få vissa ur helt andra synpunkter än de rent skatte-

mässiga inte önskvärda konsekvenser. Risk kan sålunda tänkas föreligga för att många, som nu åtar sig tillfällighetsarbete, kommer att avstå härifrån. En mera markant höjning av skatteavdraget kan vidare tänkas få den följd, att arbetsgivarna i långt större utsträckning än för närvarande tvingas att i efterhand återbetala vad som innehållits för mycket genom att debetsedel eller skattekort inte tidigare företetts. Vi anser därför, att en avdragsregel i fråga om korttidsanställning bör utformas enbart i syfte att förhindra för låga skatteavdrag.

Som ett alternativ framstår härvid att låta skatteavdrag ske enligt den kolumn, som upptar det största skatteuttaget, d. v. s. kolumnen avseende hel kost. Med hänsyn till att någon större beloppsmässig skillnad inte föreligger mellan de tre kolumnerna i nuvarande skattetablell synes emellertid några fördelar inte vara förbundna med en sådan regel.

Det anförda ger vid handen, att vid korttidsanställning särskilda svårigheter föreligger att genom utformningen av reglerna för skatteavdrag framtinga överlämnandet av debetsedel eller skattekort. Nuvarande regler kan sägas ha en pådrivande effekt för den korttidsanställda, som har låg dagsinkomst, men rakt motsatt verkan vid högre inkomster. Mot bakgrunden härav anser vi att skatteavdrag vid korttidsanställning bör beräknas efter respektive kolumn i tabellen, antingen debetsedel överlämnas eller ej.

#### **Skatteavdrag för kvarstående skatt**

Bestämmelsen att avdrag för kvarstående skatt i vissa fall skall verkställas med 25 procent av utgående lön trädde i kraft den 1 januari 1951 efter beslut av 1950 års riksdag. Dessförinnan ålåg det arbetsgivaren att göra anmälan till lokal skattemyndighet om arbetstagaren inte överlämnade debetsedel å slutlig skatt eller intyg att han inte hade att erlægga kvarstående skatt. Om sådan anmälan inkom hade den lokala skattemyndigheten att tillstålla arbetsgivaren sådan debetsedel eller sådant intyg. Förfarandet visade sig emellertid medföra ett betydande merarbete för arbetsgivarna och de lokala skattemyndigheterna. Genom 1950 års reform eftersträvades en ordning, varigenom arbetstagarna skulle finna det angeläget att till arbetsgivarna självmant framlämna debetsedlarna å slutlig skatt i och för skatteavdrag.

Vi har vid kontakt med lokala skattemyndigheter och arbetsgivare erfarit, att åtskilliga arbetstagare underlåter att överlämna debetsedel å slutlig skatt, om de därigenom erhåller ett lägre avdrag för kvarstående skatt än som skall utgå om debetsedeln företes. Detta förhållande har föranlett oss att till övervägande även uppta frågan om ändamålsenligheten av nuvarande bestämmelser på området.

Först må konstateras, att möjligheterna att konstruera ett schablonavdrag, som motsvarar vad som rätteligen bort avdras, är mindre i fråga om kvarstående skatt än beträffande preliminär skatt. Den kvarstående skat-

tens storlek är ju helt oberoende av den inkomst, från vilken skatteavdrag för kvarstående skatt skall ske. Om verklig överensstämmelse mellan skatteavdrag och kvarstående skatt skall kunna erhållas, torde det vara nödvändigt att övergå till en metod liknande den som tillämpades före år 1951. Om debetsedeln inte frivilligt överlämnas till arbetsgivaren, torde denne blott av den lokala skattemyndigheten kunna få erforderliga uppgifter för beräkning av skatteavdraget för kvarstående skatt. Erfarenheterna av en sådan metods tillämpning under tiden före år 1951 visar emellertid, att den erforderliga kontakten mellan lokal skattemyndighet och arbetsgivare inte kan nås utan större omgång och besvär. Det torde framför allt för arbetsgivarnas del innebära olägenheter att i ett så stort antal fall, det här kan vara fråga om, ta kontakt med vederbörande lokala skattemyndighet. Därtill kommer att arbetsgivaren ofta saknar kännedom om vilken lokal skattemyndighet, som utfärdat den anställdes senaste debetsedel å slutlig skatt.

Med hänsyn härtill anser vi att man även i fortsättningen får nöja sig med en regel, som å ena sidan i möjligaste mån förhindrar, att arbetstagarernas kvarstående skatter i betydande utsträckning restförs och å andra sidan innebär en påtryckning på flertalet skattskyldiga att överlämna debetsedeln å slutlig skatt. Härvid torde endast ett procentuellt beräknat avdrag kunna ifrågakomma. Bestämmandet av lämplig procentsats kan självfallet ge anledning till tveksamhet. Något förutbestämt förhållande mellan den kvarstående skatten och den inkomst, varå skatteavdraget skall beräknas, föreligger ju inte. Beaktas måste också att schablonavdraget för kvarstående skatt inte lämpligen kan avvägas utan hänsyn till skatteavdraget för preliminär A-skatt, när preliminärdebetsedel inte lämnas. Skatteavdraget utgår för närvarande i båda fallen med 25 procent. Om varken preliminär eller slutlig debetsedel överlämnas avdras därför 50 procent av inkomsten för skatt.

Vid en bedömning av behovet att skärpa nuvarande regler på området bör även beaktas vilka verkningar underlåtenheten att avlämna slutlig debetsedel, upptagande kvarstående skatt, kan medföra.

Kvarstående skatt förfaller till betalning under uppbördsterminerna i mars och maj året efter taxeringsåret. I den mån skatten inte erläggs i vederbörlig tid och ordning uppförs den i restlängd, som senast den 31 maj respektive den 31 juli överlämnas till utmätningsman för vidtagande av indrivningsåtgärder. De arbetstagare, som berörs av bestämmelserna om skatteavdrag för kvarstående skatt, torde i regel åtnjuta sådan inkomst att restförd skatt kan uttas genom införsel. Genom att ej överlämna debetsedeln å slutlig skatt vinner arbetstagaren därför i regel blott några månaders betalningsanstånd. Det är emellertid att märka att försening av betalningen kan uppstå även när debetsedeln i föreskriven ordning företes. Arbetstagarens inkomstförhållanden och försörjningsbörda är nämligen inte sällan sådana att den kvarstående skatten — på grund av reglerna om hän-

synstagande till existensminimum — inte kan i sin helhet avdras från hans lön. Överskjutande del blir då restförd och föremål för indrivningsåtgärder. Beaktas bör slutligen, att många av de arbetstagare, som inte överlämnar debetsedel, själva inbetalar felande belopp under vederbörlig uppberds-termin. Skäl för underlåtenheten kan då exempelvis ha varit att arbetstagaren önskat erlagga skatten med andra medel än lönen från den huvudsaklige arbetsgivaren eller att han inte velat ge arbetsgivaren vetskap om inkomstens storlek, sådan denna framgår av debetsedeln.

Såsom tidigare anförts står den kvarstående skatten inte i någon som helst relation till de inkomster, från vilka avdraget skall verkställas. Några fördelar synes därför inte stå att vinna genom att exempelvis ställa avdraget för kvarstående skatt i en viss relation till preliminärskatteavdraget. En sådan regel, som för övrigt synes bli svårtillämpad, torde också ibland kunna verka högst otillfredsställande.

Nuvarande regel om avdrag för kvarstående skatt har den verkan, att skattskyldig som inte överlämnar debetsedel å slutlig skatt, får sitt skatteavdrag höjt med 25 procent av lönen. Teoretiskt sett kan i de högsta inkomstlägena det sammanlagda skatteuttaget därigenom komma att uppgå till 88 procent. Överlämnar den skattskyldige i dessa fall inte heller debetsedel å preliminär skatt kan procentsatsen, om det ovan angivna alt. 3 tillämpas, stiga ända till 98 procent. Det framstår redan med hänsyn härtill som tveksamt om en större enhetlig procentsats än den nuvarande bör införas. En mindre höjning till exempelvis 30 procent torde emellertid inte få nämnvärd praktisk betydelse. Med hänsyn härtill anser vi att nuvarande bestämmelser om avdrag för kvarstående skatt bör lämnas oförändrade.

#### Skatteavdrag å oregelbundet inflytande inkomster

Skatteavdrag med 25 procent förekommer såsom tidigare nämnts även i fråga om s. k. oregelbunden inkomst, d. v. s. inkomst som inte avser bestämd tidsperiod eller uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen. I det nu angivna hänseendet utgör emellertid det 25-procentiga skatteavdraget inte något tvångsmedel i syfte att t. ex. förmå skattskyldig att förete debetsedel utan en metod för uttagande av preliminär skatt i de fall, då skattetabell inte kan komma till användning.

Bestämmelserna om skatteavdrag å inkomst av ifrågavarande slag fick sin nuvarande form genom 1953 års uppberdsförordning och har nu alltså tillämpats över 10 år. Likväl har det visat sig svårt att erhålla en bestämd uppfattning om verkningarna av dessa bestämmelser. Uppenbart är emellertid att avdrag efter 25 procent i dessa fall ofta och kanske i de flesta fallen innebär ett alltför lågt skatteavdrag, som leder till kvarstående skatt. Emellertid torde lön av oregelbunden karaktär ofta utbetalas under sådana förhållanden att avdrag verkställs på annat sätt än efter 25 procent. Det hör

exempelvis inte till ovanligheten att övertidersättningar utbetalas i samband med den ordinarie lönen och således preliminärbeskattas enligt skattetabell. För retroaktiva löneutbetalningar, t. ex. på grund av nya löneavtal, beräknas källskatten ofta efter procentsatser, som arbetsgivaren bestämt efter överenskommelse med arbetstagarna. Ofta förekommer vidare, att den skattskyldige själv i dessa och liknande fall begär ett förhöjt skatteavdrag. Mot bakgrunden härav kan det knappast göras gällande att en generell höjning av den nuvarande procentsatsen är påkallad. De lokala skattemyndigheterna synes emellertid böra uppmanas att så långt möjligt ha uppmärksamheten riktad på de arbetstagare, som har större oregelbundna inkomster och därigenom erhåller ett för lågt preliminärskatteavdrag med åtföljande kvarskatt. Föreligger ett sådant fall bör lokal skattemyndighet med stöd av nu gällande bestämmelser föreskriva att för viss arbetstagare skatteavdrag, som inte beräknas efter tabell, skall ske med viss angiven procent av inkomsten. Om speciella förhållanden föreligger, kan det vara lämpligt att föreskriva att den skattskyldige skall erlägga preliminär B-skatt i stället för A-skatt.

För att dessa åtgärder skall få åsyftad verkan erfordras emellertid att arbetsgivaren erhåller kännedom om de särskilda grunder, efter vilka skatteavdrag skall ske. Med nuvarande ordning kan arbetstagaren lätt uppnå lägre skatteavdrag genom att inte överlämna sin debetsedel. Det synes därför böra övervägas om särskilda regler erfordras för det fall att den som åtnjuter oregelbunden inkomst inte överlämnar debetsedel å preliminärskatt.

Det alternativ till avdragsregler vi tidigare framlagt för det fall, att debetsedel eller skattekort inte uppvisas, syftar främst till att förhindra att arbetstagare förskaffar sig lägre skatteavdrag genom att ej överlämna debetsedel å preliminär A-skatt som skall utgå enligt skattetabell. Det högre skatteavdrag, som alternativet medför, avses även skola utgöra en påtryckning mot arbetstagaren att överlämna debetsedeln till arbetsgivaren. För arbetstagare, som endast uppbär regelbunden inkomst, torde alternativet i stort sett få åsyftad verkan. Detta gäller även beträffande arbetstagare, som utöver den ordinarie lönen vid enstaka tillfällen uppbär oregelbunden inkomst av ringa storlek av huvudarbetsgivaren. Det skatteavdrag, som arbetstagaren får vidkännas på den ordinarie inkomsten, kommer nämligen i detta fall att, tillsammans med det 25-procentiga avdraget å den tillfälliga inkomsten, i allmänhet innebära ett skatteavdrag, som i stort sett kan anses motsvara slutlig skatt.

Förhållandet blir däremot ett annat om arbetstagaren uppbär oregelbunden inkomst vid ett flertal tillfällen och till betydande belopp. Det högre skatteavdraget på den ordinarie inkomsten kommer då att neutraliseras av det lägre skatteavdraget på de oregelbundna inkomsterna. I andra fall kan situationen vara den att arbetstagarens samtliga inkomster är av så-

dan karaktär, att skatteavdrag å dessa skall verkställas med viss angiven procentsats, avvägd med hänsyn till inkomsternas storlek. Exempel på arbetstagare av detta slag är vissa handelsresande och provisionsförsäljare samt skattskyldiga med mer eller mindre oregelbunden inkomst i form av tantiem.

För de nu nämnda grupperna skattskyldiga torde lokal skattemyndighet i regel fastställa särskild beräkningsgrund för den preliminära A-skatten, i regel viss procent av inkomsten. När procentsatsen bestämts till mer än 25 procent, kan dessa skattskyldiga genom att inte överlämna debetsedeln å preliminär skatt till arbets- eller uppdragsgivaren få skatteavdraget beräknat efter denna procentsats i stället för den av lokal skattemyndighet fastställda högre beräkningsgrunden. Dessa skattskyldiga kan härigenom komma att inta en särställning i förhållande till andra inkomsttagare med preliminär A-skatt om dessa vid underlåtenhet att förete debetsedel skall vidkännas skatteavdrag enligt något av våra tidigare angivna alternativ. Detta kan inte anses tillfredsställande.

Vid behandling av frågan om skatteavdrag å oregelbunden inkomst konstaterade 1944 års uppborädsberedning, att avdrag inte lämpligen kunde ske med användning av fastställda skattetabeller. Skatten borde därför enligt beredningen beräknas procentuellt. Av praktiska skäl kunde man emellertid inte införa ett större antal olika procentsatser. På grundval av beredningens förslag föreskrevs därför i 1945 års uppborädsförordning, att A-skatt å oregelbunden inkomst skulle utgå efter två alternativa procentsatser, nämligen 10 procent om årsinkomsten inte beräknades överstiga 10 000 kr. och 15 procent när årsinkomsten kunde antas uppgå till högre belopp. För arbetsgivarna uppstod emellertid svårigheter att tillämpa dessa föreskrifter och på förslag av 1949 års uppborädsakkunniga infördes i 1953 års uppborädsförordning nu gällande bestämmelser, enligt vilka skatteavdrag i nu avsett fall skall verkställas med 25 procent.

Vi har kommit till den uppfattningen att det inte är praktiskt möjligt att bestämma skatteavdraget å oregelbunden inkomst till annat än viss procent av inkomsten. Erfarenheterna av en gradering av det procentuella skatteavdraget efter inkomstens beräknade storlek pekar på att en sådan regel inte ånyo bör komma i fråga. Ett skatteavdrag med 25 procent är emellertid numera oftast inte tillräckligt för att förhindra att arbetstagare får vidkännas ett i realiteten alltför lågt skatteavdrag om han underlåter att förete debetsedel. En högre procentsats synes därför böra föreskrivas.

För att erhålla ett säkrare underlag för bedömningen av vilken procentsats, som nu lämpligen bör ifrågakomma, har vi från olika lokala skattemyndigheter inhämtat uppgift om vilka procentsatser som vanligen kommer till användning vid preliminärskatteavdraget för de arbetstagare varom här är fråga. Vidare har genomgåts Stockholms stads uppborädsverks kartotek över sådana arbetstagare. Härvid har framkommit, att av de lokala

skattemyndigheterna fastställda procentsatser genomsnittligen uppgår till något mer än 20 procent av bruttoinkomsten. För 153 av de i kartoteket registrerade 2 342 arbetstagarna har under år 1961 skatteavdraget bestämts till minst 35 procent av bruttoinkomsten. För 32 arbetstagare var skatteavdraget bestämt till mer än 50 procent.

I de av oss undersökta fallen hade den lokala skattemyndigheten föreskrivit att skatt skulle beräknas på bruttoinkomsten. Så torde också regelmässigt ske och arbetsgivaren äger då vid skatteberäkningen inte frånräkna sådana kostnadsersättningar av olika slag, som kan ingå i lönens bruttobelopp. De mot sådana ersättningar svarande kostnaderna beaktas i stället av den lokala skattemyndigheten vid bestämmandet av procentsatsen. Detta förfaringssätt har uppgivits medföra praktiska fördelar inte endast för berörda myndigheter utan även för arbetsgivare och arbetstagare.

Vid ett ställningstagande till storleken av den procentsats, som härvidlag bör gälla, synes böra beaktas vilka yrkeskategorier, som särskilt kommer att beröras av en höjd procentsats och dessa kategoriers inkomstförhållanden.

En höjning av nu gällande procentsats torde framför allt böra syfta till att förhindra, att ett relativt fåtal arbetstagare med relativt stora och oregelbundet inflytande inkomster söker erhålla vissa inte avsedda skatteförmåner. Med hänsyn härtill kan ett lägre uttag än 50 procent knappast anses effektivt. Även med ett skatteavdrag av denna storleksordning kommer det alltjämt att finnas arbetstagare, som kan anse det förmånligare att inte förete debetsedel eller skattekort. Önskar man framtvinga överlämnandet av debetsedel i så gott som samtliga fall, torde det vara nödvändigt att höja procentsatsen till minst 70 procent. Ett så stort skatteavdrag torde dock inte rimligen kunna föreskrivas att gälla generellt. Vi anser därför att skatteavdraget i detta fall bör bestämmas till 50 procent.

Det av oss föreslagna avdraget efter 50 procent skall gälla endast i sådana fall när arbetstagaren uppbär oregelbunden inkomst från sin huvudsakliga arbetsgivare och inte företer debetsedel. Om arbetstagaren lämnar sin debetsedel till arbetsgivaren skall denne liksom för närvarande verkställa avdrag å den oregelbundna inkomsten med 25 procent. Ett högre skatteavdrag kan för sådant fall ifrågakomma endast om lokal skattemyndighet gett föreskrift därom som antecknats på debetsedeln. Om arbetsgivaren, när arbetstagaren inte lämnar debetsedel, skulle vara tveksam om huruvida en inkomst är att hänföra till s. k. oregelbunden inkomst bör han kunna vända sig till lokal skattemyndighet för att få erforderliga uppgifter om hur han skall förfara. I regel torde det komma att röra sig om sådana arbetstagare, beträffande vilka den lokala skattemyndigheten redan föreskrivit att den preliminära skatten inte skall beräknas efter skattetablell utan till viss procent av samtliga inkomster.

## KAPITEL 5

### Restavgift

#### *Gällande bestämmelser m. m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Om skattskyldig eller arbetsgivare, som verkställt skatteavdrag, underlåter att inbetala skatt i föreskriven tid och ordning, är han enligt 58 § UF skyldig utge restavgift beräknad efter fyra öre för varje hel krona av den del av skatten som inte erlagts i tid. Restavgiften skall dock alltid utgöra minst en krona och vid öretal över femtio avrundas uppåt och vid annat öretal avrundas nedåt till helt kronor.

Skyldighet för arbetsgivare att erlägga restavgift föreligger vidare enligt 75 § tredje stycket UF beträffande skatt, som han underlåtit innehålla. Avser den icke innehållna skatten preliminär A-skatt och fastställes denna av lokal skattemyndighet till betalning innan kvarstående skatt påförts arbetstagare, görs arbetsgivare och arbetstagare genom fastställelsen solidariskt ansvariga för skattebeloppet och arbetstagaren därmed även ansvarig för utgående restavgift. Anmärkas må, att restavgift härvid kan komma att uttas av såväl arbetsgivare som arbetstagare, nämligen för det fall, att arbetsgivaren inbetalar fastställd skatt jämte restavgift och därefter enligt stadgandena i 76 § UF påkallar utmätningsmans medverkan för att hos arbetstagaren utta vad han erlagt i skatt. Arbetstagaren är då skyldig att erlägga restavgift å det av utmätningsmannen för arbetsgivarens räkning indrivna beloppet.

Skattskyldiga och arbetsgivare med endast en arbetstagare, vilka i likhet med skattskyldig skall inbetala skatt under uppbördstermin (som regel fr. o. m. den 6 t. o. m. den 13 i varje uppbördsmånad), kan om de försummat att erlägga under uppbördsterminen förfallen skatt undgå restavgift genom att senast den 18 i samma månad inbetala skatten medelst skatteanvisning å postanstalt. Enligt 54 § UF skall därvid samtidigt erläggas en särskild respitavgift. Denna avgift uppgår till 20 respektive 50 öre för skattebelopp om högst 20 respektive högst 50 kr. För högre skattebelopp utgör avgiften en krona för varje påbörjat hundratal kronor. Högsta avgift är 100 kr. och detta oavsett om inbetalningen avser en eller flera skatteposter. Om särskilda omständigheter därtill föranleder, kan länsstyrelsen förordna, att erlagd respitavgift helt eller delvis skall återbetalas.

Vidare må omnämnas att generalpoststyrelsen enligt 24 § UK kan, då särskilda skäl föreligger, medge viss arbetsgivare eller viss grupp av arbetsgivare att inbetala arbetstagares skatt inom viss tid efter uppbördsterminens utgång eller, beträffande arbetsgivare med mer än en arbetstagare, som äger redovisa skatt senast den 18 under uppbördsmånad, inom viss tid efter denna dag. Om sådant medgivande lämnats utgår inte respit- eller restavgift å skattebelopp, som inbetalas inom den förlängda tiden.

Då särskilda omständigheter därtill föranleder äger slutligen enligt 58 § 2 mom. UF länsstyrelsen meddela skattskyldig och arbetsgivare befrielse från skyldighet att erlægga restavgift. Närmare föreskrifter rörande tillämpningen av denna bestämmelse utfärdas av riksrevisionsverket.

Enligt de anvisningar, som verket lämnat i cirkulärskrivelse till samtliga länsstyrelser den 24 januari 1955, kan befrielse meddelas antingen från hela restavgiften eller från en del av avgiften. Befrielse från hela restavgiften får meddelas, när skatt avkortas och då slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt restitueras. Hel befrielse kan likaså meddelas, när skatten inbetalts i rätt tid men i fel ordning samt då skatten erlagts för sent men giltig ursäkt för dröjsmålet visats. Som giltig ursäkt må godtas exempelvis sjukdom eller olyckshändelse av sådan art, att den skattskyldige eller arbetsgivaren får anses ha varit urståndsatt att i rätt tid fullgöra sin inbetalning, liksom annan härmed jämförlig omständighet väsentligen utanför vederbörandes rådighet. Giltig ursäkt bör vidare anses föreligga om dröjsmålet med betalningen har sin grund i felaktigt förfarande av debiterings- eller uppbördsmyndighet.

Befrielse från del av restavgiften får enligt samma anvisningar meddelas, då skatten inbetalts för sent och förseningen beror på tillfälligt förbiseende eller eljest på oaktsamhet, som må betraktas som endast ringa, och restavgiften med hänsyn till sin storlek inte kan anses rimlig i förhållande till försummelsen. Vidare utsägs i anvisningarna, att förutsättningar för delbefrielse, om anledning saknas att anta att inbetalningen uppsåtligen fördröjts, i allmänhet torde böra anses föreligga, när skatten inbetalts före uppbördsmånadens utgång. Vid längre dröjsmål torde däremot förseningen böra anses orsakad av omständigheter, som kan motivera delbefrielse, endast om den betalningsskyldige veterligen inte tidigare låtit försening komma sig till last.

Vid meddelande av delbefrielse bör denna enligt anvisningarna avvägas så att avgiften begränsas till en procent av den för sent erlagda skatten. I regel bör dock avgiften inte nedsättas till lägre belopp än 100 kr. Avser restavgiften skattebelopp överstigande 50 000 kr., uttalas vidare, att avgiften i allmänhet bör begränsas till 500 kr. Delbefrielse bör slutligen i regel inte komma i fråga, när restavgiften inte överstiger 100 kr.

Restavgiften tillfaller numera i princip statsverket (SFS 1964: 335).

### Bestämmelsernas bakgrund

Före den 1 juli 1943 utgick restavgift, då benämnd indrivningsavgift, enligt särskilda regler för å ena sidan kronoutskylder och å andra sidan kommunalutskylder. För kronoutskylderna beräknades avgiften därvid enligt 1917 års uppbördsreglemente efter 3 procent av de resterande utskyldernas slutsumma, då denna inte översteg 25 kr., och eljest efter 6 procent. Beträffande kommunalutskylderna tillämpades enligt bestämmelse i kommunallagarna en procentsats på 3 procent. Minsta avgift utgjorde 25 öre.

Enhetliga stadganden om restavgift å krono- och kommunalutskylder antogs 1943. Förslag härtill hade utarbetats inom finansdepartementet av tillkallade sakkunniga (SOU 1942:21). Enligt de sakkunniga borde enhetlighet åstadkommas genom att restavgiften för kommunalutskylder fastställdes att utgå efter samma grund som i fråga om kronoutskylder. För undvikande av onödig omgång vid avgiftens beräkning borde denna dock enligt de sakkunniga utgå efter 6 procent oberoende av utskyldsbeloppets storlek.

I remissyttrandena uttalades delade meningar beträffande avgiftens storlek. Av åtskilliga remissmyndigheter ifrågasattes således om inte en avgift av 4 eller 5 procent var tillräcklig. När de sakkunnigas förslag genom proposition 1943:17 underställdes riksdagen framhöll departementschefen, att det av olika skäl syntes lämpligt att avgiften fastställdes till ett tal, som ungefärligen motsvarade medeltalet av de dittills tillämpade procentsatserna. Med hänsyn därtill och i anslutning till vad i vissa remissyttranden föreslagits förordade departementschefen, att avgiften bestämdes till 5 procent.

I sitt utlåtande (nr 1943:4) med anledning av propositionen anslöt konstitutionsutskottet sig till uppfattningen att olikheterna i avgiftsberäkningen borde avskaffas men ansåg sig däremot inte kunna förorda ett så högt procenttal som 5. Utskottet uttalade därvid bl. a., att i fråga om sådana skattskyldiga, som över huvud taget reagerar för den extra tunga som avgiften utgjorde, torde redan den lägre avgiften på 3 procent, som gällde beträffande kommunalskatten, vara tillräckligt hög för att ha avsedd verkan. Underlåtenheten att betala påförda utskylder i rätt tid berodde vidare inte heller alltid på slarv eller ovillighet utan ofta på verklig oförmåga eller åtminstone på förhållanden, som var direkt ömmande. I dessa fall, framhöll utskottet, innebar avgiften — för vilkens eventuella eftergivande myndigheterna saknade befogenhet — att man lade sten på börda. Med hänsyn härtill föreslog utskottet, att procenttalet bestämdes till 4 procent. Detta blev även riksdagens beslut.

Den år 1943 införda 4-procentiga restavgiften överfördes till 1945 års uppbördsförordning och några särskilda uttalanden angående restavgiftens storlek gjordes därvid inte.

I samband med införandet av 1945 års uppbördsförordning vidtogs där-

emot den ändringen, att skattskyldig eller arbetsgivare, som försummat att inbetala skatt under uppbördstermin, fick rätt att mot en särskild respitavgift inbetala skatten på postanstalt senast den 18 under uppbördsmånaden. Respitavgiften beräknades på samma sätt som för närvarande men var inte maximerad. 1944 års uppbördsberedning, som föreslagit denna avgift, uttalade därvid, att det syntes mindre tilltalande att skattskyldig, som försummat erlægga sin skatt under vederbörlig uppbördstermin men inom viss kortare tid därefter inbetalade denna utan att indrivningsåtgärder behövt vidtas, skulle erlægga restavgift enligt samma grunder som om indrivningsåtgärd varit nödvändig. Vidare gjordes den ändringen i dittills gällande regler angående restavgiftens fördelning, att utmätningsmans och exekutionsbiträdes dåvarande andelar maximerades till 100 respektive 50 kr. Samtidigt föreskrevs, att restavgiften i den mån den i sin helhet översteg 100 kr. skulle tillfalla statsverket och inte som tidigare exekutionsbiträde eller annan utmätningsman än landsfiskal.

Bestämmelserna angående restavgift och respitavgift i 1945 års uppbördsförordning överfördes även till 1953 års förordning. Härvid maximerades emellertid respitavgiften till 100 kr. med hänsyn till att fall förekommit, då avgiften blivit anmärkningsvärt stor på grund av att den inbetalade skatten uppgått till mycket högt belopp. I enlighet med ett av 1949 års uppbördssakkunniga framlagt förslag föreskrevs dessutom, att länsstyrelse får förordna om befrielse från restavgift och respitavgift när särskilda omständigheter därtill föranleder. Såvitt angick befrielse från restavgift ålades det riksrevisionsverket att, i den mån så påkallades, meddela särskilda föreskrifter. Sådana föreskrifter utfärdades, som tidigare nämnts, i cirkulärskrivelse till samtliga länsstyrelser den 24 januari 1955.

Vidare må omnämnas att i 1953 års uppbördsförordning även intogs bestämmelse om skyldighet för arbetstagare att erlægga restavgift då arbetsgivare underlåtit att verkställa skatteavdrag. Enligt tidigare stadganden kunde restavgift i detta fall endast påföras arbetsgivaren.

Några närmare uttalanden angående restavgiftens storlek gjordes inte heller vid antagandet av 1953 års uppbördsförordning. I sitt betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet angav emellertid 1949 års uppbördssakkunniga vissa synpunkter rörande restavgiften, som här må återges.

De sakkunniga framhöll, att det torde vara oundgängligen nödvändigt att ha kvar restavgiften för att skattebetalningen inte skall försämrans. Då det emellertid i vissa fall kunde vara obilligt att utkräva restavgift, borde enligt de sakkunniga möjlighet föreligga att befria den betalningsskyldige från att erlægga avgiften eller också borde bestämmelser införas om att restavgift inte skulle uttas. I sistnämnda hänseende anförde de sakkunniga bl. a. följande.

Är den skattskyldige löntagare, synes i stort sett frågan om att icke uttaga restavgift vid bristande betalningsförmåga icke längre ha samma aktualitet som tidigare, enär med nuvarande system preliminär skatt uppbäres samtidigt med inkomstförvärvet genom skatteavdrag. Förbättras överensstämmelsen mellan preliminär och slutlig skatt, vilket redan genomförda och nu föreslagna ändringar av uppbördssystemet syfta till — särskilt må erinras om de vid årets riksdag antagna bestämmelserna om s. k. existensminimum — torde frågan minska ytterligare i betydelse. Härtill kommer, att ev. kvarstående skatt likaledes uttages genom skatteavdrag. Vidare må framhållas, att skattskyldig, vars skattebetalningsförmåga på grund av arbetslöshet eller sjukdom eller eljest oförvållat blivit nedsatt, kan efter ansökan beviljas anstånd viss tid med erläggande av kvarstående eller tillkommande skatt och på så sätt undkomma restavgift, därest skatten erlägges före anståndstidens utgång. Detsamma gäller värnpliktig, som inryckt till militärtjänstgöring och vilkens skattebetalningsförmåga till följd härav blivit nedsatt. Att generellt föreskriva att restavgift icke skall uttagas då underlåtenhet att erlägga skatten beror på bristande förmåga och icke på försumlighet, synes därför icke böra ifrågakomma. En sådan bestämmelse skulle för övrigt bli mycket svår att tillämpa.

De sakkunniga framhöll vidare, att svårighet förelåg att i författningstext angiva när, med frångående av huvudregeln, restavgift inte skulle erläggas. Enligt de sakkunniga borde därför, istället för särskilda undantagsregler, införas en allmän regel om möjlighet till befrielse från restavgift, när särskilda omständigheter därtill föranledde.

Efter antagandet av 1953 års uppbördsförordning vidtogs år 1959 den ändringen, att restavgiftens minsta belopp bestämdes till en krona i stället för tidigare tjugofem öre. Vidare föreskrevs att, om öretal uppkommer vid uträkningen av restavgift, denna vid belopp över femtio skall avrundas uppåt och vid annat öretal nedåt till helt krontal. Ändringen gjordes på förslag av 1956 års riksdagsrevisorer och avsåg att undanröja de olägenheter, som ett hänsynstagande till öretal medförde i olika avseenden.

#### **Framförda förslag**

Frågan om restavgiftens storlek upptogs därefter av *1957 års riksdagsrevisorer*, som i sin till 1958 års riksdag avgivna berättelse (§ 23) bl. a. framhöll, att den restavgift som för närvarande utgår på särskilt uppdebiterad A-skatt måste anses vara för låg och att det därför var motiverat att höja denna till sådan nivå att den inte direkt uppmuntrade arbetsgivare till att behålla arbetstagarens skatt, något som enligt revisorernas åsikt stundom kunde vara fallet med gällande avgift. En höjning av restavgiften borde emellertid enligt revisorerna vara generell och påkallades sålunda inte blott i de fall, då fråga var om särskilt uppdebiterad A-skatt. Revisorerna erinrade om att beslut fattats om en höjning av räntan å kvarstående skatt från 7 till 9 procent. Revisorerna berörde vidare möjligheten av att införa en ny avgift med karaktär av löpande ränta i syfte att påskynda erläggandet av oredovisad, innehållen skatt. Innan frågan härom aktuali-

serades, borde man emellertid enligt revisorerna avvakta erfarenheterna av en höjd restavgift.

Yttranden över revisorernas uttalande avgavs av bl. a. följande remissinstanser (riksdagstrycket 1958 A: C 14, del II s. 203 ff.).

*Statskontoret* fann sig inte ha något att erinra mot de av revisorerna anlagda synpunkterna.

*Riksräkenskapsverket* framhöll att om så var, att restavgiften av en del betraktades som en billig ränta, borde man beakta att skäl saknades att i dylika fall underlåta omedelbara indrivningsåtgärder. Om sådana åtgärder vidtogs blev restavgiften som årlig ränta betraktad inte obetydlig. För att komma till rätta med den, som dröjde med skattebetalningen i syfte att komma i åtnjutande av kredit, skulle krävas en så stor höjning av restavgiften, att det inte torde vara försvarligt att med samma avgift belasta flertalet av dem som inte betalade i tid; orsaken till betalningsförsummelsen torde i regel vara, att vederbörande saknar tillgångar.

*Överståthållarämbetet*, som överlämnade yttrande från exekutionsdirektören vid Stockholms stads indrivningsverk, förklarade sig inte ha något att erinra mot revisorernas förslag att höja restavgiften på uppdebiterad A-skatt liksom på restförd skatt över huvud.

Exekutionsdirektören ansåg för sin del att det med hänsyn till att ränta å kvarstående skatt beräknades efter 9 procent och att bank- och andra penninginstituts räntor höjts betydligt, inte var oskäligt, att restavgiften höjdes till exempelvis 10 procent. Han fann det dock kunna diskuteras huruvida restavgiften borde utbytas mot en löpande årlig ränta. För en ränta talade bl. a. det skälet, att en skattskyldig, som genom allehanda åtgärder lyckades förhålla inbetalningen av restförd skatt bortåt fem år, borde få sig påförd ett procentuellt sett större belopp i ränta (restavgift) än den som inbetalade sin restförda skatt redan efter en månad. Å andra sidan skulle en ränta beräknad efter tiden för skatteskuldens tillvaro medföra ett visserligen inte oöverkomligt men för indrivningsarbetet tyngande och komplicerat merarbete. I fråga om skattskyldiga med mycket svag ekonomisk ställning torde dock en sådan löpande ränta bli utan önskad effekt och endast förvärra den skattskyldiges situation.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* uttalade, att någon bärande motivering för höjning av restavgiften inte i och för sig torde förefinnas beträffande annan skatt än sådan — preliminär eller kvarstående — som av arbetsgivare avdragits från arbetstagares lön. Restavgift på skattebelopp, som arbetsgivare innehållit, borde å andra sidan avsevärt höjas, förslagsvis till 8 procent. En sådan höjning i fråga om innehållen men inte inlevererad skatt skulle enligt länsstyrelsen med all säkerhet komma att medföra en förbättrad inbetalning av arbetstagares skatt under ordinarie uppbördsterminer. Lokal skattemyndighets utredningar angående under-

låtenhet från arbetsgivares sida att i rätt tid inbetala avdragna skatter kunde då vidare beräknas komma att minska i antal.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* erinrade om att länsstyrelsen tidigare förordat skärpning av utgående restavgift. Det syntes enligt länsstyrelsen angeläget, att denna höjdes så att den kom att utgöra ett kännbart påtryckningsmedel för källskattens inbetalning i rätt tid. Vid bestämmandet av avgiftens storlek syntes procentsatsen för ränta å kvarstående skatt lämpligen kunna anses normgivande.

*Länsstyrelsen i Örebro län* ansåg det vara angeläget, att frågorna om förhöjd restavgift och skärpta ansvarsbestämmelser togs upp till övervägande. En till 6 å 7 procent förhöjd restavgift syntes enligt länsstyrelsen snarare för låg än för hög.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* fann inledningsvis att restavgiften måste anses ha direkt samband med det ekonomiska ansvar, som inträder för en arbetsgivare vid försummad skatteredovisning, och sålunda borde vara konstruerad efter rent ekonomiska principer. Försummelsen som sådan medförde ansvar och straff enligt gällande straffbestämmelser. Dessa bestämmelser borde vara så utformade, att de gav tillräcklig preventiv effekt och förebyggde all uppmuntran att behålla avdragna skattemedel. Restavgiften borde däremot inte ingå såsom någon del av inträdande straff utan borde användas som instrument för att framtvinga redovisning snarast möjligt. Statsverket borde genom denna avgift *dels* bereda sig ersättning för indrivningskostnader, *dels* erhålla ränta på det belopp, varmed skattskyldig beredde sig kredit.

Länsstyrelsen anförde därefter följande.

Försummad redovisning av innehållna skatteavdrag torde i regel bero på bristande betalningsförmåga och ej på bristande betalningsvilja. En höjning av restavgiften kan visserligen medföra att ytterligare ett antal arbetsgivare — genom att sätta andra borgenärer i efterhand eller genom att eljest pressa sina kreditmöjligheter — skulle kunna klara uppbörden i rätt tid. Enligt länsstyrelsens mening kan emellertid den föreslagna höjningen av restavgiften även få icke önskvärda följdverkningar. En sådan åtgärd kan nämligen väntas medföra att skattskyldig, som försummat att i rätt tid inbetala innehållna skatteavdrag skulle komma att i högre grad än vad nu är fallet begagna sig av längsta möjliga skattecredit för att därigenom söka minska sin förlust. I vart fall kommer en höjd restavgift, såsom den nu är utformad, att ytterligare öka orättvisan mellan den som visserligen försummar att inbetala skatten i rätt tid men dock betalar så snart han har någon möjlighet, och den som på allt sätt försöker förhålla indrivningen och därigenom åsamkar statsverket merarbete och extra kostnader. Ett system, som premierar den tredskande och försumlige, kan icke anses tillfredsställande.

Länsstyrelsen vidhåller sitt — — — till riksdagens revisorer framlagda förslag om en sänkning av restavgiften å särskilt uppdebiterad A-skatt avseende verkställt skatteavdrag och införandet av dröjsmålsränta å för sent inbetald sådan skatt. Denna ränta bör lämpligen utgå efter samma procentsats som föreskrives för

ränta å kvarstående skatt och för enkelhetens skull måhända räknas endast för helt antal månader, räknat från uppbörds månadens utgång till och med den månad under vilken betalning sker. Restavgiften bör avvägas så, att den normalt täcker indrivningskostnaderna. Om den ställes i relation till storleken av restfört belopp bör den utgå med högst två procent; dock bör ett visst lägsta och ett visst högsta belopp föreskrivas eventuellt med tillägg för särskilda exekutionskostnader.

*Statsutskottet* (utl. nr 1958 B: 34) förordade att frågan om restavgiftens utformning och övriga av riksdagsrevisorerna berörda spörsmål angående en effektivisering av skatteuppbörden genom Kungl. Maj:ts försorg underkastades en allsidig och sammanfattande översyn. I enlighet med utskottets hemställan beslöt riksdagen att i skrivelse till Kungl. Maj:t som sin mening tillkännage vad utskottet anfört.

Även 1959 års riksdagsrevisorer upptog i sin år 1960 avgivna berättelse (§ 23) frågan om restavgiftens storlek till behandling. Efter omnämnande av att det uppdragits åt uppbördsutredningen att bl. a. utreda arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt, varmed spörsmålet om restavgiftens storlek delvis sammanhängde, framhöll revisorerna att denna fråga dock hade en vidare betydelse, då restavgiften även berörde andra skattskyldiga än arbetsgivare. På grund härav och då frågan syntes kunna lösas oberoende av övriga spörsmål, som utredningen hade att pröva, ansåg sig revisorerna böra på nytt aktualisera frågan om en höjning av restavgiften. Revisorerna uttalade vidare bl. a., att det med hänsyn till ränteläget inte syntes vara ovanligt, att arbetsgivare och även andra skattskyldiga fann det ekonomiskt lönande att ta i anspråk skattemedel för att lösa ekonomiska trångmål. I betraktande härav och under erinran att räntan på kvarstående skatt numera är 9 procent ansåg sig revisorerna böra föreslå, att — i avvaktan på de förslag uppbördsutredningen i övrigt kunde komma att framlägga i syfte att förbättra resultatet av skatteuppbörden — en icke obetydlig höjning av restavgiften snarast genomfördes. Revisorerna tillade, att det inte med fog kunde göras gällande att en sådan höjning i främsta rummet skulle drabba de lägsta inkomsttagarna, då det alldeles övervägande flertalet av dessa — såsom revisorerna i annat sammanhang av sin berättelse visat — fullgjorde sin betalningsskyldighet i avsedd ordning.

Flertalet av de remissmyndigheter, som yttrade sig över 1959 års riksdagsrevisorerens uttalande angående restavgiften, förordade att frågan om en höjning av denna skulle anstå för att behandlas i samband med den översyn av olika uppbördsfrågor, som det uppdragits åt oss att verkställa. Härjämte framlades vissa synpunkter och förslag. Rörande innehållet av dessa uttalanden hänvisas till del II av riksdagsrevisorernas berättelse för 1959 s. 178 ff. I enlighet med statsutskottets utlåtande (nr 1960: 128) föranledde revisorerernas förslag inte någon riksdagens åtgärd.

**Av utredningen inhämtade yttranden**

För att erhålla ett bättre underlag vid övervägandena angående restavgiftens utformning har vi i skrivelse den 6 juni 1962 till Föreningen Sveriges stadsfogdar och Föreningen Sveriges landsfiskaler samt Svenska exekutionsmännens riksförbund anhållit att få del av de synpunkter, som med utgångspunkt från det praktiska indrivningsarbetet kan vara att anlägga på denna fråga.

*Föreningen Sveriges stadsfogdar* uttalar härvid, att en restavgift i form av ränta torde vara ägnad att stimulera till en snabb inbetalning av restförd skatt och att det därför kan förefalla mest lämpligt, att restavgiften utgöres av viss ränta per månad. Föreningen anser sig likväl böra bestämt avråda från en dylik form, enär den skulle medföra avsevärda olägenheter vid tillämpningen och skapa irritation mellan allmänheten och myndigheterna. Föreningen pekar härvid på de besvärliga omräkningar av räntan som skulle bli nödvändiga vid införsel och avbetalning och framhåller att en ränta inte går att rationellt samordna med det maskinella förfarings-sätt enligt vilket kravbrev m. m. i många städer framställs. En minoritet av föreningens styrelse anser dock att restavgiften bör utformas som en årlig ränta om 12 procent i fråga om skatt som arbetsgivare innehållit men underlåtit redovisa. Föreningen förklarar sig vidare inte ha något att erinra mot att procentsatsen för restavgiften höjs till förslagsvis 6 eller 8 procent.

*Svenska exekutionsmännens riksförbund* avstyrker likaledes bestämt ett system med rörlig ränta. Förbundet erinrar härvid om de svårigheter som tillämpningen av grannländernas räntavgifter och den 7-procentiga årsräntan å de särskilda konsumtionsskatterna medför vid indrivningen och de komplikationer som blir följderna av en ränteberäkning i samband med införsel.

Förbundet tillstyrker att en väsentligt förhöjd restavgift uttas i de fall då företagare underlåter att i tid redovisa innehållen skatt eller allmän varuskatt. Enligt förbundet har erfarenheterna visat, att hithörande skattskyldiga i stor utsträckning löser sina kreditvärigheter genom att i rörelsen utnyttja innehållna skattemedel. Restavgiften å innehållna oredovisade medel bör därför enligt förbundet höjas till sådan nivå, att företagarna inte utsätts för frestelsen att uppskjuta redovisningen till dess de hotas av exekutiva åtgärder.

Även *Föreningen Sveriges landsfiskaler* finner nuvarande restavgift vara för låg och förordar en kraftig höjning. Föreningen anser att någon erinran inte kan göras mot en fördubbling av nu utgående avgift.

Föreningen uttalar vidare, att det måste betecknas som en brist hos det nuvarande restavgiftssystemet, att den betalningspådrivande effekten upphör så snart ett skattebelopp restförts. En i form av ränta utformad restavgift skulle enligt föreningen sannolikt positivt påverka inbetalningen av

restförd skatt. Föreningen anser dock, att ett räntesystem med täta räntepåslag — som det i Danmark och Norge tillämpade — i så hög grad skulle komplicera indrivningsarbetet, att fördelarna därmed inte skulle uppväga nackdelarna. Det är enligt föreningen dock inte otänkbart att en räntavgift med väsentligt längre förfalloperioder än den dansk-norska skulle kunna vara fördelaktigare än en fast avgift. Den arbetsökning som en räntavgift ofrånkomligen måste medföra kunde nämligen med en sådan utformning av förfalloperioderna möjligen hållas så låg, att den uppvägdes av den minskning av indrivningsarbetet, som en av räntesystemet åstadkommen snabbare frivillig betalning av restförd skatt kan förväntas medföra.

Föreningen framhåller även, att det inte synes kunna riktas vare sig praktiska eller principiella invändningar mot att konstruera restavgiften olika för olika slag av skatt. Om ett räntesystem införs för något slag av skatt, bör man dock beräkna avgiften på ett enklare sätt i fråga om smärre skatteposter.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

Nu gällande 4-procentiga restavgift infördes 1943 men bygger till sin konstruktion på tidigare regler om stämmoböter och indrivningsavgift. Dessa äldre avgifter tjänade ett dubbelt syfte, nämligen dels att framtvunga en rättidig betalning och dels att utgöra ersättning till vederbörande tjänsteman för arbetet med indrivningen. Avgiftens funktion som ersättning för indrivningsarbetet har emellertid alltmer kommit att träda i bakgrunden genom att avgiften, i enlighet med senare införda fördelningsregler och överenskommelser mellan kommunerna och de anställda, i stor utsträckning indragits till statsverket och kommunerna. Såsom ett sista steg i denna utveckling har de exekutiva förrättningsmännens andel i restavgiften i princip bortfallit efter förstatligandet av exekutionsväsendet. Restavgiften torde därför i sin nuvarande utformning främst få ses som ett medel att förmå de betalningsskyldiga att erlægga skatt i rätt tid.

Såsom framhölls av 1949 års uppördssakkunniga synes det för att skatteuppbörden inte skall försämrats vara nödvändigt, att en avgift utgår vid försenad betalning. Huruvida denna avgift samtidigt bör ha även andra funktioner — exempelvis utgöra ersättning för uppkomna ränteförluster och verka som ett betalningsstimulerande medel i samband med indrivningen av den restförda skatten — är däremot frågor vartill ställning inte kan tas utan närmare överväganden. För närvarande är restavgiften enligt vad förut sagts inte utformad med direkt beaktande av sådana synpunkter. I praktiken har dock jämförelser med vanlig låneränta inte kunnat undvikas och de bestämmelser om befrielse från restavgift som införts kan i viss mån sägas vara ett hänsynstagande till sådana räntejämförelser.

Restavgiften har, som framgår av den tidigare redogörelsen, allmänt ansetts vara för låg. Denna uppfattning synes främst ha sin grund i jämförelser mellan det allmänna ränteläget och den ränta, som restavgiften kommer att motsvara då skatten erläggs först sedan en längre tid förflutit från det den förföll till betalning. Restavgiften har även ställts i relation till den 9-procentiga kvars-katteräntan. Vad som särskilt ansetts påkalla en skärpning av restavgiften har härvid uppgetts vara, att restavgiften inte synes tillräcklig för att förmå arbetsgivarna att redovisa innehållen skatt i föreskriven tid. Det har också sagts vara en brist, att restavgiften genom sin konstruktion som fast avgift inte verkar som ett betalningsstimulerande medel sedan försummelsen att erlägga skatten väl är ett faktum. För att ernå en sådan effekt har bl. a. hänvisats till möjligheten av att utforma restavgiften som en ränta.

Verkningarna av en avgift, som utgår när skatt inte erläggs i tid, är emellertid enligt vår uppfattning inte enbart beroende på avgiftens storlek eller dess konstruktion som fast avgift eller ränta. Av stor och kanske avgörande betydelse är den effektivitet med vilken skatteindrivningen verkar. Om indrivningen verkställs hårt och snabbt och skatten därigenom uttas relativt snart efter det den förfallit till betalning, kommer redan en låg fast avgift att motsvara en hög årsränta. Behöver indrivningsmyndigheterna däremot längre tid på sig för att påbörja och fullfölja sitt arbete eller tillåts skattskyldig eller arbetsgivare att amortera sina skatteskulder under lång tid, blir även en hög fast avgift sedd som årsränta inte särskilt stor. Vilket förhållande, som kommer att råda i det enskilda fallet, beror alltså inte enbart på den skattskyldige själv — på hans ekonomi och hans övriga personliga förhållanden — utan också på indrivningsmyndigheternas organisation, personalförhållanden m. m.

I den mån skattskyldigs eller arbetsgivares försummelse att inbetala skatt i rätt tid bottnar i ett räntetänkande blir sålunda effekten av en fast avgift beroende av det sätt på vilket indrivningen verkar. Om den betalningsskyldige i regel kan räkna med att en viss — inte alltför kort — tid hinner förflyta innan indrivningsåtgärder verkställs och restavgiften härigenom kommer att motsvara en låg årsränta, har avgiften i detta fall uppenbarligen förlorat i effekt. Indrivningsförfarandet har härigenom så att säga självt blivit den faktor som upphävt verkningarna av det medel, som tillskapats bl. a. för att nedbringa antalet restförda skatteposter och därmed minska indrivningsmyndigheternas arbete. Om däremot de betalningsskyldiga är medvetna om att indrivningen insätts snabbt och att amortering endast medges efter noggrant övervägande i varje enskilt fall, blir det inte något större utrymme för räntetänkande även om den fasta avgiften är relativt låg.

Av de nu angivna förhållandena skulle man måhända kunna frestas dra den slutsatsen, att det i och för sig skulle vara möjligt att ha en relativt

låg restavgift och i stället starkt intensifiera indrivningen av restförd skatt. Ett dylikt indrivningsförfarande skulle nämligen med all sannolikhet komma att utgöra en så stark påtryckning att avgiftens storlek och konstruktion skulle bli av mindre betydelse. Den kategori som efter en tids indrivning alltjämt skulle restera i skuld skulle då uppenbarligen till största delen bestå av sådana skattskyldiga och arbetsgivare som hade verkligt stora svårigheter att betala skatten och för vilka en hög avgift endast skulle innebära en ytterligare belastning.

Ett på detta sätt intensifierat indrivningsförfarande kan dock — även om det skulle visa sig möjligt att genomföra detsamma genom personalförstärkningar och andra åtgärder — inte gärna tänkas. Indrivningen av skatt bör nämligen enligt vår mening så långt möjligt ske under hänsynstagande till den betalningsskyldiges ekonomiska och övriga personliga förhållanden. Det torde för övrigt även ur det allmännas synpunkt vara fördelaktigast att indrivningen inte sker på sådant sätt, att den betalningsskyldige får sin ekonomi raserad genom snabb indrivning av en skatt, som han med tillräcklig tidsfrist kan inbetala utan sådan skadeverkan. En överenskomst enligt vilken skatten får amorteras under viss tid kan då i stället vara den bästa formen för indrivning. Vi vill emellertid i detta sammanhang understryka betydelsen av att amortering inte medges i andra fall än då detta sätt för skattens uttagande framstår som mest ändamålsenligt med hänsyn till såväl det allmännas som den betalningsskyldiges intressen. Amorteringstiden bör under inga förhållanden göras längre än vad som är oundgängligen nödvändigt.

Såsom vi redan inledningsvis konstaterat måste det sålunda förutsättas att även i fortsättningen en viss avgift uttas när inbetalning av skatt inte sker i tid. En sådan avgift är oundgängligen nödvändig för att uppbördresultatet inte skall försämras. En avgift som uttas med i huvudsak endast detta syfte synes, såsom också är fallet med nu gällande restavgift, lämpligen böra vara utformad som en fast avgift.

Vill man å andra sidan att avgiften även skall vara en ersättning för de ränteförluster, som en försenad inbetalning kan sägas medföra för det allmänna, eller att avgiften på indrivningsstadiet skall verka betalningsstimulerande, synes det däremot nödvändigt att avgiften får en annan utformning.

Innan vi ingår på frågan huruvida nu gällande restavgift kan anses för låg vill vi först söka klarlägga vilka verkningar som enligt vår mening lämpligen bör förknippas med en dylik avgift.

Genom införandet av källskattesystemet blev restavgiften även tillämplig i fråga om arbetsgivare, som underlåter att verkställa föreskrivna skatteavdrag eller inte redovisar vad som av arbetstagarnas löner innehållits för skatt. Den nya funktion, som restavgiften därmed fick, kom emellertid inte att mer ingående behandlas i förarbetena till det nya uppbördssystemet.

met. Även de skiljaktigheter som i olika avseenden föreligger mellan skattskyldig med A-skatt och skattskyldig med B-skatt synes emellertid ha viss betydelse för restavgiftens utformning. Vi vill i första hand söka klarlägga vilken verkan en avgift i allmänhet kan tänkas ha i fråga om dessa tre olika kategorier av betalningsskyldiga.

*Skattskyldig med preliminär A-skatt* erlägger denna genom skatteavdrag å lönen. Den innehållna skatten avräknas sedan vid debitering av slutlig skatt. Skattskyldig med A-skatt blir därför endast i mycket begränsad omfattning ansvarig för sådan skatt. För sådant ansvar förutsätts nämligen, att huvudarbetsgivaren underlåtit verkställa avdrag och att lokal skattemyndighet, som uppmärksammat detta förhållande, fastställer det icke innehållna beloppet till betalning innan kvarstående skatt påförs den skattskyldige vid debiteringen av slutlig skatt. Sker fastställelsen senare, kommer den lokala skattemyndighetens beslut att rikta sig endast mot arbetsgivaren, eftersom den skattskyldige då redan är ansvarig för beloppet (i form av kvarstående skatt) enligt debetsedeln å slutlig skatt. Då det helt övervägande antalet fastställelser med anledning av att preliminär A-skatt inte innehållits sker efter det att debitering av slutlig skatt verkställts, hör det sålunda till undantagen att skattskyldig tvingas erlägga A-skatt på annat sätt än genom skatteavdrag.

När avdrag för preliminär A-skatt inte gjorts, torde anledningen därtill vanligen ha varit, att arbetsgivaren haft uppfattningen att skyldighet att verkställa skatteavdrag inte förelegat. Fall kan väl också tänkas förekomma, då arbetstagare och arbetsgivare i strid mot gällande bestämmelser överenskommer att avdrag för preliminär skatt inte skall verkställas. En avgift kan dock i dessa fall knappast ha någon hämmande inverkan i fråga om den skattskyldiges handlande.

Med hänsyn härtill anser vi oss kunna uttala att en avgift, som skattskyldig förpliktas erlägga på till betalning fastställd preliminär A-skatt, ur uppördssynpunkt inte har någon större betydelse.

Den som har att erlägga preliminär A-skatt får även vidkännas avdrag för kvarstående skatt. För det helt övervägande antalet skattskyldiga av denna kategori uttas den kvarstående skatten genom skatteavdrag. Om den kvarstående skatten inte blir erlagd på detta sätt, kan orsakerna härtill vara flera. En vanlig anledning är att den skattskyldige slutat sin anställning vid sådan tid att avdrag inte kunnat ske. Liksom fallet är beträffande den preliminära skatten kan det också förhålla sig så att arbetsgivaren inte ansett sig skyldig att verkställa avdrag. Det är vidare inte ovanligt, att den skattskyldiges inkomstförhållanden och försörjningsbörda är sådana, att endast en del av den kvarstående skatten kan uttas genom avdrag å lönen. Fall av för lågt skatteavdrag kan även uppstå genom att den skattskyldige inte företer sin debetsedel å slutlig skatt; avdrag verkställs då med 25 pro-

cent av lönen, vilket kan vara mindre än den faktiskt debiterade kvarstående skatten.

Den omständigheten att avdrag för kvarstående skatt inte alltid sker innebär emellertid inte att det i dessa fall också alltid blir fråga om restförföring av den icke innehållna skatten. Många inbetalare nämligen själva felande belopp. I den mån så inte sker, kan den restförda kvarstående skatten ofta uttas genom införsel.

Skattskyldig med A-skatt kan även ha att erlægga tillkommande skatt. Eftersom sådan skatt inte erläggs genom skatteavdrag utan skall inbetalas av den skattskyldige själv under den eller de uppbördsterminer som den lokala skattemyndigheten bestämmer, är uppenbarligen förutsättningarna för att en avgift skall få betalningsstimulerande verkan i dessa fall större än när fråga är om kvarstående skatt. Beaktas bör emellertid att den tillkommande skatten till övervägande del hänför sig till skattskyldiga med B-skatt och att de belopp, som påförs skattskyldig med A-skatt i form av tillkommande skatt, vanligen inte är särskilt stora.

Med hänsyn till det nu anförda anser vi oss kunna uttala som allmänt omdöme, att en avgift är av relativt begränsad betydelse för uppbörd av skatt, som påförts sådana skattskyldiga, som har att erlægga preliminär A-skatt.

*Skattskyldig med preliminär B-skatt* har att själv inbetala sin preliminära skatt under — i regel — sex uppbördsterminer. Uppstår kvarstående skatt skall den skattskyldige inbetala denna under de två första uppbörds-terminerna nästa uppbördsår.

Det enda påtryckningsmedel, som står till buds för att förmå dessa skattskyldiga att inbetala preliminär och kvarstående skatt i rätt tid, är restavgiften. Om man överväger att ändra denna avgifts storlek och utformning blir förutsättningarna därför väsentligt annorlunda beträffande denna kategori än i fråga om skattskyldiga med A-skatt. Man torde nämligen få utgå ifrån att uppbördsresultatet beträffande skatt, som är att hänföra till skattskyldiga med B-skatt, i hög grad är beroende av förekomsten av en restavgift. Särskilt betydelsefull synes avgiften vara för en rättidig inbetalning av den kvarstående skatten, för vilken den skattskyldige kunnat reservera medel genom att den preliminära skatten av en eller annan anledning kommit att påföras till för lågt belopp. Även beträffande den tillkommande skatten, som kan gälla stora belopp, synes en avgift vara av stor betydelse för att framtvinga betalning i rätt tid.

*Arbetsgivare* har för närvarande att erlægga restavgift dels på belopp som, oaktat att skyldighet därtill förelegat, inte innehållits till gäldande av arbetstagares preliminära eller kvarstående skatt, dels på belopp, som

avdragits för preliminär eller kvarstående skatt men inte redovisats i föreskriven tid och ordning. Härutöver ådras sig försumlig arbetsgivare straffansvar enligt 80 § 1 mom. UF. Då fråga är om underlåtenhet att verkställa avdrag utgör straffet dagsböter. Vid bristande redovisning av innehållen skatt kan ådömas dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Som synes ställs arbetsgivaren inför två olika påföljder, nämligen restavgift och straff i form av dagsböter eller fängelse. Det bör emellertid uppmärksammas, att straff ytterligt sällan ifrågakommer vid underlåtenhet att verkställa avdrag. De försummelse som upptäcks beror nämligen i det övervägande antalet fall inte på uppsåt eller sådan oaktsamhet, som förutsätts för straff, utan har sin orsak i att arbetsgivaren med större eller mindre fog haft uppfattningen, att skyldighet att verkställa avdrag i det aktuella fallet inte förelegat. Vad åter angår skyldigheten att erlægga restavgift på icke innehållat skattebelopp, synes inte heller denna påföljd ha någon avgörande betydelse för arbetsgivarnas vilja att verkställa föreskrivna skatteavdrag. Det verkliga påtryckningsmedlet torde utgöras av stadgandet i 75 § första stycket UF, enligt vilket arbetsgivare, som utan skäl原因 anledning underlåter att verkställa skatteavdrag, blir jämte arbetstagaren ansvarig för skattebeloppet.

I fråga om arbetsgivares skyldighet att i rätt tid redovisa innehållna skattemedel får bestämmelserna om straff och restavgift däremot en annan betydelse. Bestämmelsen att arbetsgivare, som inte fullgör sin skyldighet att inom föreskriven tid inbetala avdragna skattebelopp, kan straffas med dagsböter eller fängelse i högst sex månader torde få anses utgöra det egentliga medlet för att framtvunga en rätttidig redovisning. Hur pass effektivt detta hot om straff blir, beror dock i hög grad på domstolarnas tillämpning av dessa bestämmelser.

Såsom tidigare omnämnts kom man vid införandet av källskattesystemet inte att närmare beröra den nya funktion som restavgiften erhöi i och med att den blev tillämplig även beträffande arbetsgivarna. Det synes därför vara av intresse att nu söka klarlägga vilken betydelse ur uppboörds-synpunkt en avgift kan tänkas ha, som i likhet med nuvarande restavgift utgår vid försummad redovisning av innehållen skatt samtidigt som försummelsen är förenad med straffpåföljd.

Såvitt vi kunnat bedöma torde man då straff infördes beträffande arbetsgivare, som inte redovisar innehållen skatt i tid, i denna påföljd ha sett det egentliga påtryckningsmedlet för att förmå arbetsgivarna att inbetala avdragna skattebelopp i rätt tid. Frågan huruvida även restavgiften skulle tillmätas en betalningsstimulerande effekt på arbetsgivarna synes däremot endast ha varit av sekundär betydelse. Restavgiften synes sålunda sannolikt mera ha betraktats som en indrivningsavgift, som rimligen bör utgå i och med att betalning inte skett i föreskriven tid och ordning.

Hur det än förhållit sig i detta avseende är det uppenbart, att restavgiften

i praktiken utgör en betalningsstimulerande faktor. Man torde kunna utgå från att restavgiften är ett nödvändigt komplement till straffpåföljden. Så synes särskilt vara fallet för att förhindra enstaka och mer kortvariga dröjsmål, som ur straffsynpunkt vanligen inte medför så kännbara påföljder att arbetsgivaren enbart av den anledningen finner det angeläget att redovisa skatten i rätt tid. Man kan emellertid beräkna att restavgiften har än mer omfattande betydelse för uppbörden av innehållen skatt. Restavgiften utgör en bestämd påföljd, som arbetsgivaren vid underlåten redovisning i allmänhet inte kan undgå och som fastställs relativt snart efter det att han gjort sig skyldig till betalningsförsummelse. Ådömandet av straff kan däremot på grund av domstolarnas arbetsbelastning komma att dröja avsevärd tid. Möjligheterna av att domstolarna ibland inte finner underlåtenheten förtjäna straff eller endast utdömer ett mindre kännbart bötesstraff torde också ha medfört att straffhotet kommit att skjutas i bakgrunden.

#### Principerna för avgiftens utformning

I föregående avsnitt har vi ansett oss kunna konstatera att en avgift, som utgår då skatt inte inbetalas i rätt tid, är en nödvändig förutsättning för att uppbördsresultatet inte skall försämrast. Källskattesystemet medför emellertid att denna avgift är av mer begränsad betydelse i fråga om skattskyldiga med A-skatt. Beträffande skatt, som hänför sig till skattskyldiga med B-skatt eller som innehållits av arbetsgivare genom skatteavdrag, synes avgiften däremot ha en för uppbördsresultatet mycket stor betydelse. Övervägandena angående restavgiftens framtida utformning bör därför ske med tanke främst på den skatt som skall inbetalas av arbetsgivare och skattskyldiga med B-skatt.

Såsom vi tidigare framhållit synes en avgift, som enbart skall tjäna syftet att förmå skattskyldiga och arbetsgivare att erlægga skatt i rätt tid, i likhet med nuvarande restavgift lämpligen böra vara konstruerad som en fast avgift. Om man däremot anser, att avgiften även skall verka betalningsstimulerande efter det att betalningsförsummelsen inträffat eller utgöra ersättning för ränteförluster är det nödvändigt att finna en annan form för avgiften.

Då skattskyldig med B-skatt underlåter att inbetala skatt (preliminär, kvarstående eller tillkommande skatt) i föreskriven tid, upptas skatten i restlängd, som överlämnas till vederbörande utmättningsman för indrivning. Det ankommer på utmättningsmannen att genom utmätning eller, om så blir nödvändigt, genom att försätta den skattskyldige i konkurs utta skatten och därpå belöpande restavgift. Någon betalningsstimulerande effekt har härvid den nuvarande restavgiften inte, eftersom denna liksom skatten en gång för alla är fixerad till sitt belopp.

Frågan huruvida restavgiften bör utformas på sådant sätt att den även

verkar som ett betalningsstimulerande medel under tiden för indrivningen synes vara att bedöma ur såväl rent praktiska som mer principiella synpunkter.

Det framstår som antagligt, att en som ränta konstruerad avgift i vissa fall skulle kunna förmå den skattskyldige att påskynda inbetalningen av den restförda skatten. För de inte ovanliga fall åter, då den skattskyldige befinner sig i sådant ekonomiskt trångmål att skatteskulden måste amorteras under längre tid, kan en såsom ränta konstruerad restavgift däremot ofta resultera i att den skattskyldiges ekonomiska situation ytterligare förvärras. Om restavgiften får denna konsekvens, kommer med all sannolikhet indrivningsarbetet att försvåras. Lämpligheten av att konstruera restavgiften som en ränta kan redan av denna anledning starkt ifrågasättas.

En eventuell tanke på att söka effektivisera indrivningen av skattskyldigas restförda skatter genom en som årsränta eller på annat liknande sätt beräknad restavgift torde även böra överges med hänsyn till de tillämpningssvårigheter, som synes förenade med en så utformad avgift. Såsom tidigare nämnts har såväl Föreningen Sveriges stadsfogdar som Svenska exekutionsmännens riksförbund på denna grund avrått från ett avgiftssystem med ränta. Föreningen Sveriges landsfiskaler har inte tagit direkt avsteg från tanken på en dylik utformning av restavgiften men framhållit de svårigheter, som kan vara förenade därmed. Bl. a. erinras om de besvärigheter, som följer med beräkningen av den som årsränta utgående 7-procentiga avgiften å de särskilda konsumtionsskatterna och grannländernas ränteavgifter.<sup>1</sup> Vi är också för egen del av den uppfattningen, att handhavandet av en dylik avgiftsberäkning alltför mycket skulle betunga den exekutiva personalens arbete med indrivningen av de skattskyldigas restförda skatter.

Vi anser oss med hänsyn till de betänkligheter emot räntealternativet, som framförts, inte kunna förorda en sådan konstruktion av restavgiften. Vi vill därjämte framhålla att det synts oss diskutabelt om man lämpligen bör förena de skatteskulder varom här är fråga med en avgift, vars belopp i det enskilda fallet blir beroende av det tempo i vilket indrivningen sker. Restavgiften bör enligt vår mening också i fortsättningen främst ses som ett medel för att förmå flertalet skattskyldiga att inbetala skatten under fastställda uppbördsterminer. Om skatten blir restförd får det helt vara indrivningsmyndigheternas uppgift att söka förkorta tiden för inbetalningen.

Vad härefter angår frågan om utformningen av en avgift på skatt, som

<sup>1</sup> Enligt den finska lagen om skattetillägg är den, som försummar att inom utsatt tid erlægga skatt, skyldig att på det till betalning förfallna skattebeloppet i skattetillägg utgiva en årlig ränta av tolv procent från den dag skatten senast bort erläggas till betalningsdagen. I Danmark och Norge ökas skattebeloppet varje påbörjad månad efter skattens förfallodag med en halv procent.

innehållits av arbetsgivare men inte redovisats i tid, synes först böra uppmärksammas, att dessa skattebelopp inte i likhet med skattskyldigs skattekulder lämnas till indrivning i och med att den uppbördstermin utgått under vilken betalning bort ske. För att indrivningsåtgärder skall kunna vidtas fordras för det första att lokal skattemyndighet upptäckt, att den innehållna skatten inte erlagts, och för det andra att denna myndighet, sedan arbetsgivaren genom s. k. rapport blivit anmodad betala felande belopp, fastställt skatten till betalning.

Den tid som hinner förflyta innan försummelsen upptäcks kan variera betydligt. I fråga om arbetsgivare med minst två anställda, som är registrerade hos den lokala skattemyndigheten, torde man dock kunna beräkna att en utebliven betalning uppdagas relativt snart. Lokal skattemyndighet erhåller nämligen beträffande dessa arbetsgivare senast den 5 i månaden näst efter uppbördsterminen uppgift om inbetald skatt från vederbörande skatteavdelning. Om det då vid kontroll visar sig att en arbetsgivare inte inbetalt någon skatt eller erlagt skatt med lägre belopp än som tidigare skett, kan den lokala skattemyndigheten undersöka saken. Andra fall av försummelse uppdagas däremot kanske först genom att den skattskyldige anmäler, att den lokala skattemyndigheten vid utfärdande av debetsedel å slutlig skatt inte tillgodoräknat honom gjorda skatteavdrag. Den tid som då hunnit förflyta från den uppbördstermin under vilken skatten rätteligen borde ha erlagts kan i det enskilda fallet uppgå till två år eller mer.

Arbetsgivare, som underlåter att redovisa innehållen skatt, blir sålunda inte omedelbart föremål för indrivningsåtgärder. Dessförinnan har arbetsgivaren alltid tillfälle att inbetala felande skattebelopp och restavgift till vederbörande länsstyrelse eller i stad den lokala skattemyndigheten. Först om sådan inbetalning inte sker, fastställs skatten till betalning genom resolution, som överlämnas till utmätningsmannen för indrivning. Uttagandet av innehållen skatt kommer därmed att uppdelas i två tidsperioder.

Vid övervägandena att låta arbetsgivarna erlægga en avgift i form av ränta å den innehållna men ej i behörig ordning redovisade skatten bör först särskilt bedömas, huruvida en sådan avgift lämpar sig för den tid under vilken skatten är föremål för indrivning. Därefter bör prövas vilken utformning avgiften lämpligen bör ha beträffande tiden från den tidpunkt, då den innehållna skatten rätteligen skolat inlevereras och intill dess den lokala skattemyndigheten meddelar sitt fastställelsebeslut eller skatten dessförinnan inbetalas.

Då fråga är om innehållen skatt, kan det synas naturligt att man vid diskussionen om avgifternas utformning beaktar räntesynpunkter. De medel det här gäller avser en del av arbetstagarnas löner, som arbetsgivaren för arbetstagarnas och det allmännas räkning innehållit för att redovisa under respektive uppbördsterminer. Fördröjes inbetalningen kan det under dessa förhållanden förefalla befogat med en avgift som blir större ju längre dröjsmålet varar.

Det synes kunna antas att en såsom ränta konstruerad avgift under indrivningsstadiet kan komma att verka betalningspådrivande och därmed påskynda inbetalningen av den oredovisade skatten till de exekutiva myndigheterna. I vilken utsträckning så skulle komma att bli fallet är emellertid svårt att förutse. Man får härvid ta med i beräkningen att en avgift med denna utformning kan komma att försvåra en skyndsam inbetalning i sådana fall, då arbetsgivaren på grund av ekonomiska svårigheter inte på kort tid kan anskaffa erforderliga medel och därför tvingas utge en allt större avgift.

Vid övervägandena att utforma restavgiften som en ränta synes också böra beaktas, att indrivningen är en speciell exekutionsform, som kan sägas utgöra en direkt påbyggnad av det egentliga uppbördsförfarandet. Utkrävandet av den skatt, som arbetsgivaren inte erlagt under uppbörds-termin och som inte heller därefter kunnat uttas av lokal skattemyndighet i samband med utfärdande av rapport, överförs så att säga till nästa stadium — indrivningen. Indrivningsmyndigheten kan då omedelbart vidta de åtgärder — utmätning eller konkurs — som är nödvändiga för skattens utfående eller också enbart konstatera att arbetsgivaren saknar förmåga att betala. Huruvida skatten i stället skall få erläggas av arbetsgivaren genom amortering under viss tid är därvid ett avgörande som i första hand ankommer på utmätningssmannen. Såvitt vi kunnat finna kommer en ränta under indrivningsstadiet mot bakgrunden av nu angivna förhållanden att framstå som mindre motiverad. Det ligger vanligen i stort sett i den exekutiva myndighetens hand att avgöra hur lång tid som skall tillåtas förflyta innan åtgärder för skattens uttagande genom utmätning eller konkurs vidtas och därmed också hur stor en avgift i form av ränta slutgiltigt skall bli.

Såsom tidigare framhållits utgör nuvarande restavgift vid sidan om straffstadgandet i 80 § 1 mom. andra stycket UF ett viktigt medel för att förmå arbetsgivarna att redovisa innehållen skatt i tid. Om man önskar konstruera restavgiften som en ränta torde man därför få förutsätta att den kompletteras med en viss fast minimiavgift. Enbart en ränta skulle nämligen med all tydlighet inte utgöra ett tillräckligt starkt påtryckningsmedel för att förhindra mera kortvariga dröjsmål. Man torde vidare för enkelhetens skull få beräkna räntetillägget i form av ett tidvis återkommande procentpåslag. Dessa påslag skulle lämpligen kunna göras av lokal skattemyndighet för tiden t. o. m. rapportens respektive resolutionens utfärdande och för tiden därefter av de exekutiva myndigheterna i samband med indrivningen.

Föreningen Sveriges stadsfogdar och Svenska exekutionsmännens riksförbund har såsom tidigare omnämnts avrått från en reform innebärande att restavgiften beräknas som en ränta. Föreningen Sveriges landsfiskaler har ställt sig något tveksam till ett sådant system.

Även om vi har förståelse för de svårigheter som kan följa med en ränteberäkning, vill vi emellertid framhålla att organisationernas tveksamhet främst torde ha avseende på de praktiska svårigheter som är förknippade med en såsom ränta konstruerad avgift beträffande skatt, som skall indrivnas hos skattskyldig. Dessa svårigheter torde, såvitt vi kunnat finna, inte komma att göra sig gällande i samma utsträckning när det gäller att hos arbetsgivare utta innehållen men inte behörigen redovisad skatt.

Dylika skattebelopp är nämligen till antalet långt färre än de skatteposter, som består av restförd B-skatt, kvarstående skatt eller tillkommande skatt. Vidare är att märka att varje enskilt fall av indrivning av detta slag förutsätter, att lokal skattemyndighet genom en särskild resolution fastställt det belopp, som skall bli föremål för indrivning. Det är slutligen mindre vanligt, att en arbetsgivare erhåller sådana ändrade inkomstförhållanden, att den innehållna skatten hos honom kan uttas genom införsel.

Ett införande av en ränteavgift i fråga om innehållen men ej redovisad skatt skulle dock självfallet i jämförelse med handhavandet av nuvarande restavgift komma att medföra ett merarbete för indrivningsmyndigheterna som inte får underskattas.

Sammanfattningsvis anser vi oss kunna konstatera, att det i och för sig kan synas naturligt att låta påföra arbetsgivare, som inte redovisar innehållen skatt i tid, en ränteavgift. Om man emellertid håller i minnet att det ligger i indrivningsmyndighetens hand att genom skärpta åtgärder förkorta tiden för indrivningen, ter sig en formlig ränta likväl diskutabel. Härtill kommer att det framstår som ovisst hur uttagandet av en sådan avgift kommer att verka i det praktiska indrivningsarbetet. Vi har därför funnit oss böra överge tanken härpå.

Till frågan vilken form restavgiften å innehållen skatt lämpligen kan ges för den tid, då skattens uttagande är knuten till det egentliga uppbördsförfarandet, återkommer vi i det följande.

#### **Restavgift å preliminär, kvarstående och tillkommande skatt**

Den avgift, som skall erläggas av skattskyldig, då preliminär, kvarstående eller tillkommande skatt inte inbetalas i tid, kan med hänsyn till tidigare konstateranden inte gärna tänkas konstruerad på annat sätt än som en fast avgift. Frågan om avgiftens utformning synes därför till den del den rör skatt, som skattskyldig själv har att inbetala, i fortsättningen böra begränsas till ett bedömande, huruvida nu gällande restavgift kan anses tillräckligt stor eller inte. I enlighet med vad förut framhållits bör denna avvägning ske främst med tanke på uppbörden av skatt, som är att hänföra till skattskyldig med B-skatt.

Den omständigheten att vi inte vill förorda att restavgiften utformas som

en ränta innebär enligt vår mening inte att man därmed också helt måste avstå från räntejämförelser i övrigt. Det torde tvärtom förhålla sig så att en fast avgift inte gärna kan bestämmas utan att man samtidigt tar viss hänsyn till hur avgiften kan komma att uppfattas som årsränta. Vi har tidigare nämnt, att bestämmelserna om befrielse från restavgift kan anses utgöra ett hänsynstagande till sådana synpunkter. jämförelsen får dock självfallet inte föras för långt utan måste ske med beaktande av att restavgiftens egentliga funktion skall vara att förmå flertalet skattskyldiga att inbetala skatt i rätt tid.

Vi anser det inte uteslutet att det, såsom i några uttalanden antytts, förhåller sig så att den skattskyldige, om han jämför en fast restavgift med en årsränta, kan finna avgiften mindre avskräckande, i all synnerhet om han anser sig kunna räkna med att få amortera skatteskulden under en längre tid. I överensstämmelse med de grunder för restavgiftens utformning, som vi tidigare angivit, bör emellertid avgiftens storlek inte göras i högre grad beroende av det sätt på vilket skatteindrivningen handhas. Om den skattskyldige får tillåtelse att amortera skulden under längre tid kan det förutsättas, att denna form för indrivningen ur alla synpunkter visat sig nödvändig i det särskilda fallet. Förhåller det sig på detta sätt blir det uppenbarligen utan betydelse att restavgiften som ränta betraktad blir låg. Skulle det däremot förhålla sig på det sättet, att skatten mycket väl kunde amorteras på kort tid eller rent av erläggas på en gång, bör å andra sidan räntejämförelserna föra inte restavgiftens storlek utan själva indrivningsförfarandet i blickpunkten.

Vad som kan vara av visst intresse för bedömandet av restavgiftens storlek är, att det med nödvändighet alltid måste förflyta en viss tid innan indrivningsmyndigheterna kan påbörja de egentliga indrivningsåtgärder. Således skall först restlängder upprättas och överlämnas till utmätningsmännen. Vidare måste utmätningsmännen ha viss tid på sig för att ordna restlängdsmaterialet och per post anmana de skattskyldiga att fullgöra sin betalningsskyldighet. Innan de skattskyldiga blir föremål för egentliga indrivningsåtgärder torde på detta sätt ofta fem till sex månader hinna förflyta.

Förhåller det sig så att restavgiftens verkan i fråga om vissa skattskyldiga är beroende av hur den utfaller som årsränta betraktad, kan nuvarande procentsats med tanke på den tid som i allmänhet hinner förflyta innan egentliga indrivningsåtgärder vidtas synas något låg. Å andra sidan måste beaktas att restavgiften redan efter gällande procentsats kommer att motsvara en betydande årsränta för dem, som betalar relativt snart efter uppbördsterminens utgång, i all synnerhet om man tar hänsyn till att restavgiften i motsats till en ränta inte är avdragsgill vid taxeringen. Tidigare omnämnda föreskrifter, enligt vilka länsstyrelsen kan meddela befrielse från eller nedsätta restavgiften, har vidare endast avseende på enstaka

dröjsmål av kort varaktighet. Möjligen skulle kunna övervägas en utvidgning på sådant sätt, att nedsättning medges även vid längre dröjsmål. En sådan lösning skulle emellertid ur administrativ synpunkt vara olämplig och knappast få någon positiv betydelse för uppbördsresultatet.

Den i den föregående redogörelsen framskyntande uppfattningen, att restavgiften av konsekvensskäl borde höjas i nivå med procenttalet för ränta å kvarstående skatt, synes bero på en felsyn. Förespråkarna för en sådan uppfattning torde förbise två väsentliga faktorer i sammanhanget. Den ena är det nyssnämnda förhållandet att restavgiften i motsats till kvars-katteräntan icke är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Den andra faktorn av betydelse är den att kvars-katteräntan är beräknad som ett fast räntepåslag, avseende en kredittid av ca ett och ett halvt år. När räntepåslaget för kvars-katt beräknas efter 9 procent motsvarar detta alltså en årlig ränta efter ca 6 procent. Det torde därför inte med fog kunna göras gällande, att nuvarande, vid inkomsttaxeringen icke avdragsgilla restavgift om 4 procent generellt sett är en mildare reaktion än en avdragsgill kvars-katteränta, som närmast motsvarar 6 procents årlig ränta.

Som vi tidigare framhållit bör man dock inte tillmäta räntesynpunkterna alltför stor betydelse vid avvägningen av procentsatsens storlek. Det väsentliga är att restavgiften är så pass stor att det helt övervägande antalet skattskyldiga finner det angeläget att betala sin skatt i rätt tid. Samtidigt måste beaktas att restavgiften inte blir så stor, att den vid dröjsmål av inte alltför lång varaktighet kommer att framstå som direkt oskäligen.

Det ovan anförda ger vid handen att utrymmet för en uppräknig av procentsatsen är relativt litet. Den höjning, som kan ifrågakomma, begränsar sig enligt vår mening till någon eller några procentenheter. Efter övervägande har vi stannat för att föreslå, att restavgiften höjs till 6 procent.

Våra överväganden angående restavgiftens storlek har som förut sagts främst gällt skatt som är att hänföra till skattskyldiga med B-skatt. En förhöjning i enlighet med vad nu nämnts bör dock bli tillämplig även beträffande kvarstående och tillkommande skatt, som erläggs av skattskyldig med A-skatt. Efter en på detta sätt förhöjd procentsats bör restavgiften också beräknas i de fall, då skattskyldig och/eller arbetsgivare av lokal skattemyndighet görs ansvariga för icke innehållen preliminär A-skatt eller kvarstående skatt.

#### **Restavgift å innehållen skatt**

Såsom vi i det föregående anført blir den skatt, som arbetsgivare innehåller genom skatteavdrag men underlåter redovisa, inte omedelbart föremål för indrivning. Innan så kan ske har den lokala skattemyndigheten att tillställa arbetsgivaren en s. k. rapport, vari denne anmodas att inom viss tid inbetala det innehållna skattebeloppet jämte restavgift. Hörsammar arbets-

givaren inte denna anmaning fastställer den lokala skattemyndigheten genom resolution det belopp arbetsgivaren skall betala och ett exemplar av resolutionen överlämnas till vederbörande utmätningsman för indrivning.

Då vi vid tidigare överväganden inte funnit oss kunna förorda att avgiften beräknas som en ränta under tiden för indrivningen, har anledningen därtill varit dels att avgiftens storlek inte ansetts böra vara beroende av den effektivitet med vilken indrivningen fungerar och dels att en ränteberäkning synes kunna medföra tillämpningssvårigheter för de exekutiva myndigheterna. Dessa synpunkter äger självfallet inte giltighet då det gäller avgiftens konstruktion för tiden före indrivningsförfarandet. Man bör därför i första hand undersöka om avgiften för tiden mellan uppbördsterminens slut och lokal skattemyndighets fastställelsebeslut lämpligen kan och bör utformas på annat sätt än som en fast avgift.

Kontrollen över arbetsgivarnas skatteredovisning handhas av de lokala skattemyndigheterna och utövas i huvudsak på två sätt. Det viktigaste hjälpmedlet utgörs av det register, som det enligt 50 § UK åligger lokal skattemyndighet att föra över arbetsgivare med minst två arbetstagare. Med ledning av de uppgifter angående inbetald skatt, som postens skatteavdelning senast den 5 efter utgången av varje uppbörds månad skall tillställa den lokala skattemyndigheten beträffande varje sådan arbetsgivare, kan denna fortlöpande mot registret kontrollera att skatt inflyter i vederbörlig ordning. Arbetsgivarnas redovisning övervakas vidare enligt 53 § UK på så sätt, att skattskyldiga, för vilka preliminär A-skatt inte inbetalts, tillfrågas om anledningen därtill. Sådana förfrågningar skall göras för varje uppbördsdistrikt minst en gång årligen. Arbetsgivares underlåtenhet att redovisa innehållen skatt uppdragas slutligen inte sällan genom att den skattskyldige till lokal skattemyndighet anmäler, att han inte fått avdragen skatt tillgodoräknad vid debiteringen av slutlig skatt.

Den tid som hinner förflyta innan den lokala skattemyndigheten upptäcker att en arbetsgivare underlåtit att redovisa innehållen skatt kan som tidigare nämnts variera betydligt. I fråga om de registrerade arbetsgivarna kan dock denna tid som regel bli kort genom nyssnämnda kontroll, som den lokala skattemyndigheten är skyldig verkställa redan under månaden efter uppbörds månadens utgång. Därmed är emellertid inte sagt, att den lokala skattemyndigheten också omgående hinner vidta de övriga åtgärder i form av granskning och upprättande av rapport, som är nödvändiga för att arbetsgivare skall kunna göras ansvarig för oredovisat skattebelopp. För att erhålla närmare kännedom om hur det i praktiken förhåller sig i dessa och vissa andra avseenden har vi inhämtat uppgifter från Stockholms stads uppbördsverk rörande 1962 års kontrollverksamhet. Av de erhållna uppgifterna framgår följande.

Först må omnämnas att arbetsgivarnas totala redovisning av innehållen preliminär A-skatt i Stockholm under 1962 uppgick till cirka 1,8 miljarder kronor

och att härav cirka 10,3 miljoner inbetalades för sent men utan att krav behövde framställas.

Man synes kunna beräkna att cirka 70 % av sistnämnda belopp inbetalts under uppbördsåren och att återstoden till större delen erlagts under den närmaste tiden efter utgången av envar av de sex uppbördsåren. Den försenade betalningen resulterade däremot i uttagande av restavgift. Denna uppgick ursprungligen till omkring 410 000 kronor. Genom meddelade beslut om befrielse eller nedsättning sjönk emellertid detta belopp till cirka 300 000 kronor.

Under 1962 företogs på grundval av registret över arbetsgivarna och i viss mindre utsträckning även med ledning av de till skattskyldiga utskickade förfrågningarna i runt tal 1 100 granskningar. Av dessa föranledde 549 krav mot arbetsgivare å ett sammanlagt belopp om cirka 6,1 miljoner kronor. Härav inbetalades ungefär 500 000 kronor redan i och med att rapport kommit arbetsgivarna tillhanda, medan återstoden fastställdes till betalning och överlämnades för indrivning. I övrigt kunde vid granskningarna konstateras antingen att redovisning skett i tid eller att den innehållna skatten väl inbetalts men att detta skett för sent. I den mån restavgift i sistnämnda fall inte erlagts i samband med skattens inbetalande avkrävdes arbetsgivarna denna avgift. Utöver nu nämnda granskningar företogs även ett visst antal granskningar, som föranletts av att skattskyldiga anmält att innehållen skatt inte tillgodosågnats dem. Det skattebelopp, som därvid framkom har beräknats till 300 000 kronor.

Med ledning av de granskningar, som under 1962 medfört krav å innehållen oredovisad skatt, har uppbördsverket kunnat lämna en redovisning för den tid inom vilken betalningsförsummelserna föranlett utfärdande av rapport. En sammanställning häröver lämnas i *tabell 2*.

*Tabell 2.*

Tid (mån.), räknat från utgången av den månad då betalning bort ske, inom vilken rapport utfärdats och tillställts arbetsgivare	Antal försummelser som inom angiven tid föranlett rapport (i %)
1	23,8
2	34,5
4	54,2
6	68,5
8	78,1
10	85,2
12	90,9
14	94,3
16	96,6
18	98,0
20	98,9
22	99,6
24	99,9

En utformning av avgiften på sådant sätt, att dess storlek kommer att stå i relation till den tid som hinner förflyta innan den innehållna skatten blir föremål för indrivning synes kunna ske efter olika linjer. En tänkbar lösning är, att avgiften konstrueras som en vanlig årsränta, eventuellt med en fast minimiavgift i botten, som uträknas av lokal skattemyndighet i

samband med skattens fastställande. För enkelhetens skull kunde avgiften uttas genom ett fast räntepåslag var eller varannan månad. Även enligt detta alternativ torde få förutsättas, att en viss minimiavgift uttas och att det första räntepåslaget sker fr. o. m. den tidpunkt, som kan befinnas mest lämplig med hänsyn till minimiavgiftens storlek.

Ett annat alternativ är att utta en efter vissa intervaller allt större avgift. Dessa intervaller skulle exempelvis kunna anknytas till tidpunkterna för rapportens och resolutionens upprättande. En förhöjning av utgående grundavgift skulle i enlighet härmed ske i och med att det visat sig nödvändigt att upprätta rapport samt, om arbetsgivaren inte betalar inom i rapporten angiven tid, vid fastställelsebeslutets utfärdande. Man kan också tänka sig den ordningen, att en förhöjning företas först om skatten utestått obetald en längre tid.

Som framgår av tidigare redovisat siffermaterial synes omkring 70 procent av i Stockholm förekommande fall av underlåten skatteredovisning från de registrerade arbetsgivarnas sida medföra krav i form av rapport senast inom sex månader. Med tanke på att kontrollen över arbetsgivarna i en stad av Stockholms storlek och struktur bjuder särskilda svårigheter torde man kunna beräkna att granskning och utsändande av rapporter på flertalet andra håll i landet hinner ske i snabbare takt. Vid förfrågan hos några häradsarkivare och kronokamrerare har upplysts att flertalet registrerade arbetsgivare erhåller del av rapporterna senast inom två till tre månader från uppbördssterminens utgång. Vidare bör uppmärksammas att oredovisade skattebelopp till helt övervägande del kan beräknas hänföra sig till arbetsgivare, som är registrerade hos lokal skattemyndighet. Av de skattebelopp, som i Stockholm under 1962 upptogs i här tidigare omnämnda rapporter, har således nära 6 milj. kr. ansetts hänförliga till den kontroll som utövats med hjälp av det vid uppbördsverket förda registret. Den skatt, för vilken övriga arbetsgivare under samma tid befunnits ansvariga, torde på sin höjd kunna uppgå till något eller några hundratusental kronor.

Såvitt vi kunnat finna kan man med hänsyn till ovan angivna förhållanden knappast förvänta sig några egentliga fördelar av de alternativ enligt vilka avgiften under uppbördsstadiet uttas i form av årsränta eller genom relativt täta räntepåslag eller förhöjs i samband med rapportens och resolutionens upprättande. De arbetsgivare, d. v. s. det helt övervägande antalet hos lokal skattemyndighet registrerade arbetsgivare, som vet med sig att en underlåten betalning upptäcks inom relativt kort tid och skulle kunna påskynda skattens erläggande för att undgå en förhöjning av avgiften, bör rimligen genom att avgiften redan från början sätts något högre kunna förmås att helt undvika dröjsmål med skattebetalningen. Man torde vidare inte böra bortse från att de nu diskuterade alternativen kan medföra ett räntetänkande hos arbetsgivarna på så sätt, att de så att

såga trappstegsvis överväger hur länge redovisningen lämpligen kan anstå. Dessa alternativ och i all synnerhet det som anknyter till rapportens respektive resolutionens utfärdande kan dessutom antas bli ganska svåradministrerade.

En fast avgift synes därför utgöra det lämpligaste påtryckningsmedlet i fråga om det helt övervägande antalet arbetsgivare och det kan med hänsyn härtill kanske synas mest praktiskt att låta en och samma avgift gälla för samtliga fall. Härvid bör emellertid beaktas att det i viss utsträckning förekommer att arbetsgivare söker och även för längre tid lyckas undgå upptäckt genom att konsekvent redovisa innehållen preliminär skatt med för lågt belopp. Det händer vidare inte sällan att en arbetsgivares registrering hos lokal skattemyndighet fördröjs på grund av att skatteredovisningen inte görs i föreskriven ordning. Härmed minskas de lokala skattemyndigheternas möjligheter att snabbt kontrollera arbetsgivarens redovisning. En arbetsgivare kan slutligen försena de lokala skattemyndigheternas fastställelsebeslut avsevärd tid genom att inte frivilligt tillhandahålla bokföringshandlingarna. Härmed blir också indrivningens påbörjande uppskjutet.

Enligt vår mening framstår det som mindre tillfredsställande att låta en arbetsgivare i här angivna fall vidkännas endast samma avgift som den arbetsgivare, som frivilligt inbetalar skatten någon tid efter uppbördsterminens utgång eller relativt snart därefter blir föremål för utmätningsmans åtgärder. Ett tillrättaläggande i detta hänseende skulle kunna ske genom att avgiften förhöjes om skatten utestått obetald viss längre tid.

Bestämmandet av tidpunkten, då förhöjningen skall inträda, kan uppenbarligen inge viss tveksamhet. Av betydelse härvid är framför allt grundavgiftens och förhöjningens storlek. Det förefaller oss mest praktiskt att förhöjning sker efter den procentsats som skall gälla som grundavgift och att intervallerna, vid vilka förhöjningen av avgiften sker, utgör helt år räknat från respektive uppbördsmånads utgång. I enlighet härmed skall lokal skattemyndighet påföra arbetsgivaren dels grundavgift avseende det första året, räknat från utgången av den uppbördsmånad under vilken betalning rätteligen bort ske, dels, så länge skatten utestått obetald utan att den fastställts till betalning, en tilläggsavgift motsvarande grundavgiften vid början av varje påföljande årsintervall. Dessa tilläggsavgifter skall anges i rapporterna och resolutionerna angående arbetsgivarnas ansvarighet för själva skattebeloppen. Om något krav på skatt inte föreligger på grund av att denna inbetalats innan försummelsen föranlett rapport eller resolution får särskild resolution rörande grundavgift och tilläggsavgift utfärdas. Tilläggsavgiften skall då bestämmas med hänsyn till antalet påbörjade årsintervaller vid skattens erläggande. I övriga fall, d. v. s. när skatten är obetald vid tiden för lokal skattemyndighets åtgärder, skall tilläggsavgiften beräknas i förhållande till de påbörjade årsintervaller som föreligger, när rap-

porten respektive resolutionen utfärdas. För tiden efter resolutionens meddelande skall däremot inte uttas någon tilläggsavgift.

Vi förordar en lösning i enlighet med vad nu sagts inte endast ur den synpunkten, att de arbetsgivare som lyckats undgå upptäckt en längre tid eller fördröjt lokal skattemyndighets fastställelsebeslut därmed får — låt vara med en av praktiska skäl något schematisk beräkning — vidkännas en större avgift än övriga försumliga arbetsgivare. En tilläggsavgift torde också komma att verka betalningsstimulerande och i många fall förmå därav berörda arbetsgivare att påskynda inbetalningen av skatten i syfte att undgå detta tillägg. Vi är medvetna om att dessa inbetalningar i viss utsträckning kan komma att uppskjutas till slutet av årsintervallerna. Detta synes dock vara av mindre betydelse eftersom man därmed i alla fall åstadkommit en snabbare inbetalning än som erhålls med nuvarande restavgift.

Såsom tidigare nämnts motsvarar redan nu gällande restavgift vid kortare dröjsmål en icke obetydlig årsränta. Även om man vid bestämmandet av grundavgiftens storlek inte synes böra tillmäta räntejämförelserna alltför stor betydelse, utan främst bör avväga avgiften så att den utgör ett verkamt påtryckningsmedel på så många arbetsgivare som möjligt att redovisa innehållen skatt i tid, torde man — såsom vi förut framhållit — inte kunna underlåta att ta viss hänsyn till hur avgiften kan komma att uppfattas om den jämförs med årsränta. Vad som härvid främst synes vara av betydelse är i vilken utsträckning betalning sker för sent men inom relativt kort tid efter respektive uppbördstermins utgång och vilken tid som i allmänhet förflyter innan de lokala skattemyndigheterna hinner vidta erforderliga åtgärder mot de försumliga arbetsgivarna.

Av de av Stockholms stads uppbördsverk redovisade siffrorna framgår att under 1962 ca 10 milj. kr. inbetalts för sent men till helt övervägande del inom någon eller några månader efter ordinarie redovisningstids utgång och utan att krav behövt framställas. Den restavgift, som efter meddelade befrielser och nedsättningar härvid slutgiltigt erlagts, uppgick till ca 300 000 kr. Detta motsvarar full restavgift på ungefär 7,5 milj. kr. Av de i rapporter under samma tid upptagna skattebeloppen, sammanlagt ca 6 milj. kr., har vidare omkring 500 000 kr. erlagts utan att resolution behövt utfärdas. Slutligen har kunnat konstateras, att omkring 70 procent av de betalningsförsummelser, som under nämnda år föranlett krav från uppbördsverket å innehållen skatt, angivits i rapport till arbetsgivarna senast inom sex månader. Man synes vidare kunna utgå från att de lokala skattemyndigheterna på andra håll i landet inte sällan hinner ingripa mot de registrerade arbetsgivarna på ett tidigare stadium än vad som är möjligt i Stockholm.

De skattebelopp, som år 1962 inbetalades i Stockholm kort tid efter uppbördsterminernas utgång och utan att krav behövde framställas, översteg som synes den oredovisade skatt som efter fastställelse överlämnades till

indrivning. En höjning av restavgiften (grundavgiften) synes med andra ord i varje fall i Stockholm till betydande del komma att beröra skattebelopp, för vilka arbetsgivarna redan med nu gällande procentsats får vidkännas en som ränta betraktad icke obetydlig avgift. Även om angivna förhållande inte bör tillmätas avgörande betydelse, manar det dock till viss försiktighet vid bestämmandet av grundavgiftens storlek. Vad som även talar för en mera begränsad höjning är, att det helt övervägande antalet fall av underlåten inbetalning överlämnas till indrivning inom relativt kort tid. Det må slutligen också framhållas att en större höjning förmodligen skulle medföra en betydande ökning av antalet framställningar om restavgiftsbefrielse.

Vi har i fråga om den avgift som skall erläggas av skattskyldiga (och arbetsgivare å skatt som inte innehållits) ansett att en höjning av gällande restavgift bör begränsas till någon eller några procentenheter och föreslagit att avgiften i dessa fall höjs från nuvarande 4 till 6 procent. Med hänsyn till att arbetsgivarnas redovisning av innehållen skatt avser en del av arbetstagarnas löner, som arbetsgivarna enligt källskattesystemets utformning omhänderhar för inbetalning under fastställda uppbördsterminer, kan det måhända synas befogat, att dessa får vidkännas en högre avgift än de skattskyldiga. Vi ställer oss emellertid av tidigare angivna skäl tveksamma till lämpligheten av att ytterligare höja grundavgiften å innehållen skatt. Man bör för övrigt inte underskatta fördelen av att ha en för samtliga fall gemensam procentsats och också beakta att arbetsgivare redan efter ett år får vidkännas en förhöjning av avgiften. Vi föreslår därför att restavgiften (grundavgiften) även vid underlåtenhet att redovisa innehållen skatt bestäms till 6 procent. I enlighet med vad förut sagts skall denna procentsats även gälla den tilläggsavgift, som kan uttas enligt vissa intervaller. Dessa skall i enlighet med vad vi tidigare föreslagit beräknas med utgångspunkt ett år efter den uppbördsmånad under vilken betalning rätteligen skulle ha skett.

Den förhöjning av restavgiften (grundavgiften) till 6 procent, som vi förordar beträffande skatt enligt UF, blir även direkt tillämplig i fråga om sådana författningar, vilka innehåller hänvisning till UF:s restavgiftsbestämmelser. Författningar av detta slag är bl. a. kungörelsen den 12 december 1924 angående uppbörd av automobils katt (9 §), förordningen den 12 februari 1943 om kupongskatt (13 §) och förordningen den 25 maj 1962 angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. (30 §). Om inte ändring vidtas kommer däremot restavgiften på för sent erlagd skatt enligt förordningen den 1 december 1959 om allmän varuskatt och förordningen den 16 maj 1958 om sjömansskatt att även i fortsättningen utgå efter 4 procent. Dessa förordningar hänvisar nämligen inte till bestämmelserna om restavgift i UF, utan anger uttryckligen restavgiften till 4 öre för varje hel krona av den del av skatten, som

inte erlagts i rätt tid (58 § respektive 14 § 2 mom.). I överensstämmelse med vad vi tidigare föreslagit bör restavgiften även i dessa fall bestämmas att utgå med 6 i stället för med 4 öre per krona. Vidare bör redare, som innehållit men inte redovisat sjömansskatt i tid, förpliktas att i likhet med andra arbetsgivare erlægga en tilläggsavgift, då skatten utestått obetald en längre tid. Härvid bör även beträffande redare gälla, att tilläggsavgift uttas efter årsintervaller, som räknas med utgångspunkt från den månad, då skatten rätteligen bort inbetalas. Sedan framställning om indrivning gjorts får dock inte någon ytterligare tilläggsavgift påföras.

Vi vill till slut i detta sammanhang föreslå ytterligare en ändring av 58 § förordningen om allmän varuskatt.

I 58 § första stycket stadgas för närvarande bl. a. att restavgift skall utgå om skattskyldig underlåtit att inom föreskriven tid »inbetala i avgiven deklaration angivet belopp». Detta uttryckssätt lär medföra osäkerhet vid tillämpningen. Det har sålunda exempelvis ansetts tveksamt om en skattskyldig skall få restavgift sig påförd om han visserligen inbetalt den skatt, som han angivit i sin preliminära deklaration, men i deklarationen angivit skattebeloppet lägre än som i och för sig följer av uppgifterna i deklarationen angående influtna likvider, försäljning och uttag av skattefria varor m. m.

Enligt vår mening bör restavgift i här angivna fall påföras och såsom allmän regel alltså gälla, att skattskyldig skall utge restavgift i den mån han inbetalar ett skattebelopp, som är lägre än det, som grundar sig på hans uppgifter om skattepliktig omsättning. Detta förhållande synes kunna komma till uttryck genom att den ovan återgivna satsen ändras till »inbetala i enlighet med avgiven deklaration utgående skatt». Vid ursäktliga misstag från den skattskyldiges sida får frågan om nedsättning av restavgiften behandlas enligt av riksrevisionsverket utfärdade anvisningar om nedsättning av eller befrielse från restavgift.

## KAPITEL 6

### Omdebitering, avkortning och restitution av skatt

#### *Gällande bestämmelser m. m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Enligt 22 § UF skall lokal skattemyndighet verkställa debitering av preliminär B-skatt samt slutlig, kvarstående och tillkommande skatt. Debiteringen görs (7 § UK) såvitt angår preliminär B-skatt och tillkommande skatt å uppbördskort (debetkort) och i fråga om slutlig och kvarstående skatt i debiteringslängd. Debitering skall vidare ske utan hinder av att den skattskyldige anför besvär över åsatt taxering.

De debiterade skatterna uppdebiteras i länsstyrelsernas uppbördsräkenskaper, den preliminära B-skatten dock först sedan den förfallit till betalning.

Skatt kan emellertid enligt UF utgå även efter annan grund än debitering. I första hand må erinras om att preliminär A-skatt, varför skatteavdrag skall göras, inte debiteras utan beräknas av arbetsgivaren enligt skatttabell eller de grunder, som föreskrivs av lokal skattemyndighet. Sådan preliminär A-skatt bokförs i statsverkets räkenskaper endast i den mån den blivit erlagd.

Om arbetsgivare underlåtit att verkställa avdrag för preliminär eller kvarstående skatt eller gjort sådant avdrag men inte redovisat vad som innehållits, görs arbetsgivaren ansvarig genom att lokal skattemyndighet i resolution fastställer skattebeloppet till betalning. I vilken utsträckning dessa fastställelsebeslut föranleder uppdebitering i räkenskaperna framgår av uppställningen här nedan.

Icke innehållen A-skatt, som fastställs innan arbetstagaren påförts kvarstående skatt

Uppdebiteras i räkenskaperna såsom särskilt uppdebiterad A-skatt. Samtidigt gottskrivs arbetstagaren det fastställda skattebeloppet såsom betald preliminär skatt

Icke innehållen A-skatt, som fastställs efter det att arbetstagaren påförts kvarstående skatt

Uppdebiteras ej i räkenskaperna enär den kvarstående skatten tidigare uppdebiterats

Innehållen men ej inlevererad A-skatt

Uppdebiteras i räkenskaperna såsom särskilt uppdebiterad A-skatt. Samtidigt gottskrivs arbetstagaren det fastställda skattebeloppet såsom betald preliminär skatt

Icke innehållen kvarstående skatt

Uppdebiteras ej i räkenskaperna enär den kvarstående skatten tidigare uppdebiterats

Innehållen men ej inlevererad kvarstående skatt

Uppdebiteras i räkenskaperna. Samtidigt avkortas samma belopp såvitt angår den skattskyldige

Om ett skattebelopp, som efter debitering eller fastställelse bokförts i räkenskaperna, nedsätts på grund av ändring i åsatt taxering eller i debiterings- eller fastställelsebeslut, kommer detta i den mån beloppet är oguldet att i räkenskaperna föranleda s. k. avkortning. Ett uttalande om vad som skall förstås med avkortning har gjorts av 1944 års uppbördsberedning i dess betänkande med förslag till omläggning av uppbördsförfarandet (SOU 1945: 27 s. 283 ff.). Därav framgår att med avkortning skall förstås sådana fall, då ett oguldet skattebelopp avförs ur räkenskaperna på grund av att en fordran på beloppet inte längre föreligger. Till denna definition bör här fogas upplysningen att ett skattebelopp, som avförts ur räkenskaperna genom avkortning i enlighet med en verkställd omdebitering, åter kan uppdebiteras i räkenskaperna (i form av tillkommande skatt) om det senare visar sig att omdebiteringen varit felaktig eller skall ändras på grund av beslut om höjd taxering.

Ett skattebelopp avförande ur räkenskaperna av andra skäl, t. ex. på grund av att den skattskyldige saknar utmättningsbara tillgångar, betecknas i UF som avskrivning.

Gällande bestämmelser om avkortning är intagna i 65 § UF, som innehåller följande.

Avkortning av ogulden debiterad preliminär B-skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt skall äga rum, då någon vunnit nedsättning i eller befrielse från honom påförd taxering eller debitering samt då dödsbo befriats från skyldighet att erlægga skatt.

Om skattskyldig vid debitering av slutlig skatt gottskrivits debiterad preliminär B-skatt eller till betalning fastställd icke innehållen preliminär A-skatt till högre belopp än den slutliga skatten, skall vidare överskjutande belopp av dessa skatter avkortas i den mån det är oguldet.

Beträffande kvarstående skatt, som arbetsgivare innehållit genom skatteavdrag eller enligt lagen om införsel i avlöning, pension eller livränta men inte redovisat, gäller att den innehållna skatten skall avkortas såvitt angår den skattskyldige. Det innehållna skattebeloppet uppdebiteras samtidigt i räkenskaperna som en fordran på arbetsgivaren.

De stadganden om avkortning, som lämnas i 65 § UF och som här redovisats, täcker enligt ordalagen inte samtliga fall då avkortning i praktiken måste ske. Detta förhållande sammanhänger framför allt med att de angivna bestämmelserna endast i begränsad omfattning uttryckligen berör

till betalning fastställd skatt. Avkortning verkställs således även för det fall att ett till betalning fastställt skattebelopp skall utgå ur räkenskaperna på grund av att fastställelsebeslutet undanröjts av högre instans. Ytterligare exempel på liknande i 65 § UF inte direkt angiven avkortning skulle kunna ges. Då dessa avkortningsåtgärder helt står i överensstämmelse med bestämmelsernas andemening torde emellertid en ytterligare redogörelse härför inte påfordras.

Beslut om avkortning fattas av länsstyrelse efter anmälan från utmättingsman. Enligt 40 § UK skall anmälan om avkortning inges senast den 15 i varje månad.

Vad härefter angår stadgandena angående restitution av skatt torde det vara tillräckligt att lämna en översikt beträffande de huvudsakliga bestämmelserna i 45, 68 och 75 §§ UF samt 48 § UK. Härvid kan lämpligen skiljas mellan å ena sidan preliminär skatt och å andra sidan slutlig, kvarstående och tillkommande skatt.

Restitution av preliminär skatt skall ske

1) då erlagd preliminär skatt överstiger motsvarande slutliga skatt; återbetalning verkställs — med vissa undantag — medelst vid debetsedeln å slutlig skatt fogat återbetalningskort;

2) då lokal skattemyndighet i samband med jämkning beslutat att överskjutande preliminär skatt skall återbetalas;

3) då länsstyrelse, i förekommande fall efter underrättelse från riksrevisionsverket, funnit att skattskyldig vid debitering tillgodoräknats överskjutande preliminär skatt med för lågt belopp;

4) då skattskyldig eller arbetsgivare visar att han felaktigt inbetalt större skattebelopp än som bort ske; samt

5) då skattskyldig eljest berättigas återbekomma överskjutande preliminär skatt.

Restitution av slutlig, kvarstående och tillkommande skatt skall ske då länsstyrelsen, i förekommande fall efter underrättelse från riksrevisionsverket, funnit att skatt påförts obehörigen eller med för högt belopp samt då skattskyldig vinner nedsättning i eller befrielse från dylik skatt. Restitution av kvarstående skatt skall vidare ske om genom skatteavdrag innehållits mer än som svarar mot påförd kvarstående skatt.

Om beslut varigenom arbetsgivare förklarats ansvarig för arbetstagares skatt helt eller delvis upphävs av högre instans, skall slutligen skatt, som erlagts i enlighet med det tidigare fastställelsebeslutet, återbetalas till arbetsgivaren.

Den som skall erhålla restitution i enlighet med ovan angivna regler är emellertid inte alltid obetingat berättigad att utfå beloppet. Denna begränsning, varom bestämmelser ges i 68 § 3 och 4 mom. UF, innebär i korthet att restitutionsbeloppet i första hand skall tas i anspråk för betal-

ning av restförda skatter eller innehållas till gäldande av tillkommande skatt, som påförts eller kan antas bli påford.

Som framgår av den ovan lämnade redogörelsen skall skattebelopp avkortas respektive restitueras då skattskyldig vinner nedsättning i taxering eller debitering eller då arbetsgivare förklaras vara icke ansvarig för arbetstagares skatt. Stadgandena i UF ger emellertid inte någon direkt anvisning om huruvida dessa åtgärder skall vidtas omedelbart eller om laga kraft skall inväntas.

Såvitt angår avkortning synes detta spörsmål inte heller ha berörts i samband med bestämmelsernas tillkomst. Beträffande restitution föreligger däremot ett uttalande av 1949 års uppördssakkunniga (SOU 1952: 1 s. 633 f.), som även redovisats i proposition 1953: 100. Uttalandet är av följande lydelse.

Återbetalning av överskjutande preliminär skatt bör givetvis kunna ske utan att taxeringarna vunnit laga kraft. I andra fall får, såsom riksräkenskapsverket framhållit, f. n. i princip anses gälla, att det beslut som skall ligga till grund för utbetalningen vunnit laga kraft. I verkligheten sker emellertid restitution i största utsträckning utan att lagakrafttiden avbidas. Kan det förutsättas att skattskyldig, som vunnit nedsättning av honom påford skatt, därefter icke kommer att få skatten höjd, är det meningslöst att invänta laga kraft å beslutet för att återbetala den för mycket erlagda skatten. Detta gäller t. ex. de fall, då skatten sänkts efter besvär över debitering eller då taxeringsintendenten förklarat sig icke skola anföra besvär över nedsatt taxering. I sistnämnda fall kan visserligen kommun föra ärendet till högre instans såvitt angår den kommunala beskattningen, men sådana besvär torde vara så pass sällsynta, att det icke synes vara nödvändigt att i varje ärende, då restitution ifrågasättes på grund av nedsatt taxering, kräva vederbörligt lagakraftbevis för den händelse taxeringsintendenten förklarat sig avstå från vidare talan. Det har gjorts gällande, att det allmänna — om man i princip fasthåller vid att restitution ej bör ske förrän restitutionsurkunden tagit åt sig lagakraft — skulle beredas en förmån, som icke tillerkändes den skattskyldige vid motsatt fall, d. v. s. då den skattskyldige har att erlagga skatt men anfört besvär till högre instans. Den skattskyldige är sålunda skyldig att erlagga den honom påförda skatten, oavsett om taxering vunnit lagakraft eller icke. Det synes dock i detta avseende förtjäna påpekas, att skattskyldig erhåller ränta å den för mycket erlagda skatten medan däremot ränta icke uttages å den tillkommande skatt, som skulle betalas, om restitution skett och taxeringen därefter höjts.

Slutligen må omnämnas att riksräkenskapsverket i yttrande till uppördssakkunniga erinrade om att frågan om restitution av skatt enligt beslut, som inte vunnit laga kraft, varit föremål för regeringsrättens prövning (RÅ 1924 ref. 1) och att regeringsrätten därvid fastställt vederbörande länsstyrelses beslut att vägra restitution med hänsyn till att kamrarrättens utslag i taxeringsfrågan inte vunnit laga kraft.

### Tillämpningen av bestämmelserna

Återbetalning av överskjutande preliminär skatt, som uppkommer vid debitering av slutlig skatt i enlighet med taxeringsnämnds beslut, verkställs oavsett om beslutet vunnit laga kraft eller inte. Härvid gäller dock den i 68 § 4 mom. första stycket UF givna föreskriften att skattskyldig som häftar för restförd skatt äger utfå endast vad som överstiger det oguldna beloppet och därå belöpande restavgift. I enlighet med stadgandet i andra stycket av nämnda paragraf sker inte heller någon återbetalning för det fall att den skattskyldige har att betala tillkommande skatt för det år vartill den preliminära skatten hänför sig eller med fog kan förväntas bli påförd sådan skatt på grund av beslut av prövningsnämnd om höjd taxering eller om eftertaxering eller av länsstyrelse om höjd debitering.

Restitution utan avvaktan på laga kraft verkställs vidare i enlighet med de prövningsnämndsbeslut, som meddelats i sådan tid, att de kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Även för dessa fall begränsas utbetalningen enligt stadgandena i 68 § 4 mom. UF. Härvid är att märka att ett innehållande av skattebeloppet enligt 68 § 4 mom. andra stycket får ske endast för det fall, att det med fog kan antas att den skattskyldige kommer att påföras tillkommande skatt på grund av beslut om eftertaxering eller höjd debitering. Den omständigheten att taxeringsintendenten överklagat prövningsnämndens beslut utgör alltså inte grund för ett innehållande. Innebär prövningsnämnds beslut att taxering höjs beaktas å andra sidan även detta vid debiteringen av den slutliga skatten.

Då fråga är om prövningsnämnds beslut, varigenom taxering sänkts och som meddelats i sådan tid att det inte kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt, har däremot inte utvecklats någon enhetlig praxis. För att närmare klarlägga hur det i praktiken förhåller sig härmed gjordes en undersökning av riksrevisionsverket 1961, som även inkluderade kammarrättsmålen. Resultatet av denna undersökning har ställts till vårt förfogande.

Beträffande prövningsnämndsbesluten konstaterades härvid, att verkställighet genom avkortning och restitution i tolv län ägde rum oberoende av om besluten tagit åt sig laga kraft eller inte. I ett län skedde avkortning men inte restitution om prövningsnämndens beslut överklagats av taxeringsintendenten. I övriga elva län verkställdes varken avkortning eller restitution i de fall då taxeringsintendenten anfört besvär.

I fråga om kammarrättens beslut befanns att endast tre länsstyrelser underlät att spärra kammarrättens beslut för avkortning och restitution i avvaktan på laga kraft. I övriga län verkställdes avkortning och restitution i anledning av kammarrättens beslut först sedan beslutet vunnit laga kraft eller taxeringsintendenten förklarat, att han inte ämnade anföra besvär.

En jämförelse må även göras med grannländernas bestämmelser på nu förevarande område.

Som förut nämnts gäller enligt UF att skatt skall påföras och erläggas i enlighet med taxeringsnämnds, prövningsnämnds och skattedomstols beslut om åsättande eller höjning av taxering oberoende av att beslutet inte vunnit laga kraft. En härmed helt överensstämmande regel återfinns i finsk lagstiftning och gäller som princip även i Danmark och Norge. Undantag härifrån görs i sistnämnda två länder för det fall att taxeringsfrågan, på det sätt som är möjligt i dessa länder, förts under civil domstols prövning. Sådan domstols beslut om taxeringshöjning verkställs inte förrän beslutet vunnit laga kraft.

Om åsatt taxering undanröjs eller nedsätts av högre instans är såsom förut anförts verkställighetsförfarandet i Sverige inte enhetligt beträffande icke lagakraftvunna beslut. I övriga skandinaviska länder gäller för dessa fall, att åtgärder för skattens uttagande skall upphöra och erlagd skatt restitueras oberoende av att beslutet inte vunnit laga kraft. Om nedsättningen meddelas av civil domstol skall dock beslutet i Danmark och Norge, i likhet med vad som sker vid taxeringshöjning, verkställas först sedan detta tagit åt sig laga kraft.

### *Utredningen*

Bestämmelserna om avkortning och restitution har som framgår av den tidigare redogörelsen givit anledning till tveksamhet och oenhetlighet i verkställighetsförfarandet då fråga är om beslut rörande taxeringssänkning, som inte vunnit laga kraft och inte kunnat beaktas vid debitering av slutlig skatt. Vi finner det önskvärt att bestämmelserna utformas på sådant sätt att därav klart framgår hur man skall förfara i dessa och andra liknande fall.

Avkortning utgör såsom förut nämnts en bokföringsåtgärd, varigenom ett skattebelopp utgår ur räkenskaperna. Restitution är en åtgärd som föranleder utbetalning av ett erlagt skattebelopp. Då dessa åtgärder företas med anledning av beslut om ändrad taxering föregås de alltid av en omdebitering. Omdebiteringen är med andra ord den verkställighetsåtgärd, som närmast följer på ett beslut om ändrad taxering. Föreliggande spörsmål kan därför närmast sägas utgöra en fråga om när omdebitering skall verkställas med anledning av beslut om sänkt taxering. Man bör härvid skilja mellan å ena sidan omdebitering som företas med anledning av att skattskyldig erhållit nedsättning av en obetald skatt och å andra sidan omdebitering som följer på en nedsättning av en tidigare betald skatt.

#### **Omdebitering vid nedsättning av obetald skatt**

Såsom framgår av den utav riksrevisionsverket år 1961 gjorda undersökningen föranledde i tretton län prövningsnämndens beslut om taxerings-

nedsättning omdebitering och åtföljande avkortning utan avvaktan på laga kraft. Kammarrättens beslut som innefattade sänkning av taxering föranledde däremot inte — med undantag för tre län — omdebitering och avkortning förrän besluten tagit åt sig laga kraft.

En sådan tillämpning av omdebiterings- och avkortningsreglerna beträffande prövningsnämnds beslut innebär för den skattskyldige, att det oguldna skattebeloppet utgår ur utmätningens indrivningshandlingar och att vidare krav på beloppet inte framställs med mindre än att högre instans i enlighet med taxeringsintendentens yrkande åsätter förhöjd taxering. Kammarrättens beslut om nedsättning i taxering torde däremot — med nämnda undantag för tre län — medföra att utmätningens indrivningsåtgärder fortgår för uttagande av det skattebelopp, som enligt kammarrättens beslut inte skall erläggas. Så blir även förhållandet i fråga om prövningsnämndens beslut i de elva län, där enligt den gjorda undersökningen omdebitering och avkortning får anstå i avvaktan på laga kraft.

Vi har vid våra överväganden funnit det mindre tillfredsställande att utmätning och andra indrivningsåtgärder verkställs för att utta ett skattebelopp som enligt beslut av högre instans, låt vara att detta inte vunnit laga kraft, inte skall erläggas. Som redan antytts vid våra överväganden rörande anståndsreglerna skulle detta kunna undvikas genom att skattskyldig i förevarande fall berättigas erhålla anstånd med inbetalning av det skattebelopp varom det är fråga. En annan utväg är emellertid att föreskriva att detta skattebelopp efter omdebitering skall avkortas.

Om man väljer den först antydda utvägen att förhindra åtgärder för skattens uttagande genom att meddela anstånd följer därmed att den ursprungliga debiteringen kvarstår tills vidare. Detta förhållande får i sin tur direkt inverkan på preskriptionstidens beräkning. För det fall att högre instans efter besvär av taxeringsintendenten helt eller delvis fastställer tidigare åsatt taxering kommer nämligen preskriptionstiden alltså att beräknas med utgångspunkt från den ursprungliga debiteringen. Om däremot den lägre instansens beslut i stället föranleder omdebitering och avkortning kommer den högre instansens beslut om förhöjd taxering att resultera i debitering av tillkommande skatt på beloppet i fråga och preskriptionstiden att beräknas med utgångspunkt från det uppbördsår då denna skolat erläggas. Med hänsyn till att det inte sällan förflyter relativt lång tid innan ett slutgiltigt beslut i taxeringsfrågan föreligger, kan ett anstånd därför medföra risk för att skatten inte hinner indrivs före preskriptionstidens utgång. En sådan situation torde endast kunna förhindras genom en bestämmelse om att preskriptionstiden skall förlängas på ett eller annat sätt.

Vi anser det emellertid vara mindre motiverat att låta tiden för uttagande av en skatt förlängas enbart av det skälet — vilket blir det faktiska förhållandet — att taxeringsintendenten anfört besvär över ett beslut var-

igenom den skattskyldige fått sin taxering nedsatt. Enligt vår mening förefaller det vara konsekvent och praktiskt att i stället lösa denna fråga genom att det obetalda skattebeloppet efter omdebitering avkortas. Ett förfarande med anstånd torde för övrigt, om man tänker på möjligheterna att utta skattebeloppet vid ett eventuellt beslut om förhöjd taxering, inte försätta det allmänna i en bättre situation än den som föreligger efter en omdebitering.

De regler för omdebitering och avkortning som ovan behandlats har främst avsett sådana fall, då skattskyldig på grund av beslut om ändrad taxering får samtliga av taxeringen beroende skatter och avgifter (kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt m. m.) nedsatta. Det sagda har emellertid också avseende på de taxeringsändringar som medför nedsättning av vissa skatter och avgifter samtidigt som andra höjs. Även för dessa fall bör alltså i enlighet med vad förut sagts ske en omdebitering. Huruvida omdebiteringen i dessa situationer också skall följas av en avkortning är en bokföringsteknisk fråga och är i viss mån även beroende av vilken innebörd man ger åt begreppet tillkommande skatt. Detta spörsmål berörs i ett särskilt avsnitt och lämnas därför här åsido.

Nedsättning i eller befrielse från tidigare debiterad skatt ifrågakommer vidare enligt förordningarna angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall (den s. k. 80 %-regeln). Även i dessa fall bör omdebitering och avkortning kunna ske utan avvaktan på laga kraft. Man torde för övrigt redan enligt gällande praxis förfara på detta sätt.

Vi vill emellertid erinra om att en omdebitering för visst fall kan komma att påverka det avkortade skattebeloppets ställning ur förmånsrättsynpunkt. Skatt utgår med förmånsrätt enligt 17:12 HB. För att sådan förmånsrätt skall föreligga fordras dock att skatten enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslut om konkurs meddelats men inte tidigare än två år före konkursansökningens ingivande. Om den skattskyldige försätts i konkurs efter omdebiteringen men innan ny debitering verkställts i enlighet med högre instans beslut om förhöjd taxering, kommer således den på grund av det senare meddelade beslutet påförda tillkommande skatten inte att omfattas av förmånsrätt. Däremot bör den — i förekommande fall reservationsvis — kunna bevakas som en oprioriterad fordran. Man synes emellertid kunna bortse från här angivna förhållande. I andra fall åter kommer nämligen just den omständigheten, att omdebitering och avkortning verkställts att medföra att bevakning i senare inträffad konkurs kan ske med förmånsrätt genom att därmed två år inte hunnit förflyta från förfallotiden för den tillkommande skatten till konkursansökningens ingivande.

En regel, enligt vilken ett beslut om nedsättning av taxering alltid omedelbart skall verkställas genom omdebitering och avkortning, synes inte

behöva medföra särskilda komplikationer för det fall, att den skattskyldige är juridisk person, t. ex. ett aktiebolag. Vi vill i detta sammanhang emellertid understryka betydelsen av att det allmännas skattefordringar blir rätt bevakade i inträffade konkurser. Det bör sålunda beaktas inte endast att restförd skatt eller slutlig skatt, som kan förväntas bli påförd enligt taxering under året för konkursens inträffande, skall behörigen bevakas. Bevakning måste också ske av skatt, som kan komma att debiteras för tidigare år i enlighet med taxeringsintendentens yrkande hos prövningsnämnd eller skattedomstol. För att en sådan bevakning verkligen skall komma till stånd torde utmätningssmannen, innan bevakning sker, alltid böra inhämta yttrande i dessa hänseenden från vederbörande taxeringsintendent. Vad här sagts äger redan nu giltighet men får något vidare betydelse om en generell bestämmelse angående omdebitering och avkortning införs.

Vi förordar sålunda att prövningsnämndernas och kammarrättens beslut, som medför nedsättning av obetald skatt, skall verkställas genom omdebitering utan avvaktan på laga kraft. Huruvida även avkortning skall ske i det särskilda fallet är som förut sagts en bokföringsteknisk fråga, som inte här behöver närmare utvecklas. Den föreslagna debiteringsregeln bör även gälla länsstyrelsens beslut enligt förordningen med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall.

Vid jämförelse med nuvarande praxis innebär vårt förslag, såvitt angår taxeringsmålen, att prövningsnämndernas och kammarrättens beslut blir föremål för omdebitering och avkortning i den ordning, som enligt 1961 års undersökning då tillämpades, såvitt angår prövningsnämnds beslut, i tretton län, och beträffande kammarrättsmålen i tre län. Därmed följer även att, om kammarrätten eller regeringsrätten efter besvär av taxeringsintendenten skulle besluta om förhöjd taxering, tillkommande skatt kommer att debiteras, som preskriberas först fem år efter det densamma skolat erläggas.

#### **Omdebitering vid nedsättning av betald skatt**

Överskjutande preliminär skatt, som uppkommit vid debitering av slutlig skatt enligt taxeringsnämnds beslut, återbetalas som tidigare nämnts till den skattskyldige oberoende av om taxeringsnämndens beslut vunnit laga kraft eller inte. På samma sätt sker utan hinder av att laga kraft inte föreligger återbetalning av överskjutande skatt, som uppkommit därigenom att prövningsnämnds beslut om undanröjande eller nedsättning av taxering kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. I enlighet med stadgandet i 68 § 4 mom. första stycket UF återfår dock skattskyldig, som häftar för restförd skatt, endast vad som överstiger det oguldna beloppet och därpå belöpande restavgift. Överskjutande skattebelopp tas vidare enligt andra stycket av nämnda paragraf i anspråk för betalning av debi-

terad tillkommande skatt, som belöper å inkomst för det år vartill den preliminära skatten hänför sig. Den överskjutande skatten innehålls också enligt gällande bestämmelser i väntan på debitering av tillkommande skatt som nu sagts, om det med fog kan antas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av prövningsnämnd om höjd taxering eller om efter-taxering eller av länsstyrelse om höjd debitering.

Enligt vår mening bör principen, att överskjutande preliminär skatt, som uppkommer vid debitering av slutlig skatt i enlighet med taxeringsnämnds eller prövningsnämnds beslut, restitueras utan hinder av att beslutet inte vunnit laga kraft, gälla även i fortsättningen. Nu föreliggande möjligheter att ta överskjutande belopp i anspråk för betalning av restförd skatt eller av debiterad tillkommande skatt eller att innehålla detsamma i väntan på att sådan skatt skall påföras bör även bibehållas.

Vid ett övervägande av reglerna för omdebitering och restitution i anledning av såväl prövningsnämnds beslut, som inte kunnat beaktas vid debitering av slutlig skatt, som kammarrättens beslut, torde man i första hand böra bedöma om det kan föreligga anledning att tillämpa olika principer beträffande de båda instansernas beslut. Vi har för vår del inte kunnat finna några bärande skäl för en sådan åtskillnad och anser därför att beslut av prövningsnämnd och kammarrätten bör omfattas av enhetliga omdebiterings- och restitutionsbestämmelser.

Vi har tidigare förordat att beslut av prövningsnämnd eller kammarrätten, som medför nedsättning av en obetald skatt, skall föranleda omdebitering (och avkortning) utan hinder av att beslutet inte vunnit laga kraft. Denna regel att omdebitering skall ske kan naturligtvis även utsträckas att gälla då taxeringsbeslutet avser inbetald skatt utan att man därför nödvändigtvis också skall vara tvingad att restituera skattebeloppet. I enlighet härmed skulle man alltså kunna tänka sig att låta varje beslut av prövningsnämnd och kammarrätten omedelbart föranleda omdebitering men i fråga om restitution avvakta laga kraft. Helt utan komplikationer blir emellertid inte en sådan regel, eftersom nedsättningen kan gälla ett skattebelopp, som är delvis inbetalt. För sådant fall kan det bli fråga om såväl avkortning som restitution och det framstår utan tvekan som mindre konsekvent att låta en verkställd omdebitering få verkningar endast i en riktning. Man kan å andra sidan inte gärna tänka sig den lösningen att man i detta fall helt enkelt låter omdebiteringen anstå till dess lagakraftvunnet beslut föreligger. Ett dylikt förfarande skulle nämligen medföra att utmätningsmannen kunde anse sig tvingad att indriva den återstående obetalda delen av skattebeloppet, vilket förfaringsätt emellertid inte står i överensstämmelse med våra tidigare principiella ståndpunktstaganden.

Det är enligt vår mening uppenbart att en ur såväl praktisk som principiell synpunkt helt konsekvent verkställighetsregel endast kan erhållas om varje beslut, som medför sänkt taxering, får verkställas utan avvak-

tan på laga kraft även för de fall då ett skattebelopp skulle komma att restitueras. Med en sådan utformning ernås också full överensstämmelse med de stadganden, som på förevarande område gäller i fråga om de administrativa besvärmyndigheternas beslut i Danmark, Finland och Norge.

Den tveksamhet, som ändock kan göra sig gällande inför en dylik lösning, bottnar i farhågorna för att det allmänna vid en höjning av den skattskyldiges taxering riskerar att inte återfå det tidigare restituerade skattebeloppet. Vi anser det emellertid mindre troligt att de av oss föreslagna restitutionsbestämmelserna kommer att medföra skatteförluster av betydelse för det allmänna.

Att märka härvidlag är även att redan enligt gällande regler någon utbetalning inte sker om den skattskyldige i stället skall betala skatt, som debiterats eller bör debiteras å samma ort men i annan ordning eller å annan ort eller för annat år. Utbetalning sker inte heller om den skattskyldige resterar för äldre inkomstskatter, varuskatter, böter eller allmänna avgifter. Såvitt angår skatter och avgifter, som anges i 1 § UF, omhändertas skattebeloppet genom s. k. kvittning och någon konkurrens från enskilda borgenärens sida kan därvid inte förekomma. I övriga fall verkställs utmätning av skattebeloppet. Den av oss ifrågasatta utbetalningen kommer med andra ord att ske endast till skattskyldig, som vid tiden för restitutionen har ordnade skatteförhållanden. Att beakta är vidare det förut påpekade förhållandet, att tidigare restituerat skattebelopp vid en eventuell senare taxeringshöjning påförs i form av tillkommande skatt och att tiden för indrivning av denna skatt alltid uppgår till minst fem år.

Kvar står dock självfallet risken att den skattskyldige avlider eller försätts i konkurs innan taxeringsfrågan blivit slutligt avgjord. Den situation som därvid uppkommer skiljer sig emellertid inte på något sätt från den, som skulle förelegat om skattebeloppet varit obetalt och avkortning skett i enlighet med här tidigare föreslagna regler. För den skatt, som kan komma att påföras enligt kammarrättens eller regeringsrättens beslut svarar således den skattskyldiges dödsbo enligt därom gällande regler. Är den skattskyldige juridisk person, t. ex. ett aktiebolag, som träder i likvidation innan taxeringsfrågan avgjorts, åligger det bolaget att vid skifte innehålla erforderliga medel för betalning av den skatt, som senare kan bli debiterad. Om den skattskyldige slutligen försätts i konkurs, det må vara fysisk eller juridisk person, bör den tillkommande skatten, såsom framhållits vid behandlingen av avkortningsreglerna, få reservationsvis bevakas i konkursen.

Vi har med hänsyn till ovan angivna förhållanden funnit övervägande skäl tala för att man även i fråga om beslut, som föranleder restitution, bör övergå till regeln, att verkställighet skall ske utan avvaktan på laga kraft.

Vårt förslag föranleder ett tillägg till 87 § UF, som för närvarande endast utsäger att besvär inte befriar klagande från att i behörig ordning erlægga skatt. Motsvarande tillägg har även gjorts i förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och i förordningen om begränsning av skatt i vissa fall.

#### **Beslut angående arbetsgivares ansvarighet**

Om arbetsgivare, som underlåtit att verkställa skatteavdrag och på grund därav förklarats solidariskt betalningsskyldig med arbetstagare, efter besvär befunnits inte vara ansvarig för arbetstagares skatt, skall länsstyrelsen enligt 75 § femte stycket UF återbetala den skatt, som arbetsgivaren erlagt.

Oaktat att bestämmelse härom saknas torde sådan återbetalning allmänt ske utan avvaktan på laga kraft. Detta förhållande synes i viss mån sammanhånga med att det för närvarande inte finns någon, som har till uppgift att bevaka det allmännas rätt i mål av förevarande slag, och att ett beslut om befrielse från ansvarighet därför regelmässigt kan förväntas stå fast. Då vi i annat sammanhang föreslagit att besvär i dessa mål i fortsättningen skall kunna anföras av ett allmänt ombud, har vi ansett oss böra närmare beröra frågan om dessa besluts verkställighet.

De mål varom här är fråga är av annan karaktär än de avgöranden, som rör skattskyldigs taxering. Den omständigheten att dessa avgöranden befunnits böra föranleda restitution utan avvaktan på laga kraft utgör därför inte i och för sig något incitament till en liknande lösning beträffande nu förevarande mål. Beslut, som rör arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt, torde ur flera synpunkter kunna jämföras med en dom varigenom någon ålagts betalningsskyldighet. Verkställighetsreglerna rörande sådan dom, vilka återfinns i 39 och 50 §§ UL, är i korthet följande.

Om betalningsskyldighet ålagts någon må utmätning verkställas för fordringens utfående trots att ändring sökes i domen. Utmätning kan dock avvärjas om pant eller borgen ställs eller nedsättning sker hos länsstyrelsen. Har fordringen, då utmätning söks, nedsatts av hovrätten, kan utmätning verkställas endast för det belopp, som angetts i hovrättsdomen, och detta oaktat att hovrättens dom inte tagit åt sig laga kraft. Om utmätning redan verkställts på grundval av underrättens dom då hovrättens dom meddelas, skall utmätningen återgå och vad motparten eventuellt lyft i pengar återbetalas jämte ränta.

Beslut varigenom arbetsgivare förklarats ansvarig för arbetstagares skatt kan likaledes verkställas utan hinder av att besvär anföras. Verkställigheten torde däremot, i motsats till vad som gäller i fråga om dom av civil domstol, inte kunna förhindras genom ställande av pant eller borgen eller nedsättning hos länsstyrelsen.

Vi anser att även ett beslut varigenom arbetsgivare befriats från ansvarighet för arbetstagares skatt bör verkställas i den ordning som gäller när en dom å betalningsskyldighet ändras eller upphävs. I enlighet härmed föreslår vi att beslut varigenom arbetsgivare befrias från ansvarighet skall verkställas genom restitution oberoende av om besvär anförs eller inte. Om arbetsgivaren inte inbetalt skattebeloppet skall i stället avkortning ske. I samband härmed torde böra införas föreskrift om att arbetsgivare, som är berättigad återbekomma inbetalt skattebelopp men häftar för restförd skatt, endast äger utfå vad som överstiger det oguldna beloppet och därå belöpande restavgift.

Det torde även få övervägas hur skattskyldig eller arbetsgivare, som enligt högre instans beslut blir skyldig att betala tidigare restituerat belopp, skall behandlas ur räntesynpunkt. Till denna fråga återkommer vi i ett särskilt avsnitt rörande räntebestämmelserna.

## KAPITEL 7

### Preskription av skatt m. m.

#### *Gällande bestämmelser m. m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Föreskrifterna i 71 § uppbördsförordningen angående preskription av skatt stadgar att åtgärder för att uttagande av skatt inte må vidtas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas.

Stadgandet avser efter ordalagen endast skatt, som erläggs i enlighet med verkställd debitering och begränsar sålunda i första hand möjligheterna att hos skattskyldig utta preliminär B-skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt. Med dessa skatter skall emellertid enligt uttalande i samband med tillkomsten av nu gällande uppbördsförordning ur preskriptionssynpunkt jämföras preliminär A-skatt, som av lokal skattmyndighet fastställts till betalning av skattskyldig på grund av att arbetsgivare underlåtit verkställa skatteavdrag. Den femåriga preskriptionstiden beräknas sålunda i fråga om skatt, som påförs skattskyldig jämlikt UF:s bestämmelser, alltid med utgångspunkt från det uppbördsår under vilket skatten rätteligen skulle ha erlagts enligt verkställd debitering eller meddelat fastställelsebeslut.

Enligt uttalande av 1949 års uppbördssakkunniga (SOU 1952: 1 s. 436 f),<sup>1</sup> vilket inte föranledde någon erinran från lagstiftarens sida, innefattar emellertid förevarande preskriptionsbestämmelse även en tidsbegränsning för arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt. Såvitt angår av arbetsgivare icke innehållen preliminär A-skatt samt kvarstående skatt, som arbetsgivare avdragit eller underlåtit avdraga, gäller därvid enligt de sakkunniga, att arbetsgivares betalningsansvar upphör vid samma tidpunkt som möjligheten att utta skatten hos arbetstagaren upphör. Kvarstående skatt, för vilken arbetsgivare är ansvarig, kan i enlighet härmed inte fastställas till betalning eller indrivnas hos arbetsgivaren senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagarens kvarstående skatt förföll till betalning. På motsvarande sätt skall enligt de sakkunniga den femåriga preskriptionstiden beträffande fastställelse och indrivning av preliminär A-skatt,

<sup>1</sup> Vid tillkomsten av 1945 års uppbördsförordning (prop. 1945: 370 s. 250 f) berördes endast preskriptionstidens beräkning beträffande arbetsgivare, som underlåtit verkställa avdrag. Vederbörande departementschef uttalade därvid, att arbetsgivarens ansvar inte bör upphöra tidigare än arbetstagarens, eller fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Detta uttalande överensstämmer med den ståndpunkt 1949 års uppbördssakkunniga senare intog i samma fråga.

som arbetsgivare underlåtit att avdraga, beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt då skatten av lokal skattemyndighet fastställdes till betalning av arbetstagaren eller, om underlåtenheten upptäckts först sedan kvarstående skatt påförts arbetstagaren, från det uppbördsår då den kvarstående skatten förföll till betalning.

Anmärkas må att fråga angående beräkning av preskriptionstiden för preliminär A-skatt, för vilken arbetsgivare varit ansvarig på grund av underlåtenhet att verkställa skatteavdrag, var föremål för regeringsrättens prövning år 1958 (R. Å. 1958 ref 2). Regeringsrätten förklarade därvid att den i 71 § UF angivna tiden av fem år, som avser jämväl åtgärd mot arbetsgivare, skall räknas från utgången av det uppbördsår, då kvarstående skatt skolat erläggas, eller det tidigare uppbördsår under vilket skatten må ha uppdebiterats. Regeringsrätten anslöt sig sålunda helt till uppbördssakkunnigas här tidigare redovisade uttalande angående beräkning av preskriptionstiden för icke innehållen preliminär A-skatt.

Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att skattskyldigas och arbetsgivares ansvar för kvarstående skatt samt till betalning fastställd icke innehållen preliminär A-skatt upphör vid en och samma tidpunkt. Därav följer att tiden för fastställelse och indrivning gentemot arbetsgivare av skatt som nu sagts definitivt utgår fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket den skattskyldiges kvarstående skatt förföll till betalning. Arbetsgivares ansvar kan å andra sidan komma att upphöra tidigare än nu sagts, nämligen för det fall, att icke innehållen preliminär A-skatt fastställs till betalning redan under inkomståret eller taxeringsåret. Möjligheterna att utta denna skatt upphör då beträffande såväl arbetsgivare som arbetstagare fem år efter utgången av det uppbördsår, som utlöpte under taxeringsåret respektive påföljande kalenderår.

I den nu lämnade redogörelsen angående preskriptionsbestämmelsernas innebörd i fråga om arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt har endast berörts kvarstående skatt och icke innehållen preliminär A-skatt. Det återstår således att klargöra hur föreskrifterna skall tillämpas beträffande preliminär A-skatt, som arbetsgivare innehållit men underlåtit att redovisa.

Även i denna fråga föreligger uttalande av 1949 års uppbördssakkunniga. Uppbördssakkunniga uttalade härvidlag följande.

Har arbetsgivaren innehållit preliminär A-skatt men ej redovisat skatten, föreligger icke någon skattefordran gentemot arbetstagaren för det ej redovisade beloppet. Preskriptionstiden beräknas i detta fall från utgången av det år, då fordringen mot arbetsgivaren uppdebiterades.

De sakkunnigas uttalande rör som synes endast frågan om hur länge indrivning kan fortgå mot arbetsgivare för uttagande av till betalning fastställd preliminär A-skatt, som denne innehållit men inte redovisat. Däremot berör uttalandet inte frågan om inom vilken tid betalningsskyldighet för en fordran å innehållen A-skatt kan fastställas.

Det kan dock knappast råda någon tvekan om att tiden härför skall be-

räknas från utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagaren skulle ha erlagt kvarstående skatt avseende det inkomstår då den preliminära skatten innehölls. På detta sätt skall, som tidigare framhållits, preskriptionstiden beräknas beträffande fastställelseåtgärder då arbetsgivare befunnits ansvarig för kvarstående skatt och icke innehållen preliminär A-skatt. Någon anledning att i förevarande hänseende behandla innehållen preliminär A-skatt på annat sätt föreligger inte. Det må för övrigt framhållas att någon annan tidpunkt från vilken preskriptionstiden för fastställelse skulle kunna beräknas inte kan erhållas. Att finna en längre framskjuten tidpunkt är självfallet inte möjligt. Denna tidpunkt kan inte heller gärna flyttas bakåt och exempelvis räknas från skattens innehållande. En sådan beräkningsmetod skulle framstå som en besynnerlig konstruktion vid jämförelse med de preskriptionsbestämmelser som ansetts gälla i fråga om arbetsgivares ansvar för kvarstående skatt och icke innehållen preliminär A-skatt.

Det sagda torde sålunda ge vid handen att preskriptionstiden för fastställelse av arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär A-skatt skall — liksom när fråga är om kvarstående skatt och icke innehållen preliminär A-skatt — beräknas med utgångspunkt från det uppbördsår då kvarstående skatt skulle ha erlagts av arbetstagaren. Den på detta sätt beräknade tiden för fastställelse av arbetsgivares ansvar torde även beträffande innehållen preliminär A-skatt utgöra fem år. Något uttalande på denna punkt från uppbördssakkunnigas sida föreligger visserligen inte. Med hänsyn till att preskriptionstiden i övrigt — såväl i fråga om fastställelse som indrivningsåtgärder — uttryckligen angivits till fem år framstår det emellertid som mindre rimligt att anta, att en tioårig preskriptionstid skall tillämpas, då arbetsgivare skall göras ansvarig för innehållen men inte redovisad preliminär skatt.

Vad härefter angår frågan hur länge indrivning kan pågå för uttagande av till betalning fastställd preliminär A-skatt, som arbetsgivare innehållit men ej redovisat, må följande anföras.

Uppbördssakkunniga uttalade att preskriptionstiden för indrivning av innehållen preliminär A-skatt skall räknas från utgången av det år, då fordringen mot arbetsgivaren uppdebiterades, d. v. s. fastställdes till betalning.<sup>1</sup> En tillämpning efter uttalandets ordalag innebär att tiden för indrivningsåtgärder enbart anknytes till tidpunkten för fastställelsebeslutet. Man erhåller härigenom två av varandra oberoende preskriptionstider, nämligen dels en tidsperiod inom vilken fastställelse kan ske och dels en tidsperiod inom vilken åtgärder för indrivning kan vidtas. Om den preliminära skatten fastställs till betalning först mot slutet av den första femåriga tidsperioden, kommer arbetsgivarens ansvar för skatten sålunda att gälla under ytterligare fem år. En markant skillnad föreligger på grund härav mellan arbetsgivares ansvar för å ena sidan skattebelopp som innehållits för kvarstående

<sup>1</sup> Någon tvekan om att med år här avses uppbördsår föreligger inte.

skatt och å andra sidan skattebelopp som avdragits för gäldande av preliminär skatt. Den kvarstående skatten kan nämligen, såsom tidigare anförts, varken fastställas till betalning eller indrivnas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten förföll till betalning. Detta får den konsekvensen, att innehållen preliminär A-skatt kan uttas hos arbetsgivaren långt efter det att den senare avdragna men oredovisade kvarstående skatten för samma inkomstår preskriberats mot arbetsgivaren. Förhållandet torde bäst kunna åskådliggöras med följande exempel.

Under 1960 verkställer en arbetsgivare avdrag för preliminär A-skatt men underlåter att redovisa vad som innehållits. Arbetstagaren erhåller bl. a. med anledning härav kvarstående skatt, som restförs 1962. Sedan förhållandet uppdagats, fastställer lokal skattemyndighet den 1 juni 1965 det belopp för vilket arbetsgivaren är ansvarig. Följer man nu ordalagen i de sakkunnigas uttalanden kan alltså åtgärder för beloppets uttagande hos arbetsgivaren fortgå till den 1 mars 1971. Ändrar man exemplet på så sätt, att den lokala skattemyndighetens fastställelsebeslut den 1 juni 1965 i stället avser belopp, som 1962 innehållits för gäldande av den kvarstående skatten, kan indrivningsåtgärder däremot fortgå endast till den 1 mars 1968.

Innebörden av preskriptionsbestämmelsen i 71 § UF, såvitt angår arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt, torde på grund av det nu anförda sammanfattningsvis kunna anges sålunda.

Preliminär A-skatt, som ej innehållits, må fastställas till betalning och åtgärder för indrivning av densamma vidtas senast fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagaren skulle ha erlagt kvarstående skatt avseende det inkomstår då skatteavdrag bort verkställas. Om den preliminära skatten fastställs till betalning före det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, skall dock tiden för vidtagande av indrivningsåtgärder räknas från utgången av det uppbördsår då fastställelse skett.

Preliminär A-skatt, som innehållits men inte redovisats av arbetsgivaren, må fastställas till betalning senast inom fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket arbetstagaren skulle ha erlagt kvarstående skatt avseende det inkomstår då skatteavdraget verkställdes. Beträffande tiden för indrivning gäller, att åtgärder för skattens uttagande kan vidtas inom fem år från utgången av det uppbördsår då den innehållna skatten fastställdes till betalning.

Belopp, som för gäldande av kvarstående skatt ej innehållits eller innehållits men ej redovisats, må fastställas till betalning och indrivnas senast fem år efter utgången av det uppbördsår, under vilket den kvarstående skatten skulle ha inbetalts.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Har arbetsgivare underlåtit verkställa avdrag för kvarstående skatt och fastställs med anledning därav skatt till betalning före den 1 mars det år då den kvarstående skatten förföll till betalning, skall preskriptionstiden räknas från utgången av uppbördsåret före det uppbördsår då den kvarstående skatten förfaller till betalning. En fastställelse i den ordning här angetts sker dock som regel inte i praktiken och man bör därför kunna bortse härifrån.

Preskriptionsbestämmelserna i 71 § UF överensstämmer såvitt angår skattskyldigs ansvar för skatt i sak helt med vad som härutinnan gällde vid införandet av nuvarande källskattesystem. Frågan om bestämmelsernas tillämpning beträffande arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt kom, såsom framgår av den tidigare lämnade redogörelsen, först att mer ingående beröras av 1949 års uppbördssakkunniga. Bestämmelserna hade emellertid i 1945 års uppbördsförordning en något annan lydelse än för närvarande. I 1945 års uppbördsförordning var formuleringen »Skatt må icke uttagas — — —.» Omredigeringen till »Åtgärder för uttagande av skatt må — — —.» vidtogs i samband med antagandet av nu gällande uppbördsförordning i förtydligande syfte. Tvekan hade nämligen uppkommit om innebörden av bestämmelserna, när fråga var om skattskyldig i konkurs. Med anledning därav uttalade vederbörande departementschef (prop. 1953:100 s. 473) att bestämmelserna borde tolkas så att det avgörande skulle vara huruvida kronans framställning om den skattskyldiges försättande i konkurs gjorts, respektive — om den skattskyldige på annans ansökan försatts i konkurs — kronans fordran bevakats i konkursen inom angiven tid av fem år. För att undanröja all tvekan härutinnan syntes bestämmelserna enligt departementschefen böra så omformuleras, att åtgärder för uttagande av skatt inte fick vidtas senare än fem år efter utgången av det ifrågakvarande uppbördsåret. Med åtgärder skulle i enlighet härmed i konkursfallet avses framställning om försättande i konkurs respektive bevakning i sådan.

En sammanfattning av de nu gällande preskriptionsreglerna lämnas i *tabell 3*.

#### **Erfarenheter av gällande bestämmelser**

Beträffande skattskyldigs ansvar för skatt tillämpades redan vid tiden för införandet av källskattesystemet en preskriptionstid av fem år. Med överflyttandet av de tidigare gällande preskriptionsbestämmelserna till uppbördsförordningen avsågs emellertid inte endast att bibehålla de då gällande föreskrifterna angående skattskyldigs ansvar för skatt utan även att ge en begränsning i det ansvar för arbetstagares skatt, som en arbetsgivare kunde ådra sig enligt de nya uppbördsreglerna. Detta förhållande kom visserligen inte till direkt uttryck i lagtexten men framgår av de uttalanden som gjordes i samband med källskattesystemets antagande och vid däri senare gjorda ändringar.

Tillämpningen av preskriptionsbestämmelserna i 71 § UF torde i allmänhet inte ha vållat tveksamhet. Vissa svårigheter synes dock ha varit förknippade med att bestämmelserna inte direkt anger hur fordran mot arbetsgivare skall behandlas ur preskriptionssynpunkt. I olika sammanhang har också framförts önskemål om att lagtexten måtte förtydligas på sådant sätt, att därav tydligt framgår hur preskriptionstiden skall beräknas i fråga om arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt. Vad som härvid kanske särskilt

Tabell 3. Gällande preskriptionsregler för skatt enligt UF

Skatteform	Angivna skatter preskriberas gentemot		
	skattskyldig (arbets- tagare)	arbetsgivare	
		betr. fastställelse	betr. indrivningsåtg.
1	2	3	4
Innehållen preliminär A-skatt	—	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då den preliminära skatten innehölls av arbetsgivaren	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket det innehållna beloppet fastställdes till betalning
Icke innehållen preliminär A-skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten fastställdes till betalning	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då arbetsgivaren underlät att göra skatteavdrag	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket det icke innehållna beloppet fastställdes till betalning. Indrivning får dock inte ske sedan 5 år förflutit från utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då arbetsgivaren underlät att göra skatteavdrag
Preliminär B-skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas	—	—
Innehållen kvarstående skatt	—	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas	
Icke innehållen kvarstående skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas		
Tillkommande skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas	—	—

Anm. Nuvarande preskriptionsregler har icke den uppdelning som gjorts i tabellen. Uppgifterna ger därför i vissa hänseenden enbart uttryck för utredningens tolkning av reglerna.

tilldragit sig uppmärksamhet är den skillnad som enligt uttalandena av 1949 års uppbördssakkunniga görs mellan preskription av å ena sidan innehållen kvarstående skatt och å andra sidan innehållen preliminär A-skatt. Såsom förut angetts kan åtgärder för fastställande och indrivning av belopp, som arbetsgivare innehållit för gäldande av arbetstagares kvarstående skatt, inte vidtas senare än fem år efter utgången av det uppbördsår, då den kvarstående skatten förföll till betalning. När fråga är om innehållen preliminär A-skatt kan man urskilja två tidsperioder för skattens uttagande hos arbetsgivaren varav den ena avser en tidsperiod om fem år under vilken fastställelse får ske och den andra en motsvarande tidsperiod för indrivning av skattebeloppet. Tidsperioden för fastställelse torde därvid i enlighet med vad vi tidigare framhållit räknas från utgången av det uppbördsår under vilket den skattskyldige skulle ha inbetalt kvarstående skatt avseende det inkomstår då skatteavdraget verkställdes. Tiden för indrivning torde å andra sidan beräknas från utgången av det uppbördsår, då skattebeloppet fastställdes till betalning.

Vår uppmärksamhet har även riktats på vissa speciella spörsmål som synes böra nämnas i förevarande sammanhang. En länsstyrelse har sålunda ansett en närmare reglering erforderlig beträffande dels frågan om anståndsbesluts inverkan på preskriptionsreglerna dels frågan om enbart utmätning är att anse som sådan åtgärd, som sågs i 71 § UF, eller om härmed också skall förstås det utmätta godsets försäljning.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

Preskriptionsbestämmelserna i 71 § UF innebär bl. a. att skattskyldigs ansvar för enligt UF påfordrad skatt — d. v. s. preliminär B-skatt samt till betalning fastställd A-skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt — upphör fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering respektive beslut om fastställelse skolat erläggas. Efter denna tid kan inte företas utmätning eller göras framställning om den skattskyldiges försättning i konkurs.

Denna begränsning av skattskyldigs ansvar för skatt gällde redan vid tiden för källskattesystemets införande och någon anledning att nu ändra på denna tid föreligger i princip inte enligt vår mening.

De nu gällande bestämmelserna innebär också en begränsning av arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt. Detta förhållande kan visserligen inte direkt utläsas av stadgandets ordalag men framgår av de uttalanden som gjorts i samband med källskattesystemets införande och senare företagna ändringar därav. Dessa uttalanden, för vilka tidigare redogjorts, kan med ett undantag i korthet sägas innebära att tiden för fastställelse och indrivningsåtgärder gentemot arbetsgivare utgår samtidigt med att preskription inträder gentemot arbetstagaren.

Beträffande arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär A-skatt gäller dock enligt uttalande av 1949 års uppbördssakkunniga, att indrivning kan fortgå fem år efter utgången av det uppbördsår då skattebeloppet fastställdes till betalning. Innehållen preliminär A-skatt kan i enlighet härmed i förekommande fall uttas även efter det att preskription inträtt beträffande den skattskyldiges skatteskulder för samma år.

Vi anser det önskvärt, att lagtexten utformas på sådant sätt, att därav tydligt framgår hur preskriptionstiden skall beräknas i fråga om arbetsgivares ansvar. En sådan omredigering bör emellertid inte ske utan att dessförinnan undersökts om bestämmelserna även i fortsättningen bör ha det innehåll beträffande arbetsgivares ansvar, som angivits i uppbördssakkunnigas uttalande.

Ett annat spørsmål som i nu förevarande sammanhang bör upptas till prövning är hur reglerna om preskription lämpligen bör förenas med stadgandena angående anstånd med inbetalning av skatt i samband med taxeringsbesvär. Enligt nu gällande anståndsregler skall anstånd meddelas att gälla till dess två månader förflutit från dagen för prövningsnämnds eller vederbörande skattedomstols beslut i anledning av besvären. Om regeringsrättens beslut meddelas först efter preskriptionstidens utgång blir alltså följden att den skattskyldige åtnjuter anstånd med ett skattebelopp, som redan preskriberats. Det må emellertid framhållas att en dylik situation med nuvarande möjligheter att bevilja anstånd hittills sällan uppstått. Om preskription varit nära förestående torde anståndet ha återkallats oaktat att föreskrifter härom saknas.

Om det förslag till ändrade bestämmelser för anstånd vid taxeringsbesvär, som vi på annan plats framlagt, godtas kommer emellertid förhållandet delvis att bli ett annat. Genom vårt förslag öppnas nämligen större möjligheter till anstånd och man torde kunna förvänta att de fall, där preskription hotar att inträda innan regeringsrätten meddelat beslut i taxeringsfrågan kommer att öka. Å andra sidan kommer emellertid anstånden enligt vårt förslag att kunna tidsbegränsas och när som helst återkallas. Någon risk för att ett anstånd skall komma att avse tiden efter preskriptions inträdande torde därför knappast komma att föreligga. Preskriptionstiden skulle därför även i fortsättningen kunna beräknas på sätt som för närvarande sker. Vi finner det emellertid inte tillfredsställande att ett anstånd skall behöva avbrytas enbart därför att preskriptionstiden närmar sig sitt slut. Det bör därför prövas om inte preskriptionsreglerna kan få sådan elasticitet att ett anstånd inte skall behöva återkallas enbart på den grund att ett slutligt avgörande i taxeringsfrågan dröjer.

#### Överväganden och förslag

Såsom framgår av vad tidigare anförts har vi funnit en översyn av preskriptionsreglerna — bortsett från de justeringar, som kan påkallas med hänsyn

till anståndsbestämmelserna — vara aktuell endast till den del reglerna gäller arbetsgivares ansvar för arbetstagares skatt. Det framstår sålunda som önskvärt att lagtexten i 71 § UF omredigeras på sådant sätt, att därav klart framgår inom vilken tid skatt må fastställas och indrivnas hos arbetsgivare. Dessförinnan bör emellertid prövas hur preskriptionsbestämmelserna i fråga om arbetsgivares ansvar lämpligen bör vara utformade. Vid dessa överväganden synes man böra skilja mellan å ena sidan skattebelopp, som inte innehållits av arbetsgivaren, och å andra sidan skattebelopp, som väl innehållits men inte redovisats inom föreskriven tid.

Arbetsgivare, som utan skälig anledning underlåter att verkställa skatteavdrag för preliminär A-skatt och kvarstående skatt, är enligt 75 § UF jämte arbetstagaren ansvarig för det skattebelopp, som inte innehållits. Arbetsgivaren och arbetstagaren är med andra ord solidariskt ansvariga för ifrågasvarande skattebelopp. Några exekutiva åtgärder gentemot arbetsgivaren kan dock inte företas förrän lokal skattemyndighet genom beslut fastställt det belopp för vilket arbetsgivaren befunnits ansvarig. Då fråga är om icke innehållen preliminär A-skatt fastställs härvid ansvar för såväl arbetsgivare som arbetstagare. För det fall att fastställelsen sker först sedan kvarstående skatt påförts den skattskyldige gäller dock fastställelsebeslutet endast gentemot arbetsgivaren eftersom det då redan föreligger exekutionsurkund gentemot arbetstagaren, nämligen restlängden för kvarstående skatt. Om arbetsgivaren underlåtit att göra avdrag för kvarstående skatt, riktas fastställelsebeslutet likaledes endast mot arbetsgivaren, eftersom restlängden för kvarstående skatt även i detta fall utgör exekutionsurkund gentemot arbetstagaren.

En arbetstagares ansvar för kvarstående skatt och icke innehållen till betalning fastställd preliminär A-skatt upphör, såvitt angår kvarstående skatt, fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten skulle ha erlagts och, såvitt rör preliminär skatt, fem år efter utgången av det uppbördsår då fastställelsen skedde. Såsom tidigare anförts är arbetstagare och arbetsgivare, som inte verkställt föreskrivet skatteavdrag, solidariskt ansvariga för det inte avdragna beloppet. Enligt vår mening bör detta solidariska ansvar inte brytas på sådant sätt, att efter viss tid endast arbetsgivaren ensam skulle komma att stå såsom ansvarig för detta belopp. En förlängning av den tid under vilken arbetsgivaren är ansvarig bör därför principiellt inte ske utan att arbetstagarens ansvar i motsvarande mån förlängs. En sådan förlängning av ansvarighetstiden synes emellertid inte påkallad. En eventuell tanke på att generellt utvidga tiden för arbetsgivares ansvar beträffande *icke innehållen skatt* synes därför böra överges. En annan sak är att de speciella förhållanden, som kan uppstå i samband med besvär hos kammarrätten och regeringsrätten beträffande arbetsgivarens ansvar, kan påkalla att visst undantag görs från vad här sagts. Härtill återkommer vi i det följande.

Mot den nu anförda argumentationen kan givetvis invändas, att frågan om arbetsgivares ansvar för icke innehållen skatt ibland kan komma att upptas till behandling på ett sent stadium av preskriptionstiden och att tiden för indrivningsåtgärder gentemot arbetsgivaren härigenom blir kort. Vi har emellertid funnit att man inte bör söka råda bot på detta genom att låta arbetsgivares ansvar generellt gälla under längre tid än arbetstagares. Indrivningsmyndigheterna synes emellertid böra rikta skärpt uppmärksamhet på de fall där arbetsgivare kan göras ansvarig för arbetstagares skatt och så snart anledning därtill föreligger jämlikt 75 § UF skyndsamt hos lokal skattemyndighet inhämta besked i frågan.

Såvitt vi kan finna bör alltså preskriptionstiden för arbetsgivares ansvar för icke innehållen preliminär och kvarstående skatt beräknas på samma sätt som för arbetstagaren. Detta innebär att fastställelse och indrivning inte kan företas gentemot arbetsgivare sedan fem år förflutit efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlægga kvarstående skatt. Om arbetsgivares och arbetstagares ansvar för icke innehållen preliminär A-skatt fastställts före nämnda uppbördsår beräknas dock fem-årstiden för indrivning från utgången av det uppbördsår då fastställelsen skedde.

Den lösning av frågan om preskription av arbetsgivares ansvar för icke innehållen skatt, som vi här ovan förordat, innebär endast en legalisering av den tolkning av de nuvarande preskriptionsbestämmelserna, som getts av 1949 års uppbördssakkunniga. Till frågan om en eventuell undantagsregel i samband med besvär i fråga om arbetsgivares ansvarighet återkommer vi såsom nyss sagts i det följande.

Enligt tidigare återgivna uttalanden av 1949 års uppbördssakkunniga upphör arbetsgivares ansvar för kvarstående skatt, som innehållits men inte redovisats, fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagarens kvarstående skatt förföll till betalning. Efter denna tid kan alltså fastställelse eller indrivningsåtgärder inte vidtas mot arbetsgivaren. Beträffande arbetsgivares ansvar för innehållen men ej redovisad preliminär A-skatt ansåg de sakkunniga, att preskriptionstiden borde räknas från utgången av det år (uppbördsår) då fordringen fastställdes mot arbetsgivaren.

Vi har tidigare framhållit att en tillämpning i enlighet med de sakkunnigas uttalande medför, att det i fråga om arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär A-skatt uppkommer två av varandra oberoende preskriptionstider, nämligen dels en femårig tidsperiod, inom vilken fastställelse kan ske och som räknas från utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlægga kvarstående skatt avseende det inkomstår då innehållandet skedde, och dels en femårig tidsperiod, inom vilket åtgärder för indrivning kan vidtas och som räknas från utgången av det uppbördsår då fastställelse skedde. Arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär A-skatt kan därmed komma att, räknat från året för kvarskattens erläggande,

gälla ända till tio år medan ansvaret för innehållen kvarstående skatt begränsas till fem år.

Det föreligger enligt vår mening inte anledning att i preskriptionshänseende göra en dylik skillnad mellan arbetsgivares ansvar för innehållen preliminär A-skatt och innehållen kvarstående skatt. I båda fallen gottskrivs arbetstagaren vad som innehållits, och arbetsgivaren blir då genom fastställelsebeslutet ensam ansvarig för skattebeloppet. Preskriptionsreglerna beträffande arbetsgivares ansvar för *innehållen skatt* bör därför vara enhetliga.

Den preskriptionstid, som i första hand kan övervägas i förevarande avseende, är den allmänna preskriptionstiden på tio år. Det är ju här inte fråga om skatt i egentlig mening utan om uppbördsmedel, som arbetsgivaren såsom representant för det allmänna innehållit av arbetstagares lön men som han inte inleverat i föreskriven tid. Om denna preskriptionstid skulle godtas skulle den emellertid få gälla såväl fastställelse- som indrivningsåtgärder. Vi ställer oss tveksamma till värdet av att på detta sätt förlänga tiden för fastställelse av arbetsgivares ansvarighet. Om den femåriga preskriptionstiden gentemot arbetstagaren gått till ända och några åtgärder mot arbetsgivaren dessförinnan inte aktualiserats, synes det nämligen vara mest rationellt att i likhet med vad som för närvarande gäller helt upphöra med vidare försök att finna någon för arbetstagarens skatt ansvarig arbetsgivare. En motsatt ordning skulle med säkerhet verka onödigt betungande på uppbörds- och indrivningsarbetet utan motsvarande nytta. Man synes också kunna utgå från att det endast blir i mycket sällsynta undantagsfall, som fråga uppkommer om att fastställa ansvarighet efter utgången av en femårig preskriptionstid.

Två andra möjligheter att lösa preskriptionsfrågan i detta avseende föreligger, vilka synes böra närmare diskuteras. Den ena är att räkna tiden såväl för fastställelse som för indrivning till fem år från utgången av det uppbördsår då arbetstagarens kvarstående skatt skulle ha inbetalts. Den andra möjligheten är att man låter två av varandra oberoende preskriptionstider gälla, nämligen dels en tidsperiod inom vilken fastställelse kan ske och dels en tidsperiod inom vilken åtgärder för indrivning kan vidtas. Tidsperioden för fastställelse skulle därvid beräknas till fem år från utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagarens kvarstående skatt skolat inbetalas. Tiden för indrivning, som likaledes skulle utgöra fem år, skulle räknas från utgången av det uppbördsår då fastställelsen skedde.

I praktiken torde det måhända inte ha större betydelse vilken av dessa två möjligheter man väljer. Om avdrag för preliminär skatt sker och det innehållna beloppet inte redovisas av arbetsgivaren resulterar detta i att kvarstående skatt påförs eller att arbetstagarens överskjutande preliminära skatt i motsvarande mån reduceras. Som regel uppmärksammas detta förhållande mycket snart av arbetstagaren, som då inger anmälan härom till vederbörande lokala skattemyndighet. Liknande blir fallet om arbetsgi-

varen verkställer avdrag för kvarstående skatt men underlåter att redovisa denna i föreskriven ordning. Arbetstagaren blir då restförd för den kvarstående skatten och erhåller betalningskrav från indrivningsmyndigheten. Frågan om fastställande av ansvar för arbetsgivaren kommer härmed mycket snart upp till behandling.

Beslut angående arbetsgivares ansvar för innehållen men ej redovisad skatt kan sålunda, framför allt genom det initiativ som arbetstagaren nästan undantagslöst tar i dessa fall, vanligen meddelas inom sådan tid, att indrivningsmyndigheterna ändå erhåller en tid av ca fem år för sina åtgärder även om preskriptionstiden skulle beräknas från utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlægga kvarstående skatt.

Vi är emellertid medvetna om att fall kan förekomma då fastställelse av arbetsgivarens ansvarighet av en eller annan anledning inte aktualiseras förrän ganska lång tid förflutit. I detta sammanhang måste också beaktas att det här är fråga om medel, som arbetsgivaren orättmätigt förfogat över och som gottskrivits den skattskyldige. Inte minst ur den synpunkten kan det vara befogat att, oberoende av när fastställelse sker inom den femårsperiod, som gäller för fastställelsebeslutets meddelande, alltid låta minst fem år gälla för själva skattebeloppets indrivning.

Med hänsyn till det senast anförda anser vi oss böra förorda att preskriptionsreglerna i förevarande avseende utformas så, att för fastställelse av arbetsgivarens ansvarighet för innehållen preliminär A-skatt och kvarstående skatt gäller en särskild femårsperiod och att tiden för indrivning beräknas till fem år från utgången av det uppbördsår då fastställelsen skedde.

Enligt det förslag till nya regler beträffande anstånd med inbetalning av skatt, som vi framlägger i ett tidigare avsnitt av detta betänkande, skall skattskyldig, som anfört besvär över sin taxering, liksom för närvarande under vissa förutsättningar kunna erhålla anstånd med skattens erläggande i avvaktan på besvärens prövning.

Med hänsyn till de betydande fördelar, som de nya anståndsreglerna innebär för de skattskyldiga, skulle det i och för sig kunna synas motiverat att låta skattskyldig, som erhållit anstånd men vars taxeringsbesvär helt eller delvis ogillas, få vidkännas en förlängning av preskriptionstiden, motsvarande den tid som han vunnit genom anståndet. Vi har emellertid funnit att en dylik förlängning inte kan åstadkommas utan invecklade och i praktiken mycket svårhanterliga regler. I detta sammanhang må också ihågkommas att anstånd i detta fall enligt vårt förslag kan komma att meddelas så att säga etappvis fram till tiden för vederbörande skattedomstols avgörande och att anståndsbeloppets storlek härvid kan variera.

Härtill kommer att en mer eller mindre automatisk förlängning av preskriptionstiden i nu avsett fall knappast innebär några fördelar ur uppbörds- och indrivningssynpunkt. Bortser man från de fall, då skattskyldig erhåller

Tabell 4. Utredningens förslag till

Skatteform	Angivna skatter
	skattskyldig (arbetstagare)
1	2
Innehållen preliminär A-skatt	—
Icke innehållen preliminär A-skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten fastställdes till betalning. Om anstånd med skattens erläggande meddelats enligt 49 § UF, må dock utan hinder av vad nu sagts åtgärder för uttagande av den skatt, beträffande vilken anstånd med inbetalning medgivits, vidtagas till dess 2 år förflutit från utgången av den månad då kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag i anledning av besvären meddelades. <sup>1</sup>
Preliminär B-skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Om anstånd med skattens erläggande meddelats enligt 49 § UF, må dock utan hinder av vad nu sagts åtgärder för uttagande av den skatt, beträffande vilken anstånd med inbetalning medgivits, vidtagas till dess 2 år förflutit från utgången av den månad då kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag i anledning av besvären meddelades. <sup>1</sup>
Innehållen kvarstående skatt	—
Icke innehållen kvarstående skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Om anstånd med skattens erläggande meddelats enligt 49 § UF, må dock utan hinder av vad nu sagts åtgärder för uttagande av den skatt, beträffande vilken anstånd med inbetalning medgivits, vidtagas till dess 2 år förflutit från utgången av den månad då kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag i anledning av besvären meddelades. <sup>1</sup>
Tillkommande skatt	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Om anstånd med skattens erläggande meddelats enligt 49 § UF, må dock utan hinder av vad nu sagts åtgärder för uttagande av den skatt, beträffande vilken anstånd med inbetalning medgivits, vidtagas till dess 2 år förflutit från utgången av den månad då kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag i anledning av besvären meddelades. <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Innebär, bortsett från den särskilda bestämmelsen om kammarrättens och Kungl. Maj:ts utslag, ingen ändring i nu gällande föreskrifter.

## preskriptionsregler för skatt enligt UF

preskriberas gentemot

arbetsgivare	
beträffande fastställelse	beträffande indrivningsåtgärder
3	4
5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då den preliminära skatten innehölls av arbetsgivaren. <sup>2</sup>	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket det innehållna beloppet fastställdes till betalning. Kammarrättens och Kungl. Maj:ts utslag, varigenom arbetsgivare förklaras ansvarig för arbetstagares skatt, må dock utan hinder av vad nu sagts bringas till verkställighet genom indrivning under en tid av 2 år, räknat från utgången av den månad då utslaget meddelades. <sup>1</sup>
5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då arbetsgivaren underlät att göra skatteavdrag. <sup>2</sup>	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket det icke innehållna beloppet fastställdes till betalning. Indrivning får dock, med nedan angivet undantag, inte ske sedan 5 år förflutit från utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlägga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då arbetsgivaren underlät att göra skatteavdrag. Kammarrättens och Kungl. Maj:ts utslag, varigenom arbetsgivare förklaras ansvarig för arbetstagares skatt, må utan hinder av vad nu sagts bringas till verkställighet genom indrivning under en tid av 2 år, räknat från utgången av den månad då utslaget meddelades. <sup>1</sup>
5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. <sup>2</sup>	5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket det innehållna beloppet fastställdes till betalning. Kammarrättens och Kungl. Maj:ts utslag, varigenom arbetsgivare förklaras ansvarig för arbetstagares skatt, må dock utan hinder av vad nu sagts bringas till verkställighet genom indrivning under en tid av 2 år, räknat från utgången av den månad då utslaget meddelades. <sup>3</sup>
5 år efter utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. <sup>2</sup>	Kammarrättens och Kungl. Maj:ts utslag, varigenom arbetsgivare förklaras ansvarig för arbetstagares skatt, må dock utan hinder av vad nu sagts bringas till verkställighet genom indrivning under en tid av 2 år, räknat från utgången av den månad då utslaget meddelades. <sup>1</sup>

<sup>2</sup> Innebär ingen ändring i nu gällande föreskrifter.<sup>3</sup> Innebär att bestämmelserna om innehållen preliminär A-skatt göres tillämpliga även i fråga om innehållen kvarstående skatt.

anstånd på grund av att uppenbart fel förelupit eller taxeringsintendenten anfört besvär till den skattskyldiges förmån eller tillstyrkt dennes besvär, gäller nämligen enligt vårt förslag, att anstånd endast får meddelas om nöjaktig säkerhet ställs eller det, utan att sådan säkerhet ställs, ändock kan antas att skatten behörigen erläggs vid anståndstidens utgång. Med sådana förutsättningar för meddelande av anstånd kan det knappast ha någon större betydelse att förlänga indrivningstiden med den tid anståndet varat.

Situationen blir däremot en annan om anståndet alltjämt gäller vid preskriptions inträdande eller upphör först då en kortare tid återstår av den femåriga preskriptionstiden. Om inte särskilda bestämmelser införs för dessa fall, tvingas tillståndsmyndigheten att redan från början förkorta anståndstiden eller att i god tid före preskriptionens inträdande återkalla anståndet. Som vi redan tidigare framhållit anser vi det inte vara tillfredsställande att den generella preskriptionstidens inträdande skall behöva framtinga en omedelbar betalning av ett skattebelopp, med vars betalning man av andra skäl ansett sig böra medge anstånd till dess skattedomstols slutliga beslut i taxeringsfrågan föreligger.

Enligt vår mening bör i detta fall ett undantag göras från den vanliga femåriga preskriptionstiden. Vi föreslår därför i första hand att reglerna om preskription av skatt, som skall erläggas av skattskyldig, kompletteras med stadgande om att beträffande skatt, som omfattas av anstånd i avvaktan på taxeringsbesvär, åtgärder för uttagande av skatten må, oberoende av vad angående preskription eljest stadgas, vidtas till dess två år förflutit från utgången av den månad då beslut i taxeringsfrågan meddelats av kammarrätten eller regeringsrätten. Nu angiven ändring i de vanliga preskriptionsreglerna bör anges i anståndsbeslutet.

Vad nu föreslagits synes i princip böra gälla, när skattskyldig i andra fall erhållit anstånd på grund av besvär. I praktiken torde dock en förlängning av preskriptionstiden bli aktuell endast vid besvär över taxering.

Såsom tidigare nämnts synes det även lämpligt att förse de preskriptionsbestämmelser, som skall gälla för arbetsgivare, med en undantagsregel med hänsyn till den situation som kan uppstå i samband med besvär i högre instans i frågor rörande arbetsgivaransvar.

Om en person, som av lokal skattemyndighet gjorts ansvarig på grund av underlåtenhet att verkställa skatteavdrag å till anställd utbetald lön, efter besvär i närmast högre instans förklaras inte ha intagit ställning som arbetsgivare i UF:s mening eller befrias från ansvar, enär han anses ha haft skälig anledning för sin underlåtenhet, kan det tänkas fall då preskription enligt nu gällande regler kan ha inträtt när på talan av allmänt ombud kammarrätten eller regeringsrätten fastslår att arbetsgivaransvar föreligger. Indrivning av skattefordringen hos arbetsgivaren kan då inte ske. Sådana situationer bör enligt vår mening förhindras. Vi föreslår därför, att

bestämmelse införs om att skattebelopp, för vilket arbetsgivare av kammar-rätten eller regeringsrätten förklaras ansvarig, må utan hinder av eljest gällande preskriptionsbestämmelser uttagas under två år räknat från utgången av den månad då utslaget meddelas. Därest bestämmelserna avfat-tas sålunda blir desamma efter ordalagen även tillämpliga då fråga är om besvär rörande arbetsgivares ansvar för innehållen skatt. Det är emellertid ytterst sällan som sådana mål prövas av de två högsta besvärinstanserna.

Vad vi föreslagit angående preskription av arbetsgivares ansvarighet bör även gälla redare, som har att verkställa avdrag för sjömansskatt.

I *tabell 4* lämnas en sammanfattning av de av oss föreslagna preskrip-tionsreglerna i UF.

Vi vill slutligen något beröra frågan om tillämpningen av *preskriptions-reglerna sedan utmätning för skatt skett* enligt UF.

När fråga är om egendom, som utmätts för enskild borgenärs räkning, gäller enligt 88 c § UL att densamma skall försäljas inom viss angiven tids-frist. Under vissa förutsättningar kan dock uppskov meddelas med försälj-ningen.

De tidsfrister för försäljning av utmätt gods, som sålunda gäller i enskilda mål, är inte tillämpliga när utmätning sker för skatt enligt UF. Uttrycklig bestämmelse härom finns i 60 § 3 mom. UF. Några tidsregler beträffande försäljning vid sådana utmätningar finns över huvud taget inte. Frågan härom har bl. a. berörts av lagberedningen, som i sitt numera antagna för-slag till partiella reformer av UL »Utsökningsrätt I», sid 110 ff, (SOU 1961: 53) anförde följande.

En fråga som bör särskilt uppmärksammas är, i vad mån de nya bestämmelserna i 88 c § bör få tillämpning vid indrivning av skatter, allmänna avgifter, böter och liknande eller med andra ord vid utmätning, vilken ingår som led i ett offentlig-rättsligt reglerat indrivningsförfarande.

Vad angår bestämmelserna i 1 mom. följer delvis av särskilda regler för för-farandet, att utmätningssmannen icke kan eller lämpligen bör vara bunden av så snäva frister för hållande av utmätningförrättning som de i 88 c § stadgade. Det ligger också i sakens natur, att stort utrymme bör finnas för utmätningssman att förfara efter omständigheterna vid den indrivningsverksamhet som här är i fråga. Det rör sig icke här om ansökningar, som skall handläggas i UL:s ordning, utan om ett fortlöpande indrivningsförfarande, under vilket utmätningssmannen har att vidtaga olika åtgärder, inriktade på att förmå gäldenären att betala. I regel upp-kommer fråga om utmätning först när andra åtgärder misslyckats. Sedan utmät-ning väl skett, ändras läget i viss mån. Samma skäl som motiverar att utmätning i enskilt mål icke bör få bestå under alltför lång tid synes också tala för att ut-mätningssmannen efter en utmätning, vilken ingått som led i indrivningsförfaran-det beträffande en offentligrättslig fordran, icke skall ha obegränsad möjlighet att låta anstå med realisationen. Mot att göra bestämmelserna i 88 c § 2—5 mom. tillämpliga i förevarande fall kan emellertid åberopas praktiska och sociala skäl. — — — Som förut nämnts tillämpas de nu stadgade begränsningarna i anstånds-möjligheterna icke i indrivningsförfarandet. Om man gjorde indrivningsmyndig-heterna bundna av det nya fristsystemet, skulle detta med all sannolikhet med-

föra hårdare indrivningstakt och bli till allvarligt men för ett stort antal gäldenärer. Erfarenheterna från det nuvarande indrivningsförfarandet synes i det stora hela vara goda. Antalet utmätningar är ganska stort, men utmätningarna leder endast i mycket begränsad utsträckning till försäljning av det utmäta. Gäldenärerna förmås ofta att betala frivilligt, om de blott får tillräcklig tid på sig. Med hänsyn till vad sålunda anförts förordar beredningen, att bestämmelserna i 88 c § undantages från tillämpning i de fall som här avses.

Det förhåller sig i praktiken uppenbarligen så att utmätningmännen anser sig ha relativt obegränsade möjligheter att vänta med försäljning av egendom som utmätts för skatt. I regel torde ett uppskjutande av försäljningen helt ske i den skattskyldiges intresse och på dennes begäran för att ge honom rådrom att på annat sätt betala skatteskulden. Man torde dock i allmänhet inte våga låta anstå med försäljningen till dess preskription inträtt med hänsyn till den utformning stadgandet härom har. Såsom tidigare nämnts är preskriptionsbestämmelsen i 71 § UF avfattad så, att åtgärder för uttagande av skatt inte må vidtagas senare än o. s. v. Denna avfattning av preskriptionsregeln tillkom såsom förut anförts i förtydligande syfte. Härmed avsågs att klarlägga, att det avgörande för kronans möjligheter att erhålla utdelning i skattskyldigs konkurs är att kronans konkursansökan görs eller — om den skattskyldige försatts i konkurs på annans begäran — kronans skattefordran bevakas före preskriptions inträdande.

Då det gäller att bedöma i vad mån en utmätningssman skall äga verkställa försäljning av utmätt egendom sedan själva skattefordringen preskriberats torde först få konstateras att det under alla omständigheter endast är i rena undantagsfall som en försäljning bör ifrågakomma efter det skattefordringen preskriberats. Som en allmän regel måste nämligen enligt vår mening gälla att samtliga de åtgärder, som erfordras för skatts uttagande, skall ha verkställts innan preskription inträtt. Då fråga är om konkurs ligger det dock i sakens natur, att någon i alla avseenden helt klar gräns mellan olika åtgärder och givna preskriptionsbestämmelser inte kan dras upp. Konkursförfarandet följer och avvecklas nämligen enligt särskilda regler i KL och kan inte sällan dra långt ut på tiden.

En utmätningförrättning, som verkställts för betalning av en skattefordran, kan däremot i regel slutföras inom förhållandevis kort tid genom försäljning av den utmäta egendomen. Försäljningen kan i allmänhet utan svårighet ske inom den femårsperiod efter vilken skatteskulden är preskriberad. I vissa fall kan dock situationen vara sådan att en försäljning inte kan eller inte lämpligen bör ske förrän efter denna tidpunkt. Utmätning har exempelvis inte kunnat ske förrän alldeles i slutet av femårsperioden på grund av att den skattskyldige tidigare undanhållit den utmätningbara egendomen eller först då blivit ägare av sådan egendom. Det kan också förhålla sig så, att det skulle vara olämpligt att omedelbart försälja egendomen med hänsyn till att denna då måste försäljas till ett uppenbart underpris. En sådan försäljning är till nackdel för både den skattskyldige och det allmänna.

Det torde sålunda kunna konstateras att i här angivna och andra liknande fall behov föreligger att låta anstå med försäljningen till tiden efter preskriptions inträdande. Det synes dock svårt att i lag fixera några regler i dessa hänseenden. Frågan huruvida försäljningen skall ske eller huruvida med försäljning skall anstå synes enligt vår mening allmänt sett kunna besvaras så, att det får anses höra till god ordning att försäljning sker innan skattefordringen preskriberas men att försäljning dock må företas därefter när särskilda skäl därtill föreligger. Ett uppskov med försäljningen till tidpunkt efter preskriptionstidens inträdande bör emellertid inte medges för att lämna den skattskyldige tillfälle att på annat sätt försöka skaffa erforderliga medel. Ett sådant uppskov står nämligen enligt vår mening inte i överensstämmelse med grundtanken bakom preskriptionsbestämmelserna. Det avgörande för att uppskov av här angivet slag skall kunna medges bör vara, att försäljning inte medhunnits eller befunnits böra anstå av sådana speciella skäl som förut anförts.

Vi vill till sist framhålla, att de utvidgade möjligheter för skattskyldig att erhålla anstånd med inbetalning av skatt, som vi föreslår i ett annat avsnitt av detta betänkande, torde komma att medföra en minskning av antalet fall, i vilka utmätning och därmed försäljning aktualiseras. Skattskyldig, som anført besvär över åsatt taxering, kan nämligen enligt vårt förslag under vissa förutsättningar erhålla anstånd genom att ställa säkerhet. Anstånd kan även medges utan att säkerhet lämnas. Om skattskyldig inte kan erhålla anstånd enligt de föreslagna reglerna finns det å andra sidan inte anledning att vänta någon längre tid med försäljningen av för skattefordran utmätt egendom.

## KAPITEL 8

### Arbetsgivarna och uppborðsförfarandet

#### Arbetsgivares ansvarighet och kontroll av arbetsgivare

##### *Gällande bestämmelser m. m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Arbetsgivarna är enligt källskattesystemet skyldiga att verkställa avdrag för preliminär och kvarstående skatt å arbetstagarnas löner och källskattesystemet kan sägas bygga på medverkan från arbetsgivarnas sida. För att arbetsgivarna skall förmås att fullgöra sina skyldigheter har ett såväl ekonomiskt som straffrättsligt ansvar ålagts dem.

Den ekonomiska ansvarigheten innebär, att arbetsgivare, som utan skälig anledning underlåter verkställa skatteavdrag, är solidariskt ansvarig med arbetstagaren för den skatt som rätteligen bort innehållas. Om arbetsgivaren inte inbetalar skattebeloppet och därå belöpande restavgift efter anmäning från utmätningsman eller lokal skattemyndighet kan detta jämte restavgift efter fastställelse av lokal skattemyndighet uttas hos arbetsgivaren i samma ordning som stadgas i fråga om indrivning av skatt. Införsel kan dock inte ifrågakomma. Arbetsgivare, som på detta sätt tvingats betala skatt för arbetstagare, äger emellertid söka skattebeloppet åter av arbetstagaren. Härvid har arbetsgivaren att till vederbörande utmätningsman inge det indrivningskvitto, som han erhållit vid betalningen, eller på annat sätt styrka att han erlagt skatten. Om arbetsgivare underlåter att redovisa verkställt skatteavdrag, är arbetstagaren däremot fri från betalningsskyldighet och arbetsgivaren således ensam ansvarig för det innehållna skattebeloppet och därå belöpande restavgift. Även i detta fall gäller, att skattebelopp och restavgift efter fastställelse av lokal skattemyndighet får uttas i den ordning, som stadgas beträffande indrivning av skatt. Om arbetsgivaren erhållit anställning, kan indrivning även ske genom införsel.

Arbetsgivare, som underlåter att verkställa skatteavdrag eller inte redovisar innehållen skatt i tid, ådrar sig som redan nämnts straffansvar. Underlåtenhet att verkställa skatteavdrag straffas, om den är uppsåtlig eller sker av oaktsamhet som inte är allenast ringa, med dagsböter. För det fall åter, att arbetsgivare inte inbetalar innehållen skatt inom föreskriven tid, utgörs straffet av dagsböter eller fängelse i högst sex månader. Som förutsättning för straffbarhet gäller härvid att uppsåt eller grov oaktsamhet kan läggas arbetsgivaren till last.

Kontrollen över att arbetsgivarna fullgör sina skyldigheter bygger främst på det register, som lokal skattemyndighet skall föra över arbetsgivare med minst två arbetstagare och vari redovisad skatt fortlöpande antecknas. Varje sådan arbetsgivare, liksom annan arbetsgivare beträffande vilken länsstyrelse eller lokal skattemyndighet i stad förordnat att innehållen skatt skall redovisas till skatteavdelning vid postkontor i residensstad, har ett redovisningsnummer, som uppges vid inbetalningen. Med ledning av de uppgifter om inbetald preliminär A-skatt, som det åligger skatteavdelningen att lämna senast den 5 i månaden näst efter den under vilken uppbörds-termin infallit, kan den lokala skattemyndigheten fortlöpande kontrollera mot registret att skatt inbetalas. Inflyter ingen skatt eller finns anledning anta, att inbetald skatt endast utgör en delbetalning, har den lokala skattemyndigheten att undersöka hur det förhåller sig och, om så påfordras, fastställa det skattebelopp varför arbetsgivaren är ansvarig.

En övervakning av arbetsgivarna utövas även på det sätt, att skattskyldiga för vilka utfärdats debetsedel å preliminär A-skatt men som inte gottskrivits sådan skatt tillfrågas om anställnings- och avlöningsförhållanden. Sådana förfrågningar skall för varje uppbördsdistrikt göras minst en gång årligen efter uppbörds-termin, som länsstyrelsen eller i stad den lokala skattemyndigheten bestämt för uppbördsdistriktet. Upprättandet av förfrågningarna sker genom vederbörande skatteavdelnings försorg.

Att nämna är också, att arbetstagarna i ej obetydlig utsträckning själva medverkar i arbetsgivarkontrollen. De arbetstagare, som inte blir gottskrivna innehållen skatt på grund av att arbetsgivarna underlåter att inbetala denna, vänder sig i regel till den lokala skattemyndigheten, som därmed får sin uppmärksamhet riktad på förhållandet.

För att möjliggöra och underlätta de lokala skattemyndigheternas kontroll av arbetsgivarna föreskrivs i UF vidare, att bokföringsskyldig arbetsgivare skall ha sin bokföring så ordnad att därav framgår arbetstagares namn och lönebelopp samt storleken av verkställt skatteavdrag. Om arbetstagaren företett debetsedel eller skattekort skall också dennes födelsetid, mantalsskrivningsadress och debetsedelsnummer vara angivna. Beträffande arbetsgivare, som inte är bokföringsskyldig men för vilken den utbetalade lönen utgör omkostnad i förvärvskälla, gäller att han skall föra anteckningar i nu nämnda hänseenden i samma omfattning som bokföringsskyldig arbetsgivare. Arbetsgivare, som inte har bokföring eller anteckningar ordnade på föreskrivet sätt, kan ådömas böter, dock högst 300 kr.

Det åligger arbetsgivare att efter anmaning av vederbörande föredragande i uppbördsärenden hos länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet dels tillhandahålla bokföringshandlingar eller anteckningar för kontroll av skatteavdragen, dels lämna uppgift om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag. Om arbetsgivare inte hör sammar anmaningen, äger länsstyrelsen förelägga honom lämpligt vite. Länsstyrel-

sen kan även tillämpa vite gentemot arbetsgivare, som inte verkställer skatteavdrag eller verkställer sådant avdrag med för lågt belopp, för att därmed förmå honom fullgöra sin skyldighet.

Förelagt vite utdöms av länsstyrelsen efter anmälan av vederbörande föredragande i uppbördsärenden, kronokamrerare eller häradsskrivare.

Om räkenskapshandlingar eller anteckningar inte ställs till förfogande kan slutligen länsstyrelsen enligt lagen den 16 juni 1961 om handräckning vid taxeringsrevision, som även äger tillämplighet på motsvarande förfarande enligt UF, meddela beslut om handräckning för handlingarnas eftersökande och omhändertagande. Beträffande de närmare förutsättningar, som skall föreligga för ett handräckningsbeslut, hänvisas till nämnda lag.

#### **Framförda förslag**

Frågan om behovet av ändrade eller kompletterande föreskrifter beträffande arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt eller i fråga om kontrollen av arbetsgivares skatteredovisning har ingående behandlats av 1957 års riksdagsrevisorer. Revisorerna har härvid efterhört länsstyrelsernas synpunkter i dessa avseenden. De åtgärder, som i samband därmed eller senare i yttrande över revisorernas uttalanden diskuterats eller förordats, redovisas i huvudsak i nedanstående punkter. Härvid bortses från sådana förslag, som redan blivit föremål för lagstiftning eller upptagits till bedömning i andra avsnitt av detta betänkande.

#### *Åläggande för arbetsgivare att efter varje avlöningstillfälle inbetala avdragen skatt till länsstyrelse, lokal skattemyndighet eller särskilt spärrkonto*

Åtskilliga länsstyrelser har ansett, att nuvarande bestämmelser inte ger lokal skattemyndighet möjlighet att tillräckligt snabbt meddela fastställelse av betalningsansvar för försumliga arbetsgivare. För att komma till rätta med detta problem och för att förhindra, att arbetsgivarnas skatteskulder hinner stiga, har ifrågasatts om inte notoriskt försumliga arbetsgivare borde vara skyldiga att efter åläggande av länsstyrelse eller lokal skattemyndighet inbetala innehållen skatt omedelbart efter varje avlöningstillfälle till länsstyrelsen eller lokal skattemyndighet. Någon länsstyrelse har även anvisat utvägen att låta arbetsgivarna insätta medlen å särskilt spärrkonto å bank. En länsstyrelse har förordat en allmän skyldighet för arbetsgivare att hålla skatteavdrag åtskilda från andra medel.

#### *Rätt för lokal skattemyndighet att på grundval av tidigare skatteleverans eller fastställelsebeslut approximativt beräkna och fastställa ansvarighet*

Några länsstyrelser har, under framhållande av att det ur statsverkets synpunkt är angeläget att ett exigibelt underlag snarast erhålls för indrivningen, ifrågasatt möjlighet att medge lokal skattemyndighet rätt att, med

utgångspunkt från skatteleverans under tidigare uppbördsterminer eller tidigare fastställelsebeslut, approximativt beräkna storleken av innehållna oredovisade skatteavdrag utan fördelning på arbetstagare och avkräva arbetsgivaren denna summa. Sedan arbetsgivaren lämnats tillfälle inkomma med erinringar, skulle det beräknade beloppet kunna fastställas till betalning.

#### *Skärpning av gällande straffpåföljder och hårdare straffmätning*

Ett stort antal länsstyrelser har ansett en skärpning påkallad av gällande påföljder vid underlåtenhet att fullgöra arbetsgivare åvilande skyldigheter. Härvid har även uttalats att en upprepning av försummad skatteinbetalning borde betraktas som en försvårande omständighet vid straffmätningen i större utsträckning än som för närvarande syntes vara fallet.

#### *Möjlighet för lokal skattemyndighet att förelägga vite*

Flera länsstyrelser har förordat att lokal skattemyndighet för undvikande av onödig tidsutdräkt får rätt att förelägga arbetsgivare vite, då denne inte hörsammar anmaning att inkomma med bokföringshandlingar.

#### *Publicering av arbetsgivares underlåtenhet att redovisa innehållna skatteavdrag*

En länsstyrelse har ansett att det bör övervägas om inte arbetsgivares underlåtenhet att redovisa innehållna skatteavdrag lämpligen bör offentliggöras genom publicering i de organ, som lämnar uppgift om konkurser, växelprotester, lagsökningsutslag, betalningsförelägganden m. m.

Riksdagsrevisorerna uttalar för sin del att en allmän skyldighet för arbetsgivarna att hålla skattemedlen avskilda från övriga tillgångar synes stöta på vissa praktiska svårigheter. Även om utvecklingen på förevarande område kan anses tala för införandet av en dylik skyldighet, torde enligt revisorerna likväl alltjämt övervägande skäl föreligga för bibehållande av den nuvarande ordningen.

Revisorerna anser det emellertid inte uteslutet att man genom vissa mera begränsade åtgärder bör kunna förhindra att arbetsgivare för egen räkning förbrukar innehållna skattemedel. Revisorerna erinrar härvid om det av några länsstyrelser väckta förslaget enligt vilket notoriskt försumlig arbetsgivare skulle kunna åläggas att inbetala avdragen skatt efter varje avlöningstillfälle. Även om sådant förfarings sätt kan komma att innebära ett merarbete för såväl arbetsgivaren som berörda myndigheter, anser sig revisorerna böra förorda att förutsättningarna för införandet av en dylik bestämmelse närmare undersöks.

Enligt revisorerna bör vidare övervägas, om inte den lokala skattemyndigheten bör få rätt att ge vitesföreläggande i de fall, då anmaning att in-

komma med bokföring för granskning inte hörsammas av en tredskande arbetsgivare. För en sådan lagändring talar enligt revisorerna — förutom det förhållandet att omgången över länsstyrelse förorsakar dröjsmål — att taxeringsnämnd enligt den nya taxeringsförordningen utrustats med befogenhet att förelägga vite.

Beträffande det av vissa länsstyrelser uttalade önskemålet om en skärpning av gällande straffpåföljder, förklarar revisorerna att det även enligt deras mening kan med fog diskuteras om inte de straff, som nu kan utmätas med tillämpning av UF, utgör ett alltför ringa återhållande moment för de arbetsgivare, som av olika anledningar för egen del vill utnyttja de innehållna skattebeloppen. Utan att för egen del närmare ta ställning till frågan, huruvida ändrade bestämmelser härutinnan är påkallade, vill revisorerna framhålla det angelägna i att detta spørsmål i fortsättningen följs med uppmärksamhet. En viss effekt synes enligt revisorerna för övrigt kunna erhållas redan inom ramen för gällande bestämmelser, nämligen om domstolarna utnyttjar möjligheterna att döma till frihetsstraff vid exempelvis upprepade förseelser. Revisorerna vill slutligen i detta sammanhang erinra om att en länsstyrelse framfört tanken, att sådan försummelse varom här är fråga bör offentliggöras i de publikationer som lämnar uppgift om konkurser, växelprotester, lagsökningsutslag, betalningsförelägganden m. m. En dylik åtgärd skulle enligt revisorerna otvivelaktigt sporra arbetsgivarna att sköta inbetalningarna, enär de i annat fall äventyrar sina kreditmöjligheter. Revisorerna anser sig emellertid inte kunna överblicka konsekvenserna av ett dylikt förfarande men förutsätter att det närmare övervägs.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

Såvitt vi kunnat finna fullgör det helt övervägande antalet arbetsgivare sina skyldigheter enligt UF på ett mycket förtjänstfullt sätt. Man torde även kunna uttala som allmänt omdöme, att uppbördsförordningens bestämmelser om arbetsgivares ansvarighet och kontroll av arbetsgivare väl fyller sin funktion. De förslag som diskuterats syftar inte heller till några mer genomgripande ändringar härutinnan utan avser snarare vad man skulle kunna kalla en finslipning i vissa detaljer. Undantag härifrån utgör dock tanken att införa en allmän skyldighet för arbetsgivarna att hålla skatte-medlen avskilda från övriga tillgångar. Man torde väl dock numera allmänt vara överens om att en sådan ordning inte är praktiskt möjlig att genomföra.

Vi anser det vara av särskilt stor betydelse att kontrollen av arbetsgivarna är uppbyggd på bästa lämpliga sätt. Systemet med de hos de lokala skattemyndigheterna förda registren över arbetsgivarna med däri fortlöpande gjorda anteckningar om inbetald källskatt har visat sig utgöra ett mycket värdefullt kontrollmedel. Det är emellertid av stor vikt att de försummelser

som upptäcks med hjälp härav också relativt snabbt blir föremål för åtgärd. Tillgången på personal som är utbildad för denna verksamhet blir härvid av avgörande betydelse. Snabbheten i kontrollverksamheten måste dock om önskad effekt skall uppnås få gensvar från indrivningsmyndigheternas sida i form av skyndsamma exekutiva åtgärder.

Vi är över huvud taget av den uppfattningen att en effektivisering av uppbörds- och indrivningsförfarandet i mångt och mycket är en personal- och organisationsteknisk fråga och att det redan inom ramen för nu gällande bestämmelser föreligger möjligheter att mer verkningsfullt ingripa mot försumliga arbetsgivare. Vi tänker härvid inte endast på betydelsen av att uppbörds- och indrivningsmyndigheterna har tillräckliga personella resurser och att åtgärder för skattens fastställande och indrivning sker med skyndsamhet och såvitt angår indrivningen utan medgivande av opåkallade amorteringsfrister, utan även på vikten av att domstolarna beaktar möjligheterna att döma till frihetsstraff i graverande fall.

De åtgärder för en utbyggnad av arbetsgivarkontrollen, som ifrågasatts av 1957 års riksdagsrevisorer, synes i allt väsentligt syfta till att ge de lokala skattemyndigheterna ett fastare grepp på framför allt de notoriskt försumliga arbetsgivarna. Detta är även enligt vår mening särskilt angeläget och de förslag som härutinnan framlagts bör därför närmare övervägas.

#### Överväganden och förslag

Av de tidigare redovisade förslagen vill vi i första hand beröra det, som avser åläggande för arbetsgivare att redovisa innehållen skatt efter varje avlöningstillfälle.

Motivet för ett dylikt åläggande skulle väl närmast vara att lokal skattemyndighet härigenom skulle få möjlighet att på ett snabbare sätt än för närvarande komma till rätta med och utfärda fastställelsebeslut beträffande försumliga arbetsgivare och att förhindra att arbetsgivares skatteskuld hinner stiga under den tid som förflyter från den tidpunkt då försummelsen uppkommit tills ärendet är klart för indrivning.

Med anledning härav vill vi först framhålla, att den tid, som hinner förflyta innan en betalningsförsummelse blir föremål för lokal skattemyndighets åtgärder, i allmänhet är relativt kort. Av de uppgifter, som vi erhållit från Stockholms stads uppbördsverk rörande 1962 års verksamhet, framgår att i ca 70 procent av under detta år behandlade fall av betalningsförsummelser åtgärder vidtagits senast inom sex månader efter det försummelsen inträffade. Det kan såsom tidigare påpekats också antas att de lokala skattemyndigheterna på andra håll i landet hinner ingripa än snabbare.

De tidsvinster, som det ifrågasatta systemet maximalt skulle kunna tänkas medföra, kan beräknas uppgå till ca tre månader beträffande arbetsgivare med veckoavlönad personal och ca två månader när lönerna utbetalas

per månad. En reducering av tidsvinsterna sker emellertid successivt allt eftersom avlöningsperioderna närmar sig respektive uppbördsterminer och därmed den tidpunkt då lokal skattemyndighet normalt skall ha fått kännedom om arbetsgivarens försummelse genom meddelande från vederbörande postkontors skatteavdelning.

Vid bedömandet av de fördelar, som en tidsvinst av här angivet slag kan beräknas medföra, måste beaktas, att effektiviteten av uppbördsförfarandet är en produkt av de sammanlagda verkningarna av de lokala skattemyndigheternas och de exekutiva organens åtgöranden. I nu förevarande hänseende ankommer därvid det svåraste och känsligaste avgörandet på sistnämnda organ, nämligen frågan hur länge man kan och bör låta anstå med att vidta utmätnings- eller konkursåtgärder gentemot den försumlige arbetsgivaren. Ju längre tid som tillåts förflyta innan dessa åtgärder anses böra vidtas ju mindre betydelsefull blir som regel den tidsvinst varom här är fråga. Man torde kunna utgå från att de tidsvinster, som det genomsnittligt kan röra sig om, i regel saknar större betydelse för indrivningsresultatet.

Vi ställer oss tveksamma till den ifrågasatta anordningen även ur den synpunkten, att de fördelar, som trots allt i viss utsträckning skulle kunna vara förenade därmed, inte torde uppvägas av de administrativa besvärligheter som uppstår. För de lokala skattemyndigheternas del blir det oftast vanskligt att avgöra när det ifrågasatta förfarandet bör tillgripas. Övervakningen av att arbetsgivarna följer de lokala skattemyndigheternas åläggande torde vidare med all säkerhet kräva en kontinuerlig och icke obetydlig arbetsinsats. Man torde också få räkna med att i stor utsträckning besvär skulle komma att anföras över de lokala skattemyndigheternas och länsstyrelsernas beslut.

Den ifrågasatta anordningen har även synts oss mindre angelägen med tanke på att de lokala skattemyndigheterna redan med nuvarande bestämmelser kan ingripa mot notoriskt försumliga arbetsgivare utan att avvakta meddelande från postens skatteavdelning. Granskning av en arbetsgivares räkenskaper kan sålunda ske omedelbart i anslutning till uppbördstermin och uppgift om utbetalda löner och beloppet av verkställda skatteavdrag från arbetsgivare när som helst infordras med stöd av 78 § 2 mom. UF. Tilläggas kan också att enligt bestämmelserna i 53 § UF det är möjligt att, när så påkallas, även ålägga arbetsgivare med endast en arbetstagare att redovisa innehållen skatt under särskilt redovisningsnummer. Härigenom underlättas även kontrollen av dessa arbetsgivare.

Med hänsyn härtill avstyrker vi den ifrågavarande anordningen, enligt vilken arbetsgivare skulle kunna åläggas att redovisa innehållen skatt efter varje avlöningstillfälle.

Även det förslag, enligt vilket lokal skattemyndighet skulle medges rätt att på grundval av tidigare skatteleverans eller fastställelsebeslut approxi-

mativt beräkna och fastställa ansvarighet, har motiverats med angelägenheten av att ett exigibelt underlag snarast erhålls för indrivningen.

Detta förslag har ur praktisk synpunkt den fördelen, att det därmed skulle bli möjligt för de lokala skattemyndigheterna att fastställa ansvarighet även för de fall, då arbetsgivaren inte hörsammar anmaning eller vitesföreläggande att tillhandahålla bokföringshandlingar eller anteckningar. Sådana fall synes inte ovanliga och det dröjsmål som därvid uppstår innan fastställelse kan ske blir ofta förhållandevis långvarigt. Bestämmelsen här om skulle lämpligen kunna utformas efter mönster av 29 § förordningen om allmän varuskatt och 18 § förordningen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, vilka stadganden i sin tur införts efter förebild av 21 § taxeringsförordningen.

Ett införande av den ifrågasatta anordningen synes oss emellertid tveksamt redan av det skälet att en approximativ eller skönsmässig beräkning närmast är motiverad, då fråga är om att bestämma en omsättning eller inkomst, som är beroende av arten eller omfattningen av den skattskyldiges verksamhet. Den innehållna skatten utgör ett fixt belopp, som inte i och för sig kan göras till föremål för några ungefärliga beräkningar. En skönsmässig fastställelse måste därför i fråga om innehållen skatt alltid göras i medvetandet om att ett nytt beslut senare måste meddelas, inte minst för att rätt belopp skall kunna gottskrivas arbetstagarna. Man torde vidare inte gärna med nuvarande uppbördssystem kunna tänka sig att arbetsgivaren slutligt skall vara ansvarig för andra belopp än som faktiskt gottskrivits namngivna arbetstagare.

Ett fastställelsebeslut, som grundar sig på en ungefärlig uppskattning av innehållen skatt, kommer sålunda att utgöra ett påtryckningsmedel för att förmå arbetsgivaren att förete för fastställelsen nödiga handlingar. Ett påtryckningsmedel med sådant syfte föreligger emellertid redan i gällande vitesbestämmelser.

Vi anser det inte lämpligt att med användande av en preliminär exekutionsurkund utöva påtryckning på arbetsgivarna. Det föreslagna förfarandet synes oss mindre motiverat även ur den synpunkten, att de lokala skattemyndigheterna numera enligt lagen den 16 juni 1961 om handräckning vid taxeringsrevision kan erhålla handräckning för handlingarnas eftersökande och omhändertagande. Den av oss i annat sammanhang föreslagna utformningen av restavgiften kan vidare tänkas medföra en nedgång av antalet arbetsgivare, som inte frivilligt överlämnar bokföringshandlingar eller anteckningar.

Vi anser oss därför böra avstyrka även detta förslag.

Som framgår av tidigare lämnad redogörelse för gällande bestämmelser äger länsstyrelse vid vite förelägga försumlig arbetsgivare att tillhandahålla bokföringshandlingar och anteckningar för kontroll och att lämna uppgift

om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda löneavdrag. Länsstyrelsen kan på enahanda sätt utfärda föreläggande för arbetsgivare, som antingen underlåter att efter anmaning av lokal skattemyndighet lämna uppgift om löneförmån m. m., som kan antas komma att utbetalas till anställd under inkomståret, eller inte verkställer skatteavdrag i föreskriven ordning. Arbetsgivare kan slutligen åläggas av länsstyrelse att vid vite lämna arbetstagare i 43 § UF föreskrivna uppgifter om avdragen skatt. Beträffande skattskyldig gäller att vite må föreläggas om denne inte hörsammar anmaning att avlämna preliminär självdeklaration, att fullständiga sådan deklaration eller att för jämkning inkomma med debetsedel å preliminär skatt.

Den fråga, som här närmast aktualiserats av riksdagsrevisorerna, är om man för undvikande av omgången över länsstyrelse lämpligen bör tillerkänna de lokala skattemyndigheterna rätt att ge vitesföreläggande i de fall, då anmaning att inkomma med bokföring för granskning m. m. inte hörsammas av tredskande arbetsgivare. Revisorerna erinrar härvid om att taxeringsnämnd enligt den nya taxeringsförordningen utrustats med befogenhet att förelägga vite.

Nu gällande bestämmelser att vite må föreläggas av taxeringsnämnd för att förmå skattskyldig att lämna för taxeringen erforderliga uppgifter infördes 1956 i samband med antagandet av nu gällande taxeringsförordning. Dessförinnan ankom det på länsstyrelsen att besluta om vitesföreläggande. 1955 års taxeringsakkunniga, som i sitt betänkande SOU 1955: 51 om ändrad taxeringsorganisation framlade förslag till nu gällande bestämmelser, framhöll att vitesföreläggande dittills förekommit i mycket ringa omfattning på grund av att förfarandet vållat en viss omgång. Erfarenheten hade enligt de sakkunniga visat att åtskilliga skattskyldiga utnyttjat de möjligheter som sålunda fanns att försvåra taxeringsnämndernas arbete. En viss tveksamhet kunde emellertid, uttalade de sakkunniga, råda om lämpligheten att tillägga taxeringsnämnderna rätt att utsätta viten. Härom anförde de sakkunniga.

Viten förelägges emellertid enligt olika bestämmelser av ett stort antal myndigheter, däribland kommunala nämnder såsom byggnadsnämnder och hälsovårdsnämnder. Inom domstolsväsendet ombesörjes kallelser och därmed förenade vitesförelägganden ofta självständigt av tjänstemän i kansliskrivares tjänsteställning. Det bör starkt understrykas, att fråga inte är om vitets utdömande. Detta bör liksom hittills tillkomma länsstyrelsen, som enligt allmänna regler därvid har att pröva huruvida omständigheterna är sådana att vite bort föreläggas, varjämte länsstyrelsen kan nedsätta vitet, om detta är för högt. Ur rättssäkerhetssynpunkt torde allvarligare invändningar inte kunna göras om rätten att besluta om vitesföreläggande uppdrages åt taxeringsnämndens ordförande. Expeditionen får då ta formen av en anmaning med vitesföreläggande, undertecknad av ordföranden och kontrasierad av taxeringsassistenten.

Såvitt vi kunnat finna kan det inte anföras några betänkligheter mot att lokal skattemyndighet får rätt att förelägga tredskande arbetsgivare vite

för utfående av de bokföringshandlingar eller anteckningar som erfordras för att innehållen skatt skall kunna fastställas till betalning. Det må för övrigt erinras om att lokal skattemyndighet bemyndigats förelägga vite enligt förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. Om man anser sig böra införa en dylik ordning synes man emellertid för enhetlighetens skull även böra låta lokal skattemyndighet förelägga vite i de övriga fall, där vite nu kan ifrågakomma för att förmå arbetsgivare eller skattskyldig att lämna uppgift till lokal skattemyndighet. Av särskilt värde kan måhända bli, att lokal skattemyndighet därmed även kan ålägga arbetsgivare att vid vite lämna uppgift om anställda arbetstagare, utbetalda löner och beloppet av verkställda löneavdrag. Med en sådan utformning av vitesbestämmelserna kan det förväntas att lokal skattemyndighet i större utsträckning än för närvarande skall kunna fastställa ansvarighet på arbetsgivarnas egna uppgifter. Detta bör i sin tur medföra ett snabbare förfarande och en viss arbetsbesparing.

Vi föreslår därför att de lokala skattemyndigheterna medges rätt att förelägga vite i nu avsedda fall. Det bör emellertid förutsättas att de lokala skattemyndigheterna iakttar återhållsamhet vid tillämpningen av vitesbestämmelserna och att vite i allmänhet tillgrips först sedan andra utvägar prövats. Vi vill även föreslå att vitet i likhet med vad som gäller enligt 123 § TF bestämmes till lägst 100 kr. och högst 5 000 kr. samt att vite inte får föreläggas staten, kommun eller annan menighet och ej heller ämbets- eller tjänsteman i tjänsten. Likaså synes på sätt skett i 124 § TF böra intas bestämmelse om dels att vite ej må utdömas om det befinns att ändamålet med detsamma förfallit, dels att ändamålet med vitet inte skall anses ha förfallit om vitesföreläggandet iakttagits först efter det att framställning gjorts om vitets uttagande. Vi anser det även önskvärt att i UF införs bestämmelse om att besvär inte må föras över beslut varigenom vite förelagts.

I likhet med revisorerna anser vi att en publicering av namnen på de arbetsgivare, som underlåter att redovisa innehållen skatt, i och för sig skulle verka betalningsfrämjande. Ett sådant tillkännagivande skulle såsom revisorerna anfört lämpligen kunna ske i de publikationer vari redan nu lämnas uppgift om konkurser, växelprotester m. m.

De publikationer, varom det här är fråga, är t. ex. Svensk Handelstidning Justitia och köpmannaföreningarnas rapporter, vilka utsänds till prenumeranter eller medlemmar, huvudsakligen inom affärsvärlden. Publikationerna tjänar med andra ord främst ett intresse för dem, som i sin verksamhet är i behov av att veta hur leverantörer och andra kontrahenter sköter sina ekonomiska mellanhavanden. Förekommande uppgifter om konkurser m. m. inhämtas för publikationernas räkning mot viss ersättning från rådhus- och häradsrätterna, utmätningsmännen m. fl. eller av egna organ.

Enligt vår mening finns det emellertid knappast någon anledning att det

allmänna skulle åta sig att svara för en publicering av nu avsedd art. Det är härvid att märka att ett offentliggörande genom det allmännas försorg av uppgifter av detta slag för närvarande ifrågakommer endast då kungörandet — såsom beträffande konkurser — utgör ett led i ett offentligrättsligt reglerat förfarande. Ett offentliggörande av de uppgifter varom här är fråga skulle inte tjäna något sådant ändamål utan närmast komma att stå som en service gentemot dem som prenumererar eller på annat sätt erhåller tillgång till förevarande publikationer. Enligt vad vi erfarit är emellertid företrädarna för publikationerna intresserade av att för egen räkning utnyttja det material rörande arbetsgivarna, som finns hos de lokala skattemyndigheterna. Något hinder för att hos de lokala skattemyndigheterna ta del av de resolutioner, varigenom arbetsgivare förklarats ansvariga för innehållen skatt, föreligger inte och bör enligt vår mening ej heller uppställas.

Vi har inte funnit anledning att närmare ingå på den av vissa länsstyrelser diskuterade frågan om behovet av att skärpa de straffrättsliga påföljderna vid underlåtenhet att redovisa innehållen skatt. Såsom riksdagsrevisorerna framhållit ger redan gällande bestämmelser möjlighet att döma till frihetsstraff. Underlåtenhet att redovisa innehållen skatt kan vidare ur brottsynpunkt jämföras med arbetsgivares underlåtenhet att tillstålla utmättningsman belopp, som innehållits genom införsel. Beträffande sistnämnda förseelse har förslag till ändrade bestämmelser framlagts av lagberedningen. Det torde ur åtskilliga synpunkter vara lämpligast att låta föreliggande spörsmål anstå till dess lagberedningens förslag slutligt behandlats.

### Ansvarighet för arbetsgivares ställföreträdare

#### Direktiven

I de för oss lämnade direktiven anges såsom en särskild fråga riksräkenskapsverkets i skrivelse till finansdepartementet gjorda påpekande angående möjligheterna att göra ställföreträdare för arbetsgivare, som är juridisk person, ansvarig för skattebelopp, som han underlåtit att innehålla genom skatteavdrag eller att redovisa. Riksräkenskapsverket anförde i sin förenämnda skrivelse i huvudsak följande.

Justitiekanslersämbetet hade med skrivelse överlämnat två högsta domstolens domar den 21 december 1957, vari kronan yrkat att vissa ställföreträdare måtte förklaras skyldiga att utge skadestånd till Kronan på grund av förseelser mot UF. I domarna utsades att därest skattebelopp som arbetsgivare innehållit inte inbetalades på sätt vid straffansvar föreskrivits, detta inte i och för sig innebar att arbetsgivaren eller dennes ställföreträdare genom brott tillfogade Kronan skada till samma belopp. För den händelse arbetsgivaren verkställde skatteavdrag å arbetstagarens lön men ej redovi-

sade innehållet belopp, gavs utförliga föreskrifter om hur genom lokal skattemyndighets och länsstyrelsens försorg arbetstagaren påförd skatt skall avkortas samt en fordran å arbetsgivaren till motsvarande belopp fastställas, debiteras och indrivs. Vid angivna förhållanden och med hänsyn till vad UF i övrigt innehöll rörande beskaffenheten av nämnda fordran å arbetsgivaren kunde den som fälldes till ansvar jämlikt 80 § 1 mom. andra stycket UF, i brist på uttryckligt stadgande, inte förpliktas att såsom skadestånd gälda, helt eller delvis, det arbetstagare ursprungligen påförda skattebelopp, som i särskild ordning påfördes arbetsgivare.

En ledamot av högsta domstolen hade emellertid anfört skiljaktig mening och uttalat, att med hänsyn särskilt till den likhet med en uppbördsmans åliggande, som arbetsgivares ifrågavarande skyldighet erbjöd, och den allvarliga straffpåföljd underlåtenhet att fullgöra skyldigheten ansetts skola medföra, skäl inte fanns att frångå vad som i allmänhet gällde om bolagslednings ansvarighet när genom dess förvållande i bolagets verksamhet åsidosatts straffsanktionerad föreskrift till skydd för utomståendes intressen. Ifrågavarande ledamot hade på grund därav ansett skyldighet föreligga att utgiva skadestånd till Kronan.

Efter framläggande av vissa synpunkter på föreliggande problem anhöll riksräkenskapsverket, att frågan om ställföreträdarens ansvarighet för arbetstagares skatt måtte upptas till bedömande i samband med att en översyn av UF i annat sammanhang blev aktuell.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

De skatteförluster, som för närvarande uppstår genom att juridisk person inte redovisar innehållen skatt, synes till helt övervägande del vara att hänföra till aktiebolagen. Detta förhållande är bl. a. en följd av att aktiebolagsbildning blivit allt vanligare.

Bland aktiebolagen intar de s. k. fåmansbolagen, i vilka det bestämmande inflytandet på grund av aktieinnehavet oftast utövas av endast en eller ett fåtal delägare, en i förevarande hänseende speciell ställning. Det har nämligen visat sig att bolag av denna typ inte sällan fortsätter sin verksamhet långt efter det att bolaget enligt bestämmelserna i ABL bort träda i likvidation på grund av att aktiekapitalet gått förlorat. Då bolaget slutligen på egen begäran eller efter framställning från vederbörande utmätningsman försatts i konkurs, har det ofta kunnat konstateras att tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats eller i varje fall uppgått till obetydliga belopp i jämförelse med vad bolaget häftar för i fråga om skatteskulder av olika slag. Man har därvid inte kunnat undgå att dra slutsatsen att bolagsformen mer eller mindre medvetet utnyttjats för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.

Underlåtenhet från juridisk persons sida att redovisa innehållen skatt förekommer givetvis även i fråga om verksamhetsgrenar, som bedrivs i annan form än aktiebolagets. Det har således exempelvis förekommit att ekonomisk förening och stiftelse underlåtit att redovisa innehållen skatt. Fall av detta slag synes emellertid enligt vad vi inhämtat från Stockholms stads uppborðsverk vara sällsynta. Såvitt angår fastställande av ansvarighet för juridisk person på grund av bristande redovisning av innehållen skatt synes de lokala skattemyndigheterna i stort sett komma i beröring endast med de företag som bedrivs i aktiebolagets eller handelsbolagets form. Bolagsmännen i ett handelsbolag är emellertid enligt 19 § lagen om handelsbolag och enkla bolag ansvariga för handelsbolagets förbindelser såsom för egen skuld. Delägare i handelsbolag kan således redan enligt nu gällande lagstiftning förpliktas att solidariskt med handelsbolaget erlagga innehållen skatt, som inte redovisats beträffande bolagets anställda.

Ovan redovisade förhållanden leder närmast till att frågan i vilken mån ställföreträdare för arbetsgivare skall kunna göras ansvarig för arbetstagar-skatt i första hand bör övervägas med tanke på aktiebolagen.

Beträffande registrerat aktiebolag gäller som huvudregel, att endast bolagets egna tillgångar svarar för bolagets förbindelser. Styrelseledamöter och andra bolagsorgan kan emellertid under i ABL angivna förutsättningar ådra sig personlig ansvarighet. Denna ansvarighet består antingen i en skyldighet att från viss tidpunkt svara för bolagets uppkommande förbindelser eller i skyldighet att utge skadestånd. Reglerna härom är i huvudsak följande.

Enligt 146 § ABL åligger det styrelsen och verkställande direktör att, närhelst anledning yppas till antagande, att aktiekapitalet till två tredjedelar (eller i bolagsordningen bestämd mindre del) gått förlorat ofördröjligen upprätta särskild balansräkning (s. k. likvidationsbalansräkning) för utrönande av bolagets ställning. Visar det sig härvid att bristen överstiger den angivna gränsen, skall styrelsen sedan yttrande inhämtats av revisorer-na ofördröjligen utlysa bolagsstämma för prövning av balansräkningen och frågan om bolaget skall träda i likvidation. Minst en vecka före stämman skall vidare genom styrelsens och verkställande direktörens försorg avskrift av balansräkningen och av revisorer-nas yttrande avsändas till patent- och registreringsverket. Härigenom blir förhållandet offentligt.

Underlåter styrelseledamöterna eller verkställande direktör att fullgöra vad som sålunda åligger dem, blir de enligt 148 § första stycket ABL solidariskt ansvariga för bolagets därefter uppkommande förbindelser. Om skyldigheten att framlägga likvidationsbalansräkning upphör genom att bristen i aktiekapitalet nedbringats under den kritiska gränsen inträder emellertid inget ansvar för förbindelser, som uppkommer därefter. Styrelseledamöters och verkställande direktörs ansvarighet, som redan tidigare uppkommit, kvarstår däremot oförändrad.

Med hänsyn bl. a. till att aktieägare i s. k. fåmansbolag inte alltid själv fungerar som styrelse eller verkställande direktör är av intresse att även något beröra bestämmelserna om aktieägares ansvarighet då aktiekapitalet går förlorat.

När bolagsstämman — kanske en enda aktieägare — ställs inför faktum att aktiekapitalet gått förlorat till två tredjedelar (eller den mindre del som angetts i bolagsordningen) har stämman att välja mellan två lösningar. Antingen skall beslut fattas om likvidation och likvidatorer utses inom fyra månader eller ordnas så att hela bristen täcks genom kapitaltillskott eller nedsättning av aktiekapitalet. Om det inte förfars på detta sätt blir aktieägare, som med vetskap om förhållandet deltagit i beslut om fortsättande av bolagets verksamhet, enligt 142 § andra stycket ABL ansvarig för bolagets därefter uppkommande förbindelser. Sådan ansvarighet ådrar sig även aktieägare, som efter utgången av nämnda fyra månader deltar i beslut om fortsättande av bolagets verksamhet eller handlar å bolagets vägnar. Slutligen är att tillägga att om beslut om likvidation inte fattas men bristen i aktiekapitalet senare helt försvinner genom tillskott eller nedsättning, något ansvar inte uppstår för förbindelser som därefter uppkommer.

Bolagsorganens skadeståndsansvar gäller dels emot bolaget dels emot bolagets borgenärer och annan tredje man.

Skadeståndsskyldighet mot bolaget ådrar sig styrelseledamot, verkställande direktör, revisor och vissa andra funktionärer, som vid fullgörandet av sitt uppdrag uppsåtligen eller av vårdslöshet tillskyndar bolaget skada. Skyldig att utgiva skadestånd till bolaget blir vidare aktieägare, som genom överträdelse av ABL eller bolagsordning uppsåtligen eller av grov vårdslöshet tillskyndat bolaget skada eller genom begagnande av sitt inflytande över styrelseledamot, verkställande direktör eller likvidator uppsåtligen medverkat till åtgärd av denne, som innebär att fördel uppenbarligen beredes vissa aktieägare till nackdel för bolaget.

Skadeståndsansvar gentemot bolags borgenär och annan tredje man föreligger för styrelseledamot, verkställande direktör, revisor och vissa andra funktionärer samt aktieägare beträffande skada, som de genom överträdelse av ABL eller bolagsordning uppsåtligen eller av vårdslöshet (beträffande aktieägare grov sådan) tillskyndat borgenär eller annan tredje man. Vidare är aktieägare, som uppsåtligen genom begagnande av sitt inflytande över styrelseledamot, verkställande direktör eller revisor, medverkat till åtgärd, som innebär överträdelse av ABL eller bolagsordning till skada för bolags borgenär eller annan tredje man, skyldig att utgiva ersättning till denne.

Såsom tidigare anförts har högsta domstolen (N.J.A. 1957 s. 757) förklarat att den som fälls till ansvar enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kan förpliktas att som skadestånd betala det skattebelopp, som arbetsgivare har att inbetala enligt lokal skattemyndighets beslut. Härav behöver måhända inte med nödvän-

dighet följa att en ställföreträdare, som överträder bestämmelserna i ABL eller bolagsordning, inte heller kan åläggas att betala oredovisad skatt såsom skadestånd i enlighet med de särskilda stadgandena i ABL. Om bolaget fortsatt sin verksamhet efter det att likvidation bort komma till stånd, synes det väl vidare i och för sig rimligt att tänka sig att den solidariska betalningsskyldighet för bolagets förpliktelser, som ställföreträdare därmed ådrar sig, även omfattar ansvarighet för oredovisad skatt. Möjligheterna att i praktiken ta denna ansvarighet i anspråk synes emellertid inte vara särskilt stora och det torde tillhöra undantagen att yrkande om betalningsåläggande för ställföreträdare framställs från det allmännas sida.

För ett konstaterande av att ställföreträdare brustit i här angivna avseenden torde som regel få förutsättas att bolaget begärs i konkurs. Först genom konkursen kommer en så noggrann undersökning av bolagets förhållanden till stånd att det blir möjligt att fastslå exempelvis när bolaget bort träda i likvidation. Det är emellertid härvid att beakta att en sådan utredning inte företas enbart av det skälet att bolaget försatts i konkurs. Om bolagets tillgångar inte förslår till betalning av konkurskostnaderna och dessa inte heller förskotteras, kommer nämligen konkursen att avskrivas. Den åtgärd som dessförinnan vidtagits torde som regel endast utgöras av en sammanställning över bolagets tillgångar och skulder. En utredning angående ställföreträdarnas förhavanden förutsätter därför att konkurskostnaderna förskotteras. Om detta blir fallet förordnas konkursförvaltare, som har att närmare utreda bolagets ställning.

De här ovan redovisade omständigheterna torde i allmänhet medföra att någon närmare undersökning rörande ställföreträdarna inte sker beträffande konkursbon som saknar tillgångar. Detta blir i varje fall förhållandet om inte någon enskild borgenär förskotterar konkurskostnaderna. Förskottering från det allmännas sida synes nämligen ske endast när det finns anledning förmoda att ett fortsatt konkursförfarande skulle medföra utdelning. De aktiebolag i vilka ställföreträdare kan tänkas ha ådragit sig betalningsskyldighet är emellertid med stor sannolikhet inte sällan just de bolag, som under en längre tid fortsatt sin verksamhet utan att ekonomiska förutsättningar därför funnits och till följd därav saknar tillgångar när konkursen är ett faktum.

Mot bakgrunden av vad här ovan anförts torde få konstateras att möjligheterna att göra ställföreträdare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt inte för närvarande är stora. Detta måste — särskilt för de fall då underlåtenheten har sin grund i brottsligt förfarande från den persons sida, som handhar det verkliga bestämmandet i bolaget — ses som en allvarlig brist. Vi anser oss därför böra närmare undersöka i vilken utsträckning det är önskvärt och möjligt att införa särskilda regler angående ställföreträdarens ansvarighet för arbetstagares skatt.

Man bör emellertid härvid kunna begränsa sig till innehållen oredovisad

skatt. Då fråga är om ej avdragen skatt synes nämligen inte föreligga några mer välgående skäl för att tillskapa ansvarighet för ställföreträdarna, som går längre än som följer exempelvis av bestämmelserna i ABL. Underlåtenhet av här angivet slag synes i det övervägande antalet fall inte ha sin grund i en önskan att kringgå bestämmelserna i UF utan bottnar vanligen i en felbedömning av arbetsgivar-arbetstagarförhållandet eller bristande kännedom om att arbetstagaren haft att erlægga A-skatt. Arbetstagaren är vidare för dessa fall alltjämt ansvarig för skattebeloppet och detta kan vanligen — om arbetstagaren saknar tillgångar — uttas hos arbetsgivaren. Det må även erinras om att liknande synpunkter varit avgörande då man vid utformningen av förmånsrättsreglerna i 17 kap. 12 § 2 stycket HB inte medgav förmånsrätt i arbetsgivares konkurs för fordran avseende icke innehållen skatt.

#### Skadeståndsskyldighet

Enligt 6 kap. 1 § SL gäller som allmän regel, att skada som någon genom brott tillfogar annan skall gäldas av den brottslige antingen brottet skett med uppsåt eller av vållande. Det skadestånd, som den brottslige på detta sätt är skyldig att utge, kan ses som en påföljd av brottet. Kravet på skadestånd är emellertid ett privaträttsligt anspråk och skadestånd kan alltså inte utdömas utan yrkande därom av den berättigade. Om den berättigade så begär är åklagaren därvid enligt 22 kap. 2 § RB skyldig att i samband med åtalet förbereda och utföra även hans talan om skadestånd, om det kan ske utan olägenhet och hans anspråk inte finnes obefogat.

Denna allmänna skyldighet att gälda skada i anledning av brott utgör i enlighet med högsta domstolens här förut återgivna domar inte — i brist på uttryckligt stadgande härom — grund för att förplikta ställföreträdare, som fällts till ansvar enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF, att som skadestånd utge vad aktiebolaget innehållit av arbetstagares lön för gäldande av skatt. Den första fråga som då med hänsyn härtill uppställer sig är huruvida möjlighet att utdöma skadestånd i anledning av brott enligt förenämnda bestämmelse i UF bör tillskapas.

Arbetsgivare, som inte fullgör sin skyldighet att inom föreskriven tid inbetala belopp varmed arbetstagares lön minskats för gäldande av skatt, straffas med dagsböter eller fängelse i högst sex månader. För att straff skall ådömas krävs att uppsåt eller grov oaktsamhet ligger arbetsgivaren till last. Då fråga är om juridisk person ådöms straffet regelmässigt den eller de av ställföreträdarna, som befins vara ansvariga för underlåtenheten.

Med utgångspunkt från ovan angivna förhållanden torde det i och för sig kunna övervägas att införa föreskrift om att ställföreträdare, som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgör skyldighet att redovisa innehållen skatt, må kunna förpliktas att som skadestånd gälda vad som av det

innehållna beloppet inte kan utfås av bolaget. Vi ställer oss emellertid av flera skäl tveksamma inför en sådan lösning. Dessa skäl är av såväl principiell som praktisk natur.

Då en arbetsgivare — det må vara en fysisk eller juridisk person — minskat arbetstagares lön för gäldande av skatt, är han skyldig att redovisa beloppet under påföljande uppbördstermin. Vid underlåtenhet att fullgöra denna skyldighet fastställer lokal skattemyndighet beloppet till betalning. Enligt det förslag som vi framlagt i annat sammanhang skall sådan fastställelse kunna ske, såvitt angår innehållen oredovisad preliminär A-skatt, inom fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket arbetstagaren skolat erlægga kvarstående skatt, avseende det inkomstår då den preliminära skatten innehölls av arbetsgivaren. Om skatteavdrag skett för gäldande av kvarstående skatt räknas den femåriga preskriptionstiden för fastställelse från utgången av det uppbördsår under vilket den kvarstående skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. Sedan fastställelse skett gäller vidare i båda fallen att indrivning för uttagande av fastställt belopp — med visst undantag — inte får ske senare än fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket det innehållna beloppet fastställdes till betalning.

Ett belopp, som utdöms i form av skadestånd, omfattas i allmänhet av den allmänna preskriptionsregeln och en fordran på skadestånd kan alltså genom preskriptionsavbrott komma att hållas vid liv hur länge som helst. En ställföreträdare, som ålades att utgiva skadestånd, motsvarande vad som inte kunnat uttas av innehållen skatt hos aktiebolaget, skulle därmed komma att ansvara för betalningen av en fordran, som kanske sedan lång tid tillbaka preskriberats enligt de särskilda bestämmelserna i UF såvitt angår arbetsgivaren-aktiebolaget, d. v. s. den enligt uppbördssystemet huvudansvarige. Någon möjlighet att få beloppet åter av bolaget torde då inte stå ställföreträdaren till buds. Även om ställföreträdaren för sådant fall skulle tillerkännas regressrätt, torde han inte ha möjlighet att utfå någon ersättning av bolaget vid denna tidpunkt. Om inte bolaget redan tidigare ersatt ställföreträdaren för vad han betalt i skadestånd, torde bolaget nämligen i regel redan innan preskription inträtt ha gått i likvidation utan några egentliga tillgångar.

En utformning av ställföreträdarens ansvarighet som en skadeståndsskyldighet torde även medföra besvärligheter vid den praktiska tillämpningen. Då målet rörande ställföreträdarens ansvar på grund av brott enligt UF handläggs, torde det ofta inte vara möjligt att fastslå till vilket belopp skadan skall beräknas. I många fall torde det rent av förhålla sig så att det knappast kan göras gällande att någon skada — om denna beräknas motsvara obetalat skattebelopp och ogulden restavgift — då uppstått. Enligt mellan utmätningssmannen och bolaget träffat avtal pågår vid denna tid exempelvis en månatlig amortering av det fastställda beloppet. Frågan om skadestånd torde i dessa fall få anstå tills det visat sig att bolaget inte full-

gör sina amorteringar och saknar utmätningsbar egendom. För denna senare prövning av ställföreträdarens skadeståndsskyldighet gäller vanliga civilprocessuella regler, och bevisning om att brott enligt UF förelegat får så att säga tas om från början.

Man synes slutligen kunna ifrågasätta om man genom att utforma ställföreträdarens ansvarighet som en skadeståndsskyldighet låter ställföreträdaren vidkännas den påföljd som lämpligen bör följa med hänsyn till de särskilda reglerna i UF och det allmännas intresse av att källskattesystemet fungerar på ett tillfredsställande sätt. Vad det ur dessa synpunkter närmast gäller torde vara att söka åstadkomma en sådan ordning, att ställföreträdare, när skäl därtill föreligger, skall kunna förpliktas att utge innehållet skattebelopp, som arbetsgivaren-bolaget inte inbetalar. Att under dessa förhållanden ange ställföreträdarens ansvarighet som en skadeståndsskyldighet synes inte vara den naturligaste lösningen på föreliggande problem.

#### Solidarisk betalningsskyldighet

Det kan uppenbarligen inte ifrågakomma att exempelvis i ABL införa bestämmelse enligt vilken varje ställföreträdare skulle vara solidariskt ansvarig med bolaget för innehållen skatt, som inte redovisas i tid. För att sådan ansvarighet skall inträda måste, i likhet med vad som i allmänhet gäller när fråga är om utdömande av skadestånd, förutsättas, att den som skall förpliktas kan läggas minst oaktsamhet till last. Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kan ådömas med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, torde man emellertid böra begränsa ställföreträdarens ekonomiska ansvarighet till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger. För att ställföreträdare skall kunna förpliktas att solidariskt med bolaget utge innehållen men oredovisad skatt, bör med andra ord enligt vår mening krävas, att ställföreträdaren förfarit på sådant sätt att han är underkastad straffansvar enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF. Därmed vill vi emellertid inte ha sagt att man under alla förhållanden också skall ålägga ställföreträdare full solidarisk betalningsskyldighet då straffbarhet föreligger. Då särskilda skäl därtill föreligger bör därför betalningsskyldigheten kunna jämkas eller eftergivas.

Utformas reglerna angående ställföreträdarens ansvarighet i enlighet med vad ovan sagts torde den solidariska betalningsskyldigheten få ses som en påföljd för brott mot UF. Ställföreträdare, som tvingas utge innehållet skattebelopp, skall dock självfallet äga regressrätt mot bolaget eller annan juridisk person, varom det i det särskilda fallet kan vara fråga. I likhet med vad som gäller beträffande arbetsgivare, som enligt UF förpliktats betala icke innehållen skatt för arbetstagare, bör ställföreträdaren vidare kunna

erhålla utmätningmans biträde för beloppets uttagande hos bolaget när han med indrivningskvitto eller på annat stätt styrker att han erlagt detta.

Som förut nämnts är åklagare, när fråga är om enskilt anspråk på grund av brott, på målsägandens begäran skyldig att i samband med åtalet förbereda och utföra även målsägandens talan, om det kan ske utan olägenhet och hans anspråk inte finnes obefogat. Det får förutsättas att åklagaren på liknande sätt skall ha att tillvarata det allmännas intresse i fråga om ställföreträdarens betalningsskyldighet, när åtal väcks enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF.

Straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt kan i enlighet med gällande preskriptionsregler inte ådömas sedan två år förflutit från det brottet begicks. I avsnittet rörande restavgift har visats att de lokala skattemyndigheterna som regel mycket snabbt kommer försumliga arbetsgivare på spåren. Det tillhör emellertid inte ovanligheten att en arbetsgivare, som inte redovisar innehållen skatt, kan undgå upptäckt under två år eller mer. För dessa fall och då det allmännas anspråk mot ställföreträdare eljest enligt bestämmelserna i 22 kap. RB kommer att prövas i den för tvistemål stadgade ordningen, torde åklagaren ej utan särskilt stadgande därom vara behörig att föra talan om åläggande för ställföreträdare att gälda innehållen skatt.

Enligt vad tidigare sagts skall anspråket mot ställföreträdare grundas på det förhållandet att denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgjort skyldighet att redovisa innehållen skatt. Den utredning och bevisning, som härvid är erforderlig, ligger i nära anslutning till åklagarnas arbete med brottmål. Det måste därför bedömas som en fördel om det allmännas talan kunde utföras av åklagare även i sådana fall då målet på grund av brottspreskription eller annan anledning skall handläggas i den för tvistemål stadgade ordningen. Det antal mål vari åklagarna på detta sätt skulle få att föra talan vid sidan av brottmålen torde inte bli särskilt stort. Det finns därför knappast anledning att med tanke på åklagarnas arbetsbörda tveka att införa en skyldighet för dessa att utföra det allmännas talan även i andra fall än då åtal för brott enligt UF väcks.

Om det allmännas talan skall utföras av åklagare i enlighet med vad ovan sagts, uppkommer frågan på vilket sätt förfarandet skall gestalta sig.

Då en arbetsgivare underlåtit att redovisa innehållen skatt och det innehållna beloppet med anledning därav av lokal skattemyndighet fastställts till betalning, överlämnas för närvarande, när åtalsfrågan anses böra komma under bedömande, en kopia av beslutet angående fastställelsen och därtill hörande handlingar till åklagaren. Det synes lämpligt att åklagaren — då fråga är om juridisk person och ställföreträdare för denna — samtidigt underrättas om att talan bör föras mot ställföreträdaren beträffande visst belopp. Om straff på grund av preskription inte kan ådömas, skall handlingarna ändock överlämnas med angivande att fråga är endast om förplik-

telse för ställföreträdaren att utge visst belopp. För att förfarandet skall bli enhetligt torde de mål, som rör juridisk person och ställföreträdare för denna, böra överlämnas till åklagaren av vederbörande länsstyrelse. Detta förfarande bör vidare komma till användning såväl när yrkandet om betalningsskyldighet skall framställas i brottmålet som när prövningen härav skall ske i den för tvistemål stadgade ordningen. Beslut, varigenom fastställs att juridisk person är ansvarig för innehållen skatt, bör således inte av lokal skattemyndighet överlämnas till åklagare utan tillställas länsstyrelsen.

En allmän skyldighet för åklagare att föra det allmännas talan mot ställföreträdare i enlighet med vad förut sagts har i första hand avseende på förfarandet i underrätt. Åklagare, som för talan om ansvar i anledning av brott i högre instans, torde emellertid också vara behörig att utföra talan om anspråk som grundas på brottet. Om målet rörande svarandens betalningsskyldighet handlagts eller skall handläggas i den för tvistemål stadgade ordningen, ankommer det däremot på målsäganden att själv föra sin talan. Såvitt vi kunnat finna skulle det i och för sig kunna övervägas att införa ett stadgande enligt vilket åklagare hade att tillvarata det allmännas intresse i alla mål rörande ställföreträdare och oberoende av om dessa handläggs i den för brottmål eller tvistemål stadgade ordningen. Vi ställer oss emellertid tveksamma till en sådan lösning. Det torde i stället vara lämpligare att utforma reglerna angående tillvaratagandet av det allmännas intresse i dessa mål i enlighet med vad som i allmänhet gäller angående bevakning av kronans rätt. En närmare redogörelse härför har lämnats i avsnittet rörande allmänt ombud i uppbördsmål.

En utformning på sätt nu sagts av reglerna angående fullföljd av talan i mål angående ställföreträdarens betalningsskyldighet innebär i första hand att det allmänna, när mål handläggs i hovrätt eller högsta domstolen i den för tvistemål stadgade ordningen, skall företrädas av JK. Denna ordning torde emellertid även böra iakttas, när mål om ställföreträdarens betalningsskyldighet handläggs i samband med brottmålet. JK bör härvid vara oförhindrad att uppdra åt vederbörande åklagare att utföra talan. Åklagaren kommer därmed att föra det allmännas talan, såvitt angår underrätt efter anmälan från länsstyrelse, och såvitt angår högre instans efter uppdrag av JK.

Om man av olika skäl skulle anse att åklagare inte lämpligen bör företräda det allmänna, då fråga om ställföreträdarens ansvarighet skall handläggas i den för tvistemålet stadgade ordningen, torde det — i överensstämmelse med vad som i allmänhet gäller när kronans rätt skall bevakas — i stället få ankomma på länsstyrelsen att i varje särskilt fall förordna lämplig person att i underrätt föra det allmännas talan.

Enligt det förslag till preskriptionsregler som vi i annat sammanhang framlägger skall tiden för fastställelse och indrivning av innehållen skatt beräknas var för sig. Åtgärder för indrivning får i enlighet därmed vidtas

fem år efter utgången av det uppbördsår då fastställelsen skedde. Vi förutsätter att dessa preskriptionsbestämmelser får direkt tillämplighet beträffande ställföreträdarens solidariska betalningsskyldighet. Om fastställelse på grund av preskription inte kan ske gentemot den juridiska personen kan ställföreträdaren således inte heller förpliktas att betala det skattebelopp som innehållits. Har beloppet fastställts till betalning, bör ställföreträdaren å andra sidan kunna åläggas att utge beloppet så länge detta inte preskriberats för indrivningsåtgärder gentemot den juridiska personen. Ställföreträdarens ansvarighet skall med andra ord upphöra samtidigt med att tiden för fastställelse eller indrivning beträffande den juridiska personen utlöper. Vi vill i detta sammanhang även framhålla att några komplikationer inte torde behöva följa av att den juridiska personens ansvarighet provas i administrativ ordning medan ställföreträdarens betalningsskyldighet fastställs av domstol.

## KAPITEL 9

### Räntefrågor

#### *Gällande bestämmelser m.m.*

##### **Bestämmelsernas innehåll**

Om inbetald preliminär skatt överstiger den slutliga skatten, varmed likställes tillkommande skatt som helt eller delvis skall gäldas med den preliminära skatten, erhåller den skattskyldige enligt 69 § 1 mom. UF ränta med fem procent för en beräknad tid av ett år å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger 1 000 kr. Det belopp varå ränta skall beräknas skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Ränta, som tillgodoräknas skattskyldig, får vidare inte överstiga 100 000 kr.

Då fråga är om debiterad preliminär B-skatt eller preliminär A-skatt, som fastställts till betalning på grund av arbetsgivares underlåtenhet att verkställa skatteavdrag, är det, för att rätt till ränta enligt förevarande bestämmelser skall föreligga, tillräckligt att den preliminära skatten erlagts i sådan tid att betalningen kan beaktas vid debitering av den slutliga skatten. I övriga fall skall vid ränteberäkningen endast tas hänsyn till preliminär skatt, som erlagts senast den 30 april året näst efter inkomståret. Slutligen gäller att ränta enligt förevarande bestämmelser inte utgår om den skattskyldige i stället erhåller ränta å restituerat belopp i enlighet med stadgandena i 69 § 2 mom.

Skattskyldig är enligt 69 § 2 mom. berättigad erhålla ränta efter fem procent för år då slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt påförts obehörigen eller med för högt belopp, då överskjutande preliminär skatt tillgodoräknats med för lågt belopp samt då den skattskyldige eljest vunnit nedsättning i eller befrielse från slutlig, kvarstående eller tillkommande skatt eller berättigats återbekomma ytterligare överskjutande preliminär skatt. Om vid ränteberäkningen uppkommer öretal skall räntebeloppet jämnas till närmast högre hela krontal. Ränta utgår dock inte om räntebeloppet understiger 5 kr. Beräkning av ränta sker inte heller å belopp, som dödsbo befriats från att erlægga på grund av skattskyldigs död, eller å kvarskatteränta, som skall återbetalas till den skattskyldige. Om skattskyldig, som fått sin taxering nedsatt, i stället har att utgöra skatt, som debiterats eller hör debiteras å samma ort men i annan ordning eller å annan ort eller för annat år, skall ränta slutligen utgå endast å den del av överskjutande skattebelopp, som inte tas i anspråk för betalning av denna skatt.

Ränta enligt ovan angivna bestämmelser utgår till och med den dag då återbetalning sker till den skattskyldige. Beträffande den tidpunkt från vilken räntan skall beräknas gäller följande.

För skatt, som preliminärt erlagts under vederbörligt uppbördsår, beräknas räntan från utgången av nämnda år. För skatt, som inte erlagts i denna ordning, sker ränteberäkningen, om skatten inbetalts under förra hälften av ett uppbördsår, från och med den 1 därpå följande september och, om skatten inbetalts under senare hälften av ett uppbördsår, från och med den 1 därpå följande mars. Skatt, som betalats före uppbördstermin under vilken den förfallit till betalning, skall dock anses erlagd under uppbördsterminen. Om skatten erlagts i flera poster och restitutionen avser endast viss del av det sammanlagda skattebeloppet, skall vidare den skatt som återbetalats avräknas mot det eller de belopp som sist erlagts.

Om skattskyldigs slutliga skatt överstiger den gottskrivna preliminära skatten med minst en femtedel av den slutliga skatten eller med minst 10 000 kr. har den skattskyldige enligt 27 § 3 mom. UF att erlægga ränta med nio procent — för en beräknad tid av ett år — å den del av det överskjutande beloppet, som överstiger 1 000 kr. Det belopp varå ränta skall beräknas skall avrundas till närmast lägre hundratal kronor. Innan ränteberäkning sker skall också göras vissa justeringar i fråga om såväl den slutliga som den preliminära skatten.

I den slutliga skatten skall sålunda inte inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt eller i 1 § UF omfördälda avgifter eller annuiteter med undantag av folkpensionsavgift, tilläggsavgift och sjukförsäkringsavgift. Beträffande den preliminära skatten gäller, att i denna inte skall inräknas preliminär skatt, som erlagts efter den 30 april året näst efter inkomståret. Undantag härifrån utgör dock debiterad preliminär B-skatt och preliminär A-skatt, som fastställts till betalning på grund av arbetsgivares underlåtenhet att verkställa skatteavdrag. Sådan preliminär skatt gottskrivs den skattskyldige vid ränteberäkningen oberoende av om den är betald eller inte.

Den ränta, som skattskyldig har att erlægga enligt sist redovisade bestämmelser, benämns vanligen kvarskatteränta och kommer i allmänhet att utgå, då den skattskyldiges kvarstående skatt motsvarar minst en femtedel av den slutliga skatten eller uppgår till minst 10 000 kr. Som framgår av den lämnade redogörelsen kan emellertid även skattskyldig, som inte har kvarstående skatt, komma att påföras ränta, nämligen om inbetalning av preliminär skatt skett först efter den 30 april året näst efter inkomståret.

Skattskyldig, som fått ränta enligt ovan angivna bestämmelser sig påförd, kan under vissa förutsättningar få räntan nedsatt eller bli helt befriad därifrån. Om disproportionen mellan den slutliga och preliminära skatten beror av förhållanden, varöver den skattskyldige inte skäligen kunnat

råda, äger sålunda enligt 85 § 2 mom. UF vederbörande länsstyrelse efter ansökan befria den skattskyldige från att helt eller delvis gälda ränta. Räntebefrielse kan efter ansökan också meddelas samtaxerad make, som fått sig påförd ränta, vilken inte skulle ha utgått eller skulle ha utgått med lägre belopp om ränteberäkningen gjorts gemensamt för båda makarna. Ansökan om befrielse skall ha inkommit till länsstyrelsen före utgången av året näst efter taxeringsåret.

Bestämmelsen om ränta å kvarstående skatt infördes 1951 (proposition 1951: 203) och tillämpades första gången 1952. Samtidigt därmed föreskrevs att skattskyldig skall erhålla ränta å preliminär skatt, som överstiger motsvarande slutlig skatt.

Räntan å kvarstående skatt infördes i syfte att förmå sådana skattskyldiga, som i mera väsentlig mån själva kan bestämma storleken av sina inbetalningar av preliminär skatt, att så nära som möjligt anpassa dessa inbetalningar till den slutliga skatten. Föreskriften att ränta skall tillföras skattskyldiga, som inbetalt för mycket preliminär skatt, tillkom närmast som en konsekvens av räntan å kvarstående skatt.

Räntan å kvarstående skatt utgick från början efter fem procent och räntan å överskjutande preliminär skatt efter tre procent. För att rätt till ränta å överskjutande preliminär skatt skulle föreligga förutsattes vidare, i motsats till vad som numera är fallet, att den erlagda preliminärskatten översteg motsvarande slutliga skatt med minst en femtedel av den slutliga skatten eller med minst 10 000 kr.

I enlighet med i proposition 1956: 175 framlagt förslag om höjning av räntan å kvarstående och överskjutande preliminär skatt höjdes räntesatserna från och med 1957 till sju respektive fyra procent. Nu gällande procentsatser, nio respektive fem procent, infördes (proposition 1957: 186) att gälla från och med 1958. Det tidigare omnämnda kravet på att den överskjutande skatten skulle uppgå till minst en femtedel av den slutliga skatten eller till minst 10 000 kr. för att skattskyldig skall äga rätt till ränta slopades i enlighet med förslag i proposition 1959: 63. Efter förslag i proposition 1960: 118 infördes slutligen från och med den 1 juli samma år bestämmelse om att å överskjutande preliminär skatt utgående ränta inte får överstiga 100 000 kr.

Bestämmelserna om att skattskyldig skall erhålla ränta efter fem procent för år vid återbetalning av skattebelopp, som påförts obehörigen eller med för högt belopp eller som bortfallit efter besvär över taxering eller debitering, infördes i 1945 års uppbördsförordning. Dessa bestämmelser överensstämde med de regler härutinnan, som redan tidigare gällde enligt förordningen den 2 maj 1919 angående rätt till ränta vid restitution av utskylder m. m.

Såsom redan nämnts infördes bestämmelserna om ränta å kvarstående och överskjutande preliminär skatt enligt förslag i proposition 1951: 203.

Frågan om införandet av sådana bestämmelser hade redan tidigare varit föremål för behandling i proposition 1950: 244, vilken proposition dock inte vann riksdagens godkännande. I sistnämnda proposition gjordes emellertid av vederbörande departementschef vissa uttalanden som sammanställda med vad som senare anförts i detta sammanhang är av betydelse för bedömandet av hur räntebestämmelserna skall tillämpas vid ändring i taxering eller debitering. Departementschefen anförde sålunda beträffande ränta å överskjutande preliminär skatt.

Har ränta utgått å för mycket erlagd preliminär skatt men höjes sedermera taxeringen eller debiteringen, bör detta icke medföra skyldighet för den skattskyldige att återbetala räntan. Sänkes taxeringen eller debiteringen, bör detta å andra sidan icke föranleda, att högre ränta utgår än den, som bestämts i samband med avräkningen av preliminär skatt mot slutlig skatt.

Vid framläggandet av 1951 års proposition i frågan hänvisade departementschefen bl. a. till förestående uttalande.

Frågan om räntebestämmelsernas tillämpning blev föremål för mer ingående behandling av vederbörande departementschef i proposition 1953: 100 (s. 361 ff), som ligger till grund för nu gällande uppbördsförordning. Dessa uttalanden var till den del här är av intresse av följande innehåll.

Vidare torde enligt nuvarande bestämmelser rätt till vanlig restitutionsränta icke föreligga, då ytterligare överskjutande preliminär skatt skall återbetalas på grund av att vid debiteringen av den slutliga skatten preliminär skatt gottskrivits med för lågt belopp eller den överskjutande preliminära skatten blivit för låg på grund av annat avräkningsfel. I de sakkunnigas förslag till ny uppbördsförordning har förevarande bestämmelser givits en sådan avfattning att ränta skall utgå även i angivna fall. Jag biträder detta förslag.

Skall enligt beslut i taxerings- eller debiteringsmål redan påförd kvarstående skatt, fastighetsskatt m. m. eller tillkommande skatt utgå med lägre belopp än enligt tidigare beslut och hinner omdebitering verkställas och ny debetsedel utfärdas innan den påförda skatten förfallit till betalning, kan restitutionsränta uppenbarligen icke komma i fråga. I viss mån annorlunda blir förhållandet i fråga om skattskyldig, vilken på grund av omdebitering som nyss nämnts icke skall erlägga honom påförd kvarstående skatt och därjämte berättigas återbetomma för mycket erlagd preliminär skatt. I likhet med vad som föreslagits i fråga om återbetalning av ytterligare överskjutande preliminär skatt bör i angivna fall restitutionsränta utgå å den preliminära skatt, som den skattskyldige äger återfå. Däremot bör givetvis sådan ränta icke beräknas å det felaktigt påförda kvarskattebeloppet. — — —

I proposition nr 203 till 1951 års riksdag med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen uttalade jag (s. 66), att beslut om höjd eller sänkt taxering eller debitering, som meddelats efter det den preliminära skatten avräknats från den slutliga, ej borde föranleda ny beräkning av ränta å överskjutande preliminär skatt.

I anslutning härtill får jag framhålla, att med ett efter avräkning meddelat beslut om höjd eller sänkt taxering bör förstås sådant taxeringsbeslut, vartill hänsyn icke skall tagas vid debitering av slutlig skatt. Den omständigheten, att den skattskyldige genom sådant beslut vinner nedsättning i eller befrielse från slutlig

skatt eller skall påföras ytterligare skatt, skall således icke inverka på ränteberäkningen. — — —

Vad nyss sagts beträffande ränteberäkning vid ändrad taxering bör äga motsvarande tillämpning, då feldebitering av slutlig skatt rättas. Har skattskyldig vid debitering av slutlig skatt gottskrivits preliminär skatt med fel belopp, torde däremot ny ränteberäkning alltid böra göras vid rättelse av felet; detsamma bör gälla även i fråga om den särskilda räntan å kvarstående skatt. Frågan huruvida och med vilket belopp skattskyldig skall erhålla ränta å överskjutande preliminär skatt eller skall påföras ränta å kvarstående skatt bör sålunda alltid bedömas utifrån det preliminärskattebelopp, som rätteligen skolat tillgodoräknas den skattskyldige.

Är skattskyldig berättigad erhålla vanlig restitutionsränta å för mycket erlagd skatt, bör han uppenbarligen icke samtidigt få ränta å överskjutande preliminär skatt. En bestämmelse härom bör införas i uppbördsförordningen.

Innebörden av de ovan återgivna uttalandena sammanställda med UF:s bestämmelser torde kunna sammanfattas på följande sätt.

Om taxering eller debitering ändras efter det att debitering av slutlig skatt verkställts skall någon ny beräkning av ränta å kvarstående skatt eller å överskjutande preliminär skatt (i fortsättningen förkortade till kvarskatteränta respektive ö-skatteränta) — med ett undantag — inte ske. Skattskyldig, som med anledning av ändringen har att erlægga tillkommande skatt skall sålunda inte få sig påförd den kvarskatteränta, som skulle utgått om ändringen kunnat beaktas vid debiteringen av den slutliga skatten. Vid nedsättning av debiteringen eller taxeringen skall däremot kvarskatteräntan omräknas och nedsättas. Innebär vidare ändringen att den skattskyldiges överskjutande preliminära skatt blir mindre än vid den ursprungliga debiteringen skall tidigare beräknad och utbetald ö-skatteränta inte återkrävas. Medför ändringen, att den överskjutande preliminärskatten blir större, skall å andra sidan inte tillgodoräknas någon ö-skatteränta utöver vad som utgått vid debiteringen av den slutliga skatten. Å det genom ändringen uppkommande överskjutande skattebeloppet utgår däremot ränta efter fem procent för år (i fortsättningen benämnd restitutionsränta) enligt 69 § 2 mom. UF.

Omräkning skall däremot verkställas om vid debitering av slutlig skatt tillgodoräknats preliminär skatt med för lågt eller för högt belopp. Vid rättelse av avräkningsfel skall således kvarskatteränta och ö-skatteränta alltid beräknas på det sätt som skulle skett om felet upptäckts redan i samband med debiteringen av den slutliga skatten.

En schematisk sammanställning över förfarandet enligt nuvarande ränteregler lämnas i *tabell 5* (s. 207).

#### **Bestämmelsernas inbördes förhållande m.m.**

Som framgår av den förut lämnade redogörelsen är de räntor som beräknas enligt UF av tre olika slag, nämligen kvarskatteränta, ö-skatteränta och restitutionsränta. UF innehåller emellertid ytterligare en räntebestämmel-

se, nämligen stadgandet i 75 § femte stycket, enligt vilket arbetsgivare vid återbetalning av skatt, som han erlagt för arbetstagare, äger uppbära ränta efter fem procent för år.

Kvarskatte- och ö-skatteräntorna uträknas av lokal skattemyndighet. Övriga ränteberäkningar verkställs av länsstyrelsen.

Beträffande kvarskatteräntan må först framhållas, att det vid beräkningen av denna ränta i vissa avseenden görs skillnad mellan skattskyldig med A-skatt och skattskyldig med B-skatt.

Skattskyldig med A-skatt, som vill undgå kvarskatteränta, måste inbetala preliminär skatt senast den 30 april efter inkomståret till så stort belopp som fordras enligt den i 27 § 3 mom. UF angivna femtedels- och 10 000-kronorsregeln. Undantag härifrån gäller endast beträffande preliminär A-skatt, som fastställts till betalning på grund av arbetsgivares underlåtenhet att verkställa skatteavdrag. Sådan skatt tillgodoräknas den skattskyldige vid ränteberäkningen oberoende av om den är betald eller inte.

Då fråga är om skattskyldig med B-skatt är det för beräkningen av kvarskatteränta utan betydelse om den preliminära skatten erlagts eller inte. Debiterad B-skatt gottskrivs nämligen den skattskyldige vid ränteberäkningen oberoende av att den är obetald och överlämnad för indrivning. Om den debiterade B-skatten uppgår till så stort belopp, att den kvarstående skatten efter avräkning av B-skatten inte utgör en femtedel av den slutliga skatten eller ej uppgår till 10 000 kr. påförs därför ingen kvarskatteränta. Är den kvarstående skatten större än nu sagts, kan den skattskyldige undgå kvarskatteränta genom att senast den 30 april under taxeringsåret inbetala ett så stort belopp, att den kvarstående skatten efter avräkning av detta belopp och den debiterade men obetalda B-skatten kommer att motsvara mindre än en femtedel av den slutliga skatten eller uppgå till mindre än 10 000 kr.

Även beträffande ö-skatteräntan föreligger vissa skiljaktigheter mellan skattskyldig med A-skatt och skattskyldig med B-skatt.

Skattskyldig med A-skatt får vid beräkningen av denna ränta tillgodoräkna sig endast sådan preliminär skatt, som erlagts senast den 30 april under taxeringsåret. I fråga om till betalning fastställd icke innehållen A-skatt är dock tillräckligt att denna erlagts i sådan tid att betalningen kunnat beaktas vid debiteringen av den slutliga skatten. Skattskyldig med B-skatt däremot får vid ränteberäkningen även gottskriva sig debiterad B-skatt, som erlagts efter den 30 april. Det enda kravet är att skatten inbetalts i så god tid, att hänsyn härtill kunnat tas vid debiteringen av den slutliga skatten.

Av den tidigare lämnade redogörelsen för tillkomsten av räntebestämmelserna framgår, att, när preliminär skatt tillgodoräknats med för högt eller för lågt belopp, vid rättelse av avräkningsfelet den kvarskatte- respektive ö-skatteränta påförs som skulle utgått om avräkningen varit riktig från bör-

jan. Hur den här angivna regeln verkar i olika situationer beträffande räntebereäkningen framgår av följande.

För det fall att ursprungligen påförts kvarstående skatt jämte kvarskatteränta och genom rättelsen ytterligare inbetald preliminär skatt gottskrivs blir följden, att den kvarstående skatten och räntan nedgår eller helt försvinner eller förbyts i överskjutande preliminär skatt, varå ö-skatteänta beräknas i vanlig ordning. Om den kvarstående skatten förbyts i överskjutande preliminär skatt som inte berättigar till ö-skatteänta erhåller den skattskyldige restitutionsränta enligt vanliga regler. Restitutionsräntan beräknas därvid beträffande belopp, som erlagts under vederbörligt uppbördsår, från utgången av detta år, d. v. s. från och med den 1 mars under taxeringsåret. För den del av det restituerade beloppet som inbetalts senare beräknas räntan med utgångspunkt från de i 69 § 2 mom. andra stycket UF angivna tidpunkterna. Kommer den överskjutande skatten genom rättelsen att uppgå till så stort belopp att ö-skatteänta utgår beräknas däremot ingen restitutionsränta å den del av det restituerade beloppet, som legat till grund för beräkningen av ö-skatteäntan. Vad här sagts torde bäst åskådliggöras genom ett exempel.

En skattskyldig har på grundval av 1960 års taxering fått sig påförd kvarstående skatt med 5 000 kr., som jämte påförd kvarskatteänta, 360 kr., erlagts 1961 under vederbörliga uppbördsterminer. I juli 1961 upptäcks att preliminärt erlagda 15 000 kr. inte tillgodoräknats. Av detta belopp har 10 000 kr. erlagts under uppbördsåret och 5 000 kr. inbetalts den 1 juni 1960.

Först må konstateras att den skattskyldige i det valda exemplet rätteligen inte skulle haft att betala någon kvarstående skatt utan i stället varit berättigad att återfå 10 000 kr. jämte viss ö-skatteänta. Vid företagen rättelse skall den skattskyldige således återbekomma dels 5 360 kr. varmed den kvarstående skatten jämte ränta betalts, dels 10 000 kr., utgörande överskjutande preliminär skatt. Beträffande räntebereäkningen blir resultatet följande. Vid återbetalningen av den erlagda kvarstående skatten beräknas inte någon restitutionsränta eftersom beloppet återbetalas före den tidpunkt, den 1 september 1961, från vilken ränta skall beräknas enligt bestämmelserna i 69 § 2 mom. andra stycket UF. Vid beräkningen av ö-skatteäntan får inte medtas de 5 000 kr., som inbetalts den 1 juni 1960. Av de 10 000 kr. som erlagts under uppbördsåret avräknas 5 000 kr. vid borttagandet av den kvarstående skatten och ö-skatteäntan beräknas således med utgångspunkt från att den överskjutande preliminära skatten rätteligen är 5 000 kr. Ö-skatteäntan uppgår alltså till 200 kr. Å de 5 000 kr., som erlagts den 1 juni 1960 erhåller den skattskyldige restitutionsränta, som enligt förenämnda bestämmelser beräknas fr. o. m. den 1 september 1960.

Om det å andra sidan förhåller sig så att skattskyldig, som fått sig påförd kvarstående skatt med eller utan kvarskatteänta, fått preliminär skatt tillgodoräknad med för högt belopp får rättelsen till följd, att den skatt-

skyldige får utgiva ytterligare skatt och påförs den kvarskatteränta, som skulle beräknats om avräkningen varit riktig från början. Slutligen är att tillägga att skattskyldig, som erhållit överskjutande preliminär skatt men felaktigt fått för mycket preliminär skatt sig tillgodoräknad, vid rättelse får ö-skatteräntan nedsatt eller förbytt i kvarskatteränta.

Då påförd skatt omräknas på grund av rättelse av felaktig debitering eller i samband med ändring av åsatt taxering skall som tidigare nämnts detta förhållande inte medföra en sådan justering av kvarskatte- och ö-skatteräntorna, som företas vid rättelse av avräkningsfel. Skattskyldig, som på grund av ändring i debitering eller taxering berättigas återfå preliminärt inbetald skatt, erhåller alltså inte den ö-skatteränta, som skulle beräknats om ändringen kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Å det återbetalda beloppet utgår i stället restitutionsränta enligt härom gällande regler. Om den skattskyldige från början erhållit ö-skatteränta men efter ändringen blir skyldig att erlægga ytterligare skatt, behöver han vidare inte återbetala den del av ö-skatteräntan, som inte skulle utgått om ändringen kunnat företas vid debiteringen av slutlig skatt. Har ursprungligen påförts kvarstående skatt med eller utan kvarskatteränta och skall enligt ändringen i debiteringen eller taxeringen utgå ytterligare skatt, påförs slutligen inte någon kvarskatteränta utöver den som förut beräknats. Medför ändringen att skatten nedsätts blir däremot kvarskatteräntan justerad nedåt.

### *Utredningen*

#### **Allmänna synpunkter**

Gällande regler för beräkning av kvarskatteränta, ö-skatteränta och restitutionsränta är som framgår av den tidigare lämnade redogörelsen svåröverskådliga och kanske även något oklara. Detta kommer särskilt till synes, då ställning skall tas till räntebestämmelserna i samband med rättelse av ett avräknings- eller debiteringsfel eller vid ändring i skattskyldigs taxering. Viss osäkerhet torde även råda om hur man skall förfara vid ränteberäkningen när ett beslut medför såväl höjning som sänkning av olika skatteslag. Räntebestämmelserna kan vidare i vissa avseenden synas ge ett något diskutabelt resultat. Vi tänker härvid främst på den skillnad som enligt tidigare återgivna uttalanden skall göras vid rättelse av å ena sidan ett avräkningsfel och å andra sidan ett debiteringsfel. Ett annat förhållande, som också kan ge anledning till diskussion, är att kvarskatteränta i förekommande fall påförs skattskyldig, som får sin taxering höjd av prövningsnämnden inom sådan tid att beslutet kan beaktas vid debiteringen av slutlig skatt, medan han, om prövningsnämndens beslut meddelas först senare, undgår kvarskatteränta.

Bestämmelserna om kvarskatteränta tillkom som förut nämnts i syfte

att förmå sådana skattskyldiga, som i mera väsentlig mån själva kan bestämma storleken av sina inbetalningar av preliminär skatt, att så nära som möjligt anpassa dessa inbetalningar till den slutliga skatten. Kvarskatteräntan tillskapades med andra ord närmast som ett påtryckningsmedel mot de skattskyldiga, som har att erlägga B-skatt.

Det kan med hänsyn till ovan angivna förhållanden måhända förefalla mindre tillfredsställande, att skattskyldig vid beräkning av kvarskatteränta får sig gottskriven debiterad preliminär B-skatt oberoende av om denna är betald eller inte. Mera konsekvent kunde synas ha varit att i likhet med vad som gäller för den som har att erlägga A-skatt tillgodoräkna den skattskyldige endast sådan debiterad preliminär B-skatt, som inbetalts senast den 30 april efter inkomståret. Det lär enligt vad vi erfarit någon gång förekomma att skattskyldig, utan tanke på att erlägga B-skatt i föreskriven tid, begär jämkning för att få denna skatt att bättre svara mot den blivande slutliga skatten i syfte att därmed undgå kvarskatteränta. Vidare har förekommit att skattskyldig, som inte erlagt honom påförd B-skatt, begagnar sig av möjligheten att göra så stor fyllnadsinbetalning, att denna tillsammans med den obetalda B-skatten blir tillräcklig för att förhindra uppkomst av kvarskatteränta. För att omöjliggöra sådana förfaranden som de nu beskrivna skulle uppenbarligen fordras en bestämmelse av innehåll, att fyllnadsinbetalning inte får tillgodoräknas skattskyldig med B-skatt förrän den debiterade skatten till fullo betalats.

De brister, som sålunda kan anses vara förenade med att B-skatt vid beräkning av kvarskatteränta gottskrivas den skattskyldige även om den inte erlagts eller inbetalts förrän efter den 30 april, synes dock inte böra tillmätas särskilt stor betydelse. Det torde vara sällsynt att en skattskyldig härigenom kan tillskansa sig några större fördelar. Man bör vidare se föreskriften att debiterad B-skatt vid ränteberäkningen skall gottskrivas den skattskyldige utan undersökning om den är erlagd eller inte mot bakgrunden av att åtgärder för indrivning av den restförda B-skatten skall vidtas med tillbörlig skyndsamhet. Om indrivningen sker tillräckligt snabbt och med tillräcklig effektivitet kan knappast något större utrymme föreligga för ett kringgående av bestämmelserna. Det föreligger därför enligt vår mening, trots de invändningar som från mer teoretisk utgångspunkt kan riktas mot nuvarande ränteregler, inget större behov av att ändra bestämmelserna på förevarande punkt. En föreskrift om att preliminär B-skatt får tillgodoräknas endast under förutsättning, att betalning skett senast den 30 april, skulle för övrigt med all säkerhet medföra betydande praktiska tillämpningssvårigheter.

De erinringar, som i viss utsträckning kan riktas mot nuvarande räntebestämmelser, har delvis sin grund i den konstruktion, som kvarskatte- och ö-skatteräntorna fått. Dessa räntor har inte uppbyggts enligt samma principer som vanliga bankräntor, utan beräknas för ett år oavsett den tid

under vilken den preliminära skatten utestått obetald eller överstigit den slutliga skatten. Denna schematiska beräkning har accepterats främst i förenklingssyfte. Införandet av automatisk databehandling på uppbörsområdet kan kanske komma att öppna större möjligheter att beräkna dessa räntor efter ett mer nyanserat system. Tillräcklig anledning att redan nu överväga en ändring av kvarskatte- och ö-skatteräntornas beräkning föreligger däremot inte enligt vår mening. En översyn av räntebestämmelserna synes därför böra begränsas till en undersökning i vilken utsträckning det är önskvärt och möjligt att på ett något klarare och enklare sätt samordna de olika räntereglerna.

#### Ränteberäkning vid avräkningsfel

Då preliminär skatt gottskrivits med för högt eller för lågt belopp, skall såsom tidigare nämnts i samband med rättelsen ske ny beräkning för uträknande av den kvarskatte- respektive ö-skatteränta, som skulle påförts från början om något avräkningsfel inte förelegat. Medför rättelsen att den kvarstående skatten blir mindre eller helt försvinner kommer således kvarskatte- räntan att nedsättas eller bortfalla. Om skattskyldig med kvarstående skatt genom rättelsen får sig påförd ytterligare skatt — i form av tillkommande skatt — blir följden att han även får erlægga den ytterligare kvarskatte- ränta, som omräkningen medför. Erhåller den skattskyldige genom rättelsen överskjutande preliminär skatt eller förhöjning av tidigare beräknad sådan skatt kommer han på motsvarande sätt att erhålla den ytterligare ö-skatteränta, som föranleds av den gjorda rättelsen. Skulle rättelsen medföra att tidigare beräknad överskjutande preliminär skatt minskar, blir den skattskyldige i stället skyldig att återbetala för mycket erhållen ö-skatteränta.

Vi finner det konsekvent att man på detta sätt skall verkställa ny beräkning av kvarskatte- och ö-skatteräntorna vid rättelse av avräkningsfel. Gällande förfarande bör därför på denna punkt bibehållas. Vi vill emellertid ifrågasätta, om inte skattskyldig, som genom rättelse av ett avräkningsfel blir berättigad återfå skatt jämte ö-skatteränta, även bör få restitutionsränta såväl på det belopp som legat till grund för beräkningen av ö-skatteräntan som på själva ö-skatteräntan. Vid ett övervägande rörande denna fråga får även undersökas från vilken tidpunkt en ränteberäkning över huvud taget bör ske. I detta hänseende vill vi anföra följande.

Då skattskyldig i samband med rättelse av ett avräkningsfel blir berättigad återbekomma preliminärt inbetald skatt, erhåller han inte därutöver restitutionsränta på det skattebelopp, som legat till grund för beräkning av ö-skatteränta. Restitutionsränta skall däremot beräknas när det återbekomna skattebeloppet inte uppgår till så högt belopp att det berättigat till ö-skatteränta. Restitutionsränta utgår vidare på sådan preliminärt inbetald

skatt, som inbetalts i sådan tid att den inte får medtas vid beräkning av ö-skatteränta. De tidpunkter från och med vilka restitutionsränta i nu angivna fall beräknas är beträffande under uppbördsåret inbetald preliminär skatt den 1 mars under taxeringsåret och beträffande senare preliminärt erlagd skatt den 1 september under taxeringsåret.

Ser man först till de fall då restitutionsränta utgår, synes det inte vara fullt konsekvent att denna ränta skall beräknas från och med den 1 mars respektive från och med den 1 september taxeringsåret. Den skattskyldige, som erhåller ränta på detta sätt vid rättelse av ett avräkningsfel, kommer nämligen i en förmånligare ställning än den skattskyldige, som fått skatten rätt avräknad från början. I sistnämnda fall får den skattskyldige i november eller december under taxeringsåret genom återbetalningskort vid debetsedeln å slutlig skatt tillbaka för mycket preliminärt inbetald skatt. På det skattebelopp, som inbetalts efter den 30 april taxeringsåret, utgår därvid över huvud taget inte någon ränta. Är den under uppbördsåret inbetalda preliminära skatten inte så stor att ö-skatteränta uppkommer, får den skattskyldige inte heller någon som helst ränta på detta belopp. Det framstår därför som mer följdriktigt, att den som skall erhålla restitution av preliminärt inbetald skatt på grund av rättelse av ett avräkningsfel inte heller får restitutionsränta för tiden före debetsedlarnas utsändande. Riktigast skulle måhända vara att beräkna restitutionsräntan från den dag då den skattskyldige erhöi debetsedeln med den felaktiga avräkningen. En sådan regel skulle emellertid bli praktiskt svårtillämplig och man synes därför böra finna en för alla fall gemensam utgångspunkt.

Debetsedlarna å slutlig skatt skall enligt 35 § UF tillställas de skattskyldiga senast den 15 december under taxeringsåret och detta datum kan därför övervägas som lämplig utgångspunkt för ränteberäkningen. Man synes emellertid för enkelhetens skull i stället böra välja den 1 januari året efter taxeringsåret som den tidpunkt från och med vilken räntan skall beräknas.

Vad härefter angår de preliminärt inbetalda skattebelopp, som berättigat till erhållande av ö-skatteränta, synes det rimligt att restitutionsränta också beräknas på dessa belopp från nyss angivna tidpunkt. Restitutionsräntan bör även omfatta den del av det återbetalda beloppet, som utgörs av ö-skatteränta.

Med hänsyn till vad ovan anförts föreslår vi sålunda sammanfattningsvis följande regler för ränteberäkningen vid rättelse av avräkningsfel.

Då preliminärt inbetald skatt tillgodoräknats med för högt eller för lågt belopp skall den kvarskatte- respektive ö-skatteränta påföras, som skulle ha utgått om något fel inte förelegat. Om den skattskyldige fått sin skatt höjd genom taxeringsbeslut, som verkställts genom debitering efter det att slutlig skatt påförts och innan avräkningsfelet rättats, skall hänsyn härtill inte tas vid ränteberäkningen. Har den skattskyldige fått sin skatt sänkt genom sådant beslut skall detta däremot beaktas vid beräkningen av kvar-

skatteräntan. Ytterligare kvarskatteränta, som uppkommer genom rättelsen, och för mycket uppbyren ö-skatteränta skall uttas i form av tillkommande skatt. Å preliminärt inbetald skatt och ö-skatteränta, som enligt den vidtagna rättelsen återbetalas till den skattskyldige, skall vidare beräknas restitutionsränta från och med den 1 januari året efter taxeringsåret.

#### Ränteberäkning vid debiteringsfel

Enligt nu gällande regler skall vid rättelse av debiteringsfel i motsats till vad som gäller i fråga om avräkningsfel någon omräkning av kvarskatte- och ö-skatteräntorna inte ske. I den mån rättelsen medför att den kvarstående skatten nedgår, skall dock även kvarskatteräntan justeras nedåt.

Vi anser att det saknas anledning att göra en sådan åtskillnad mellan olika slag av felaktigheter. Om exempelvis för mycket preliminär skatt tillgodoräknats eller för låg slutlig skatt debiterats blir resultatet i båda fallen — om förutsättningarna i övrigt är desamma — att den skattskyldige erhåller för mycket överskjutande skatt eller, i förekommande fall, för låg kvarstående skatt. Utgående kvarskatte- och ö-skatteräntor blir därmed också behäftade med samma fel i båda fallen.

Enligt vår mening bör i stället gälla som regel, att i samband med avräkning eller debitering uppkommen felaktighet rättas på ett och samma sätt även beträffande räntorna. Vid rättelse av felaktighet i debiteringen bör således den kvarskatteränta påföras eller den ö-skatteränta tillgodoräknas, som skulle utgått om debiteringen från början varit riktig. Kvarskatteräntan får därvid uttas i form av tillkommande skatt. Om den skattskyldige genom felet erhållit för hög ö-skatteränta skall denna även kunna återkrävas genom debetsedel å tillkommande skatt. Skattskyldig, som erlagt för hög kvarskatteränta, skall å andra sidan i enlighet med vad redan nu gäller erhålla restitution av räntan. Även i övrigt skall förfaras på samma sätt som förut föreslagits beträffande avräkningsfelen och sålunda restitutionsränta beräknas från och med den 1 januari året efter taxeringsåret å hela det belopp som restitueras. Vid omräkning av kvarskatte- och ö-skatteräntorna skall vidare, om ändringen i debiteringen innefattar samtida höjningar och sänkningar av olika skatteslag, hänsyn tas endast till den reella höjning eller sänkning som uppstår när plus- och minusposterna ställs mot varandra.

#### Ränteberäkning vid taxeringsändringar m.m.

För närvarande gäller i fråga om ränteberäkning vid taxeringsändringar samma regler som vid rättelse av debiteringsfel. En omräkning av tidigare påförd ränta sker således endast i det fall, att den skattskyldige på grund av taxeringsändringen får sin kvarstående skatt nedsatt. Den påförda kvar-

skatteräntan justeras då nedåt. Någon förhöjning av tidigare påförd kvars-katteränta skall däremot inte ske, och skattskyldig blir inte heller skyldig att återbetala för mycket uppbyren ö-skatteränta.

Vi har vid våra överbegäranden inte funnit oss böra föreslå någon ändring i nu angivna förhållanden. Härvid må beträffande kvars-katteräntan åter erinras om att syftet med denna ränta är att förmå sådana skattskyldiga, som i mera väsentlig mån själva kan bestämma storleken av sina inbetalningar av preliminär skatt, att så nära som möjligt anpassa dessa inbetalningar till den slutliga skatten. En föreskrift, enligt vilken kvars-katteräntan skulle förhöjas i motsvarande mån som den skattskyldige får sin skatt höjd genom ändring i taxeringen, skulle med all tydlighet inte få någon stimulerande betydelse för inbetalningen av preliminär skatt. Ur denna synpunkt finns därför inte anledning att införa en allmän regel om att kvars-katteräntan skall beräknas med beaktande av beslut av högre instans i taxeringsfrågan.

Såsom tidigare anförts är vi emellertid medvetna om att det kan synas mindre tillfredsställande att uttagandet av kvars-katteränta i många fall mer eller mindre slumpvis blir beroende på tidpunkten för prövningsnämndens beslut i taxeringsfrågan. De prövningsnämndsbeslut, som meddelas i sådan tid att de hinner beaktas vid debiteringen av slutlig skatt, behandlas ur räntesynpunkt på samma sätt som taxeringsnämnds beslut och medför alltså i förekommande fall att kvars-katteränta påförs. Om prövningsnämndens beslut meddelas så sent att det inte kan beaktas vid debiteringen av slutlig skatt beräknas däremot inte någon kvars-katteränta. Vad den skattskyldige i sistnämnda fall får att betala är den ytterligare skatt som beräknas enligt prövningsnämndens beslut och som utkrävs genom debetsedel å tillkommande skatt.

Den gränsdragning som gjorts i fråga om prövningsnämnds beslut vid beräkning av kvars-katteränta är en följd av att man vid uppördssystemets utformning funnit praktiska och arbetstekniska skäl tala för att man så långt möjligt bör söka beakta prövningsnämndernas beslut vid debiteringen av slutlig skatt. Till slutlig skatt hänförs i enlighet härmed skatt som debiteras på grund av sådant prövningsnämndsbeslut, som kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda senast den 20 november under taxeringsåret.

För att undanröja denna skillnad i behandlingen av tidigare och senare prövningsnämndsbeslut torde kunna övervägas att införa en allmän föreskrift om att prövningsnämnds beslut, oberoende av när det meddelats, alltid skall föranleda uträkning av den kvars-katteränta som skulle utgått om beslutet kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. För att erhålla en viss begränsning skulle man eventuellt kunna tänka sig att en omräkning av kvars-katteräntan beträffande beslut, som inte kunnat beaktas vid debiteringen av slutlig skatt, verkställdes endast om skillnaden mellan den ränta, som debiterats, och den, som i verkligheten bort utgå, är mera betydande.

En ändring av ränteberäkningen i överensstämmelse med vad nu sagts torde emellertid förorsaka administrativa besvärligheter. Man torde dessutom få räkna med att antalet ansökningar om räntebefrielse kommer att betydligt öka. Med hänsyn härtill och till vad som tidigare anförts angående det egentliga syftet med kvarskatteräntan har vi — om än med viss tvekan — ansett oss inte böra förorda en ändring i detta avseende. Beräkning av ytterligare kvarskatteränta bör därför även i fortsättningen begränsas till de prövningsnämndsbeslut, som meddelas i sådan tid att de kan beaktas vid debiteringen av slutlig skatt.

Då skattskyldig på grund av ändring i taxeringen blir berättigad återfå preliminärt inbetald skatt, erhåller han enligt nu gällande regler restitutionsränta från och med den 1 mars taxeringsåret beträffande skatt, som erlagts under uppbördsåret, och från och med den 1 september taxeringsåret i fråga om skatt som inbetalts senare. Beträffande dessa ränteregler synes följande synpunkter kunna anläggas.

Den preliminärt inbetalda skatt, som den skattskyldige återfår på grund av taxeringsändringen, skulle om beskattningsfrågan avgjorts på samma sätt redan i första instans ha tillställts den skattskyldige senast den 15 december under taxeringsåret genom det vid debetsedeln å slutlig skatt fogade återbetalningskortet. I förekommande fall hade därvid även utgått ö-skatteränta. I förevarande fall får den skattskyldige inte ö-skatteränta utan han erhåller i stället restitutionsränta från och med den 1 mars eller den 1 september taxeringsåret beroende på när den preliminärt erlagda skatten inbetalts. Om den preliminära skatt, som återbetalas, inte uppgår till så stort belopp att återbetalningen i och för sig berättigar till ö-skatteränta, kommer den skattskyldige att ur räntesynpunkt få en förmånligare ställning än om taxeringen varit riktig redan från början. Han hade ju i detta fall inte erhållit någon som helst ränta, medan han genom taxeringsändringen får tillgodoräkna sig ränta även för den tid som ligger mellan den 1 mars och tiden för debetsedelns utsändande. På liknande sätt kommer den i en förmånligare ställning, som genom taxeringsändringen återfår efter den 30 april taxeringsåret erlagd preliminär skatt. Restitutionsräntan beräknas i detta fall från och med den 1 september taxeringsåret. Om taxeringen varit riktig från början, skulle han däremot inte kunnat gottgöra sig någon ränta på dessa pengar förrän debetsedeln utsänts. I nu angivna fall skulle det därför vara mer korrekt att låta restitutionsräntan beräknas från och med den 1 januari året efter taxeringsåret på samma sätt som föreslagits i fråga om ränteberäkning vid avräknings- och debiteringsfel. Skulle den skattskyldige, om taxeringen i första instans varit riktig, ha erhållit ö-skatteränta eller fått utgående ö-skatteränta förhöjd framstår det däremot som riktigt att restitutionsräntan beräknas från ett tidigare datum än den 1 januari året efter taxeringsåret. Den skattskyldige blir ju inte tillgodoräknad den ö-skatteränta, som han skulle fått om taxeringen varit riktig, och det är då följd-

riktigt att han erhåller kompensation härför genom att restitutionsräntan beräknas från och med den 1 mars taxeringsåret.

Ett riktigare resultat torde emellertid kunna erhållas om man i sistnämnda fall i stället uträknar den ö-skatteränta, som den skattskyldige varit berättigad till därest den ändrade taxeringen varit åsatt redan från början, och tillerkänner honom restitutionsränta på samma sätt som föreslagits beträffande avräknings- och debiteringsfel. Ur den skattskyldiges synpunkt kan det väl vara likgiltigt vilken metod som används vid ränteberäkningen, eftersom några större skiljaktigheter i fråga om räntornas storlek inte uppkommer. Vi anser det emellertid vara mer konsekvent och ur tillämpnings-synpunkt lämpligare att så långt som möjligt uppställa för ränteberäkningen ensartade regler. En omräkning av ö-skatteräntan på sätt nu sagts framstår som önskvärd även ur den synpunkten, att man därmed undanröjer den skillnad som härvidlag för närvarande görs mellan de prövningsnämndsbeslut, som meddelas före och efter färdigställandet av debetsedlarna å slutlig skatt. Vi föreslår därför att man även vid taxeringsändringar, som medför nedsättning av skattskyldig påförd skatt, skall uträkna den högre ö-skatteränta som nedsättningen i och för sig medför. Å preliminärt inbetald skatt och ö-skatteränta bör vidare utgå restitutionsränta från och med den 1 januari efter taxeringsåret.

Sammanfattningsvis innebär sålunda vårt förslag följande i fråga om ränteberäkning vid ändringar i taxeringen.

Då skattskyldig får sin skatt sänkt genom beslut om nedsatt taxering omräknas kvarskatteräntan till det belopp, som skulle ha utgått om taxeringsbeslutet kunnat beaktas när kvarskatteräntan ursprungligen påfördes. Skulle den skattskyldige genom att taxeringen bestämts för högt ha gått miste om ö-skatteränta, skall sådan ränta beräknas till det belopp, som han sålunda gått miste om. Å det preliminärt inbetalda skattebelopp, som restitueras i anledning av taxeringsändringen, och å den därav föranledda ö-skatteräntan beräknas restitutionsränta från och med den 1 januari året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige genom taxeringsändringen får sin skatt höjd, beräknas däremot ej ytterligare kvarskatteränta och den skattskyldige skall inte heller — med visst undantag, jfr s. 208 — återbetala tidigare uppburen ö-skatteränta.

De regler, som vi i det föregående föreslagit för beräkning av kvarskatte- och ö-skatteräntorna vid taxeringsändring och rättelse av avräknings- eller debiteringsfel innebär sammanfattningsvis, att kvarskatte- och ö-skatteräntorna vid rättelse av avräknings- eller debiteringsfel skall justeras såväl uppåt som nedåt, medan vid verkställighet av taxeringsbeslut kvarskatteräntan skall justeras nedåt och ö-skatteräntan uppåt.

Från vad ovan sagts bör dock liksom nu gälla det undantaget, att ö-skatteränta skall sänkas när prövningsnämnd meddelat beslut om höjning av den skattskyldiges taxering och överskjutande preliminär skatt enligt 68 § 4 mom. andra stycket UF innehållits i avvaktan därpå.

De av oss föreslagna ränteregler innebär att restitutionsränta, som utgår å *preliminärt erlagd skatt* (d. v. s. preliminär skatt, som erlagts i sådan tid att den kunnat beaktas vid avräkning mellan slutlig och preliminär skatt), skall beräknas från och med den 1 januari året efter taxeringsåret såväl då fråga är om rättelse av avräknings- eller debiteringsfel som när det gäller verkställighet av taxeringsbeslut.

Om någon ändring inte företas beträffande de tidsbestämmelser som för närvarande gäller för beräkning av restitutionsränta å annat än preliminärt inbetald skatt — alltså *kvarstående skatt* och *tillkommande skatt* eller *B-skatt* och *till betalning fastställd A-skatt*, som erlagts först sedan avräkning skett mellan slutlig och preliminär skatt för inkomståret — kommer utgångspunkten för ränteberäkningen å dessa skatteslag alljämt att utgöra den 1 september respektive den 1 mars beroende på om skattebeloppet erlagts under förra eller senare hälften av ett uppbördsår.

Den omständigheten att vi tagit 1 januari året efter taxeringsåret som utgångspunkt för beräkning av restitutionsränta å preliminärt erlagd skatt gör det — för erhållande av så enkla regler som möjligt — önskvärt att de för annan ränteberäkning angivna tidpunkterna ändras. I annat fall erhåller man tre olika utgångspunkter för ränteberäkningen nämligen dels den 1 januari såvitt gäller preliminärt erlagd skatt och dels den 1 mars respektive den 1 september för i annan ordning inbetald skatt.

Såvitt angår beräkning av restitutionsränta å tillkommande skatt, som skall återbetalas, synes utan olägenhet i stället kunna väljas tidpunkterna den 1 januari respektive den 1 juli. Samma är förhållandet när fråga är om återbetalning av kvarstående skatt eller B-skatt och till betalning fastställd A-skatt, som erlagts först sedan avräkning skett mellan slutlig och preliminär skatt för inkomståret.

Vad angår kvarstående skatt, som erlagts under uppbördsterminerna i mars och maj, är den ifrågasatta ändringen av tidpunkterna för ränteberäkningen direkt till förmån för de skattskyldiga och leder till en materiellt sett riktigare ordning. För närvarande beräknas nämligen räntan i dessa fall först från och med påföljande 1 september. Enligt den här diskuterade lösningen skall räntan utgå redan från och med den 1 juli.

Vi föreslå sålunda att här angivna förskjutningar av tidpunkterna för ränteberäkningen äger rum.

En schematisk sammanställning över förfarandet enligt nuvarande och av oss föreslagna ränteregler lämnas i *tabell 5*.

Till skatt hänförs enligt 1 § UF även vissa avgifter m. m., som inte uträknas av lokal skattemyndighet. Hit hör sjukförsäkringsavgifter, arbetsgivaravgifter samt annuiteter å avdikningslån och å förskott för avlösning av frälseräntor.

Om en avgift eller annuitet av nämnt slag ändras av den myndighet, som bestämt densamma, eller efter besvär över sådan myndighets beslut, kan

Tabell 5.

	Förfarandet enligt nuvarande rätteregler vid		Förfarandet enligt föreslagna rätteregler vid	
	rättelse av avräkningsfel	rättelse av debiteringsfel	omdebitering enligt prövningsnämnds eller skattedomstols beslut	omdebitering enligt prövningsnämnds eller skattedomstols beslut
Kvarkatterränta	Justeras på det sätt — uppåt eller nedåt — som betingas av rättelsen.	Justeras i förekommande fall nedåt.	Justeras i förekommande fall nedåt.	Justeras i förekommande fall nedåt.
Ö-skatteränta	Ingen omräkning verkställs.	Ingen omräkning verkställs.	Ingen omräkning verkställs.	Justeras i förekommande fall uppåt. Om skattskyldig på grund av prövningsnämnds beslut, som icke kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda senast den 20 november under taxeringsåret, eller på grund av kammarrättens utslag erhållit ränta, skall han återbetala vad han i enlighet med senare av skattedomstol meddelat utslag uppburit för mycket i ränta.
Restitutionsränta	Justeras på det sätt — uppåt eller nedåt — som betingas av rättelsen.	Ränta, som beräknats på grundval av lägre instans beslut, återkrävs ej om taxeringen senare höjs.	Ränta, som beräknats på grundval av lägre instans beslut, återkrävs ej om taxeringen senare höjs.	Om skattskyldig på grund av prövningsnämnds beslut eller kammarrättens utslag erhållit ränta, skall han återbetala vad han i enlighet med senare av skattedomstol meddelat utslag uppburit för mycket i ränta.
	Restitutionsränta å skatt, som preliminärt erlagts under upp- bördsår, beräknas från utgången av nämnda år. Å annan skatt beräknas räntan, om skatten erlagts under förra hälften av ett uppbördsår, fr. o. m. den 1 därpå följande september, och, om skatten erlagis under senare hälften av ett uppbördsår, fr. o. m. den 1 därpå följande mars.	Restitutionsränta beräknas å såväl preliminärt inbetalt skattebelopp som ö-skatteränta från utgången av taxer- ingsåret. Å annan skatt beräknas räntan, om skatten erlagts under förra hälften av ett kalenderår, fr. o. m. den 1 därpå följande juli, och, om skatten erlagts under senare hälften av ett kalenderår, fr. o. m. den 1 följande de januari.		

ändringen inte sägas utgöra en rättelse av felaktig debitering eller ändring i åsatt taxering. På liknande sätt förhåller det sig om en tilläggs pensionsavgift ändras genom att den pensionsgrundande inkomsten höjs eller sänks.

Förevarande avgifter och annuiteter ingår i den slutliga skatten vid beräkning av ö-skatteränta och i viss utsträckning även när fråga är om uträkning av kvarskatteränta. Med hänsyn härtill måste ställning tas till hur en ändring av dessa avgifter, då den inte är att hänföra till fel i lokal skattemyndighets debitering, bör påverka beräkningen av kvarskatte- och ö-skatteräntorna.

De ifrågavarande avgifterna och annuiteterna uppgår inte till sådana belopp att en ändring i desamma vanligtvis får någon större inverkan på kvarskatte- eller ö-skatteräntans storlek. Med hänsyn härtill finner vi det vara lämpligast att låta ändringarna omfattas av samma räntebestämmelser som föreslagits beträffande taxeringsändringar.

Vid omräkning av ränta i samband med taxeringsändring skall slutligen — i likhet med vad som föreslagits beträffande rättelse av debitering — hänsyn tas till den reella höjning eller sänkning av skatten som uppkommer om förändringarna i de olika skatteslagen (plus- och minusposterna) ställs mot varandra.

Enligt det förslag som vi i annat sammanhang framlägger skall skattskyldig i fortsättningen erhålla restitution utan avvaktan på att det taxeringsbeslut, som föranleder restitution, vinner laga kraft. I anslutning härtill synes böra övervägas hur ur räntesynpunkt en skattskyldig bör bedömas, som enligt beslut av högre instans blir skyldig att helt eller delvis återbetala vad som tidigare restituerats efter omdebitering.

I princip synes en skattskyldig inte böra få tillgodoräkna sig ränta (ö-skatte- och restitutionsränta) på det belopp, som han senare blir skyldig att återbetala. För att förhindra detta kan man tänka sig antingen att när restitution sker vänta med utbetalningen av räntorna till dess det visat sig att det beslut, som grundlagt restitutionen, vunnit laga kraft eller också utbetala räntorna samtidigt med restitutionsbeloppet och sedan låta den skattskyldige i form av tillkommande skatt återbetala vad han enligt den högre instansens beslut erhållit för mycket. Vi har funnit övervägande skäl tala för det sistnämnda alternativet. Detta alternativ är inte bara enklare att tillämpa, det står också ur principiell synpunkt bättre i överensstämmelse med de verkställighetsregler, som vi förordat beträffande icke lagakraftvunna taxeringsbeslut. Vi förordar sålunda att ö-skatte- och restitutionsräntorna omräknas till de belopp, som skulle ha utgått om den högre instansens beslut i taxeringsfrågan kunnat beaktas då beslutet om restitution meddelades. Med hänsyn till att man vid taxeringshöjning i princip inte skall återkräva tidigare uppburen ö-skatteränta, borde rent principiellt för

återbetalningsskyldighet i här angivna fall krävas att den högre instansens beslut om förhöjd taxering direkt gällde den taxeringsfråga som föranlett nedsättning i den lägre instansen. Krav på en sådan kausalitet synes dock av praktiska skäl inte böra upprätthållas. En taxeringshöjning, som följer på en tidigare taxeringsnedsättning, bör därför påverka räntorna även om taxeringsbesluten inte rör samma taxeringsfrågor.

Skattskyldig bör på samma sätt även vara skyldig att återbetala restitutionsränta, som tillgodoräknats genom fel i debitering eller avräkning av preliminär skatt.

Den återbetalningsskyldighet beträffande restitutionsränta, som enligt vad ovan sagts skall åvila skattskyldig, bör även gälla i fråga om arbetsgivare, som sedan han av en myndighet befriats från ansvarighet för arbetstagares skatt genom beslut av högre instans förklaras ansvarig för skatten och därmed blir skyldig att återbetala tidigare restituerat belopp.

Ränta, som skattskyldig eller arbetsgivare återbetalar enligt här angivna regler, bör få avdras vid taxering för det beskattningsår då återbetalning sker.

Vi föreslår slutligen en ändring i räntebestämmelserna vid restitution i samband med tillämpning av reglerna i förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (SFS 1951: 763) och förordningen med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall, den s. k. 80 %-regeln (SFS 1952: 410). Enligt nu gällande föreskrifter i dessa författningar skall ränta inte utgå å belopp, som restituerats. Motsvarande ränteföreskrift finns också angiven i förordningen med bestämmelser om begränsning i vissa fall av preliminär skatt (SFS 1952: 411). Bestämmelserna, som i första hand torde ha avseende på restitutionsränta, har även ansetts utgöra hinder mot beräkning av ö-skatteränta (RÅ 1960 ref. 7).

Enligt vår uppfattning framstår det inte som konsekvent att skattskyldig förvägras ö-skatteränta vid tillämpning av de två förstnämnda författningarna. Dessa författningar skiljer sig till sin innebörd inte från övriga skatteförfattningar, som ligger till grund för beräkning av skattskyldigs inkomst- och förmögenhetsskatt m. m. Om det vid tillämpningen av dessa båda författningar uppkommer överskjutande preliminär skatt, synes denna därför i fråga om rätt till ö-skatteränta böra behandlas på samma sätt som när överskjutande preliminär skatt uppstår av annan anledning. Så länge tillämpningen av här berörda författningar är beroende av ansökan från den skattskyldige synes däremot restitutionsränta inte böra utgå.

Vad tidigare föreslagits angående skyldighet för skattskyldig att återbetala uppuren ö-skatteränta bör äga motsvarande tillämpning beträffande ö-skatteränta som beräknas enligt här angivna författningar.

## KAPITEL 10

### Tillkommande skatt

#### *Gällande rätt m.m.*

Enligt 22 § UF skall lokal skattemyndighet debitera slutlig, kvarstående och tillkommande skatt. Till slutlig skatt hänförs enligt 2 § UF skatt, som debiteras på grund av sådant taxeringsbeslut eller sådan för debitering överlämnad handling, som kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda senast den 20 november under taxeringsåret. Till den del den slutliga skatten inte täcks av avräknad preliminär skatt benämns den kvarstående skatt. Som tillkommande skatt betecknas dels skatt som debiteras på grund av sådant taxeringsbeslut, som kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda efter den 20 november under taxeringsåret, dels skatt som påförs på grund av eftertaxering, dels ock skatt som utöver tidigare påförd skatt skall erläggas på grund av beslut rörande ändrad debitering.

Som framhållits av 1949 års uppbördssakkunniga (SOU 1952: 1 s. 142) är skillnaden mellan slutlig skatt, å ena sidan, och tillkommande skatt, å andra sidan, huvudsakligen av teknisk art. Om skattskyldig efter det att debetsedlarna å slutlig skatt utsänts skall er lägga ytterligare skatt på grund av beslut om ändrad debitering eller taxering, har det ansetts lämpligt att uppbära denna tilläggsskatt i särskild ordning och ge den särskild benämning. Den tillkommande skatten avser i enlighet med uppbördssakkunnigas uttalande (s. 182) i stort sett — förutom skatt som påförs på grund av eftertaxering — sådan skatt, som sedan debetsedel utfärdats å slutlig skatt på grund av beslut i taxerings- eller debiteringsmål eller efter av lokal skattemyndighet vidtagen rättelse av verkställd debitering skall ytterligare erläggas.

Vi har funnit att bestämmelsen i 2 § UF om vad som skall förstås med tillkommande skatt vållat tvekan och föranlett oenhetlig rättstillämpning. För närvarande används sålunda två olika system, nämligen dels ett, enligt vilket varje debitering av en skatt (statlig eller kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt etc.) efter tiden för debitering av slutlig skatt föranleder att denna skatt påförs såsom tillkommande skatt (»bruttometoden»), och dels ett enligt vilket tillkommande skatt endast påförs om ändringen av debiteringen medför en reell skatteökning för den skattskyldige (»nettometoden»). Vid samtidig höjning och sänkning av olika skat-

ter eller avgifter påförs alltså i sistnämnda fall tillkommande skatt endast till den del höjningen överstiger sänkningen.

Det nu angivna förhållandet medför enligt vår mening att frågan om vad som skall förstås med tillkommande skatt bör närmare klarläggas.

### *Utredningen*

#### **Begreppet tillkommande skatt**

Den i 2 § UF lämnade definitionen på tillkommande skatt synes bokstavligen innebära att varje debitering av statlig eller kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt etc. skall resultera i debitering av tillkommande skatt. Det kan dock vara tveksamt om det verkligen varit meningen att ge tillkommande skatt denna innebörd. Såsom förut nämnts är skillnaden mellan slutlig och kvarstående skatt, å ena sidan, och tillkommande skatt, å den andra, av teknisk natur. Kvarstående skatt utgör den form i vilken man uttar den del av den slutliga skatten, som inte täcks av avräknad preliminär skatt. Tillkommande skatt kan på liknande sätt och i överensstämmelse med uttalandena av 1949 års uppbördssakkunniga ses som en skatteform för uppbörd av vad den skattskyldige, sedan slutlig skatt debiterats, har att ytterligare erlægga på grund av beslut om ändrad taxering, debitering eller avräkning. Huruvida en sådan ändring leder till att ytterligare skatt skall erläggas kommer i det enskilda fallet att bero på hur beslutet om ändringen påverkar de olika slags skatter och avgifter som upptagits å debetsedeln å slutlig skatt. Om det belopp, exempelvis 5 000 kr., varmed den kommunala inkomstskatten genom omdebitering skall minska är lika stort som det belopp som genom omdebiteringsbeslutet skall tillkomma i statlig inkomstskatt, uppstår enligt detta betraktelsesätt inte någon tillkommande skatt. Är det belopp varmed den statliga inkomstskatten skall höjas t. ex. 7 000 kr. och minskningen av den kommunala inkomstskatten 5 000 kr. skall sålunda endast debiteras tillkommande skatt med 2 000 kr. Om åter minskningen är större än höjningen skall följden härav endast bli att vederbörligt skattebelopp avkortas eller restitueras.

Vill man å andra sidan med tillkommande skatt förstå varje debitering av skatt, som verkställt efter tiden för påförande av slutlig skatt, blir resultatet i det ovan angivna exemplet följande. I det fall att minskningen av den kommunala inkomstskatten motsvaras av en lika stor höjning, 5 000 kr., av den statliga inkomstskatten, skall tillkommande skatt påföras med detta belopp samtidigt som det belopp varmed den kommunala inkomstskatten minskat, avkortas eller restitueras. Är den slutliga skatten betald och skall restitution följaktligen ske, tas det restituerade beloppet dock i anspråk för betalning av den tillkommande skatten. På debetsedeln å tillkommande skatt antecknas då att så skett. Om såsom också antagits i exemplet höjningen av den statliga inkomstskatten är 2 000 kr. större än

minskningen av den kommunala inkomstskatten, blir följden att den tillkommande skatten debiteras med 7 000 kr. Huruvida debetsedeln å tillkommande skatt även kommer att innefatta ett betalningskrav mot den skattskyldige å detta belopp, blir beroende på i vilken utsträckning den skattskyldige erlagt den tidigare debiterade slutliga skatten.

Den väsentliga skillnaden mellan de två här ovan redovisade metoderna är alltså att man enligt »nettometoden» påför tillkommande skatt enbart för det fall att det vid debiteringen visar sig att höjningen av ett eller flera skatteslag överstiger eventuella minskningar av andra skatteslag, medan man enligt »bruttometoden» låter varje höjning av ett skatteslag resultera i påföring av tillkommande skatt.

Den skillnad mellan systemen som här framhållits torde i praktiken vanligen inte medföra större olägenheter för de skattskyldiga eller det allmänna. Man kan emellertid inte bortse från att det här är fråga om två helt olika principer för bedömandet av vad som skall förstås med tillkommande skatt och att härmed följer skiljaktigheter i olika avseenden.

Skatt som uttas enligt bestämmelserna i UF preskriberas fem år efter utgången av det uppbördsår under vilket skatten enligt verkställd debitering skolat erläggas. De två metoderna kommer på grund härav att medföra olika utgångspunkter för beräkning av preskriptionstiden. Som exempel kan tas det fall att en skattskyldig, som fått sig påförd kvarstående skatt med 10 000 kr. och blivit restförd för detta belopp, genom beslut om ändring i taxeringen får vissa skatteslag sänkta med samma belopp varmed andra skatteslag höjs. »Nettometoden» medför ingen förändring i preskriptionstiden för skatteskulden. Den kvarstående skatten preskriberas fortfarande fem år efter utgången av det uppbördsår då denna skatt förföll till betalning. Tillämpas däremot »bruttometoden» blir förhållandet följande. Den restförda kvarstående skatten nedsätts med visst belopp och en tillkommande skatt på samma belopp påförs, som preskriberas fem år efter utgången av det uppbördsår, då den tillkommande skatten enligt debiteringsförrättarens beslut skulle ha erlagts. På detta sätt kommer, beroende på hur sänkningarna och höjningarna av skatteslagen i det enskilda fallet förhåller sig till varandra, de båda metoderna alltid att medföra olika preskriptionsberäkning för något belopp.

»Bruttometoden» synes även kunna få speciella verkningar i samband med konkurs. Förmånsrätt för skatt jämlikt 17:12 HB föreligger under förutsättning att skatten enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslutet om konkurs meddelas. Som ytterligare villkor gäller att skatten inte får ha förfallit till betalning tidigare än två år före konkursansökningens ingivande. När man enligt denna metod påför tillkommande skatt utan avräkning mot de sänkningar av skatteslagen som samtidigt föreligger, torde följden härav bli att hela den del av det i konkursen med förmånsrätt tidigare bevakade skattebeloppet, som omvandlas till tillkom-

mande skatt, blir oprioriterat. På motsvarande sätt torde också en verkställd utmätning komma att få gå åter till den del den avser en skatteskuld, som genom omdebiteringen omvandlas till tillkommande skatt. »Bruttometoden» inverkar slutligen även på möjligheterna att meddela införsel. Ett skattebelopp, som enligt tidsbestämmelserna i 21 § införsellagen inte kan bli föremål för införsel kommer nämligen i den mån detsamma förvandlas till tillkommande skatt att »återupplivas» för denna indrivningsform.

Vid ett övervägande av vilken metod som i fortsättningen bör ges företräde synes man också böra betrakta problemet ur mera allmänna synpunkter. Vi har för vår del funnit det vara mest naturligt att se den skatt, som en skattskyldig har att erlægga för ett beskattningsår, som en helhet. Om från början påförts slutlig skatt med t. ex. 10 000 kr. men sedan vissa i den slutliga skatten ingående skatteslag höjs med sammanlagt 2 000 kr. bör detta ses som om den slutliga skatten blivit höjd i motsvarande mån. Sänks ett skatteslag och höjs ett annat med större belopp än minskningen, bör detta uppfattas som om den slutliga skatten stiger med det belopp varmed höjningen överstiger minskningen. Är sänkningen av ett eller flera skatteslag större än höjningen av andra, bör detta åter ses som om den slutliga skatten minskar med mellanskillnaden. Det förhållandet att den merskatt som uppkommer benämns tillkommande skatt, anser vi liksom 1949 års uppbördssakkunniga vara betingat av rent tekniska skäl. För detta betraktelsesätt talar även den omständigheten att det i praktiken inte finns någon som helst anledning att påföra den skattskyldige tillkommande skatt med mer än vad som skall utgå sedan sänkningarna avräknats mot höjningarna.

De ovan redovisade synpunkterna talar enligt vår mening för att skatt (skatteslag) som debiteras efter det att tiden för debitering av slutlig skatt utgått påförs som tillkommande skatt endast till den del höjningen överstiger en samtidig nedsättning av andra skatteslag. Någon anledning ur uppbördssynpunkt att påföra tillkommande skatt i andra fall synes inte föreligga. »Nettometoden» ger enligt vår mening vidare en fast grundval för beräkning av preskriptionstiden och ansluter sig på ett naturligt sätt till det förfarande, som enligt vad vi i annat sammanhang förordar skall tillämpas vid ränteberäkning, när ett beslut om ändrad taxering samtidigt medför höjning och sänkning av olika skatteslag. En ytterligare fördel med »nettometoden» är att man vid en omdebitering inte behöver kontrollera hur mycket som är betalt av tidigare debiterade skatter. Vi förordar sålunda »nettometoden».

Det bör nämnas att kammarrätten i ett lagakraftvunnet avgörande den 10 maj 1961 synes ha följt principen att tillkommande skatt vid inträdd preskription inte må påföras med mindre än att höjningen av ett eller flera skatteslag är större än sänkningen av andra skatteslag. Omständigheterna i förevarande mål var i korthet följande. Den 16 juli 1951 påfördes i enligt

het med prövningsnämndens beslut tillkommande skatt med sammanlagt 66 378 kr., innefattande statlig och kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt och pensionsavgift. Taxeringen prövades även av kammarrätten men dess beslut härvidlag föranledde inte omdebitering enär det inte vann laga kraft. Regeringsrättens utslag i taxeringsfrågan meddelades den 7 oktober 1959. Utslaget innebar i förhållande till prövningsnämndens beslut en sänkning av den statliga och kommunala inkomstskatten med i runt tal 32 200 kr. och en ytterligare höjning av den statliga förmögenhetsskatten med 7 738 kr. Vederbörande lokala skattemyndighet påförde den 9 juni 1960 tillkommande skatt med sistnämnda belopp och länsstyrelsen lämnade efter besvär av den skattskyldige detta beslut utan ändring. Vid denna tidpunkt var de skatter, som påförts på grund av prövningsnämndens beslut, preskriberade. Beslutet att påföra tillkommande skatt undanröjdes emellertid av kammarrätten. Kammarrätten förklarade härvid, att oavsett att i summan av tillkommande skatt enligt regeringsrättens utslag ingick statlig förmögenhetsskatt till belopp överstigande den enligt prövningsnämndens beslut debiterade förmögenhetsskatten, åtgärd lagligen inte kunde vidtagas för uttagande av tillkommande skatt som till sitt belopp understeg tillkommande skatt, för vilken preskription inträtt. Från detta beslut var dock en av de tre deltagande ledamöterna skiljaktig och fann inte hinder föreligga för uttagande av beloppet.

Om tillkommande skatt i fortsättningen skall debiteras på sätt vi föreslagit d. v. s. enligt »nettometoden», torde bestämmelserna om erläggande av tilläggsavgift i 40 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. böra ändras. Beträffande denna fråga hänvisas till följande avsnitt. Den i viss mån förändrade innebörd, som vi föreslår beträffande begreppet »tillkommande skatt», medför därjämte vissa i huvudsak redaktionella ändringar i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt.

#### **Särskild fråga rörande tilläggsavgift**

Enligt 40 § i förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. skall sådan tilläggsavgift, som försäkrad själv skall erlægga, vara erlagd före den 1 oktober året näst efter taxeringsåret, eller, om avgiften ingår i tillkommande skatt, inom fyra månader efter utgången av den månad, under vilken den sista av de för skatteinbetalningen bestämda uppbördsterminerna infallit. Om tilläggsavgiften inte till fullo erlagts inom föreskriven tid, skall den slutliga respektive tillkommande skatten omdebiteras med uteslutande av avgiften.

I 2 § 3 mom. andra stycket UF stadgas att för visst år erlagd preliminär eller kvarstående skatt i kommun inom vilken vederbörande är skattskyldig

till statlig inkomstskatt, i första hand skall anses utgöra betalning av tilläggspensionsavgift för året. På motsvarande sätt skall vad som erläggs av tillkommande skatt i första hand utgöra betalning av i den tillkommande skatten ingående tilläggspensionsavgift.

För att klarlägga här föreliggande spörsmål torde man först som exempel kunna ta det fallet att en skattskyldig, som tidigare inte haft att erlägga tilläggspensionsavgift, på grund av ändring i debitering eller taxering skall erlägga sådan avgift med 500 kr. Följden härav måste med nuvarande regler bli — och detta oberoende av vilken metod för påförande av tillkommande skatt man tillämpar — att en debetsedel å tillkommande skatt å detta belopp utfärdas. Huruvida den skattskyldige för att bibehålla sin rätt till pensionspoäng för året också måste inbetala den tillkommande skatten senast inom den i 40 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. angivna tiden, blir beroende av i vilken utsträckning den skattskyldige tidigare erlagt preliminär eller kvarstående skatt. Uppgår den inbetalade preliminära eller kvarstående skatten till sammanlagt minst 500 kr., går den skattskyldige inte förlustig sin rätt till pensionspoäng även om han helt underlåter att erlägga den tillkommande skatten. Om tidigare erlagd skatt inte uppgår till detta belopp, måste den skattskyldige däremot för att bibehållas vid sin rätt inom föreskriven tid inbetala så mycket av den tillkommande skatten att vad som sammanlagt erlagts täcker tilläggspensionsavgiften.

I detta exempel påförs alltså alltid tillkommande skatt, eftersom det här är fråga om enbart en höjning av ett skatteslag — tilläggspensionsavgiften. För den skattskyldige gäller det endast att ha kännedom om hur mycket han tidigare erlagt i preliminär eller kvarstående skatt för att beräkna hur mycket han måste betala av den tillkommande skatten för att inte gå förlustig rätten till pensionspoäng.

Om man däremot ändrar exemplet så att den skattskyldige, samtidigt som han får sig påförd en tilläggspensionsavgift på 500 kr., erhåller nedsättning i den kommunala inkomstskatten med 300 kr., blir situationen en annan. Om den skattskyldige tidigare erlagt preliminär eller kvarstående skatt med minst 500 kr., blir det uppenbarligen för bibehållande av rätten till pensionspoäng för året utan betydelse vilken metod för debitering av tillkommande skatt som tillämpas. Använder man sig av »nettometoden» erhåller den skattskyldige en debetsedel å 200 kr., som han kan underlåta att erlägga utan risk för att gå förlustig sin rätt till pensionspoäng. Om däremot »bruttometoden» kommer till användning utfärdas en debetsedel å 500 kr. Innan debetsedeln utsänds minskas dock detta belopp med vad han erlagt av den del av den kommunala inkomstskatten vari han erhållit nedsättning. Även i detta fall kan den skattskyldige i det angivna exemplet utan risk för att förlora sin rätt till pensionspoäng underlåta att inbetala det belopp, som upptagits på debetsedeln å tillkommande skatt. Han

har nämligen redan tidigare erlagt så mycket som svarar mot tilläggs-pensionsavgiften.

Utgår man däremot i förevarande exempel från att den skattskyldige inte tidigare inbetalt någon preliminär eller kvarstående skatt, måste med hänsyn till stadgandet i 40 § förordningen angående uppörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. under alla förhållanden debetsedel å tillkommande skatt med 500 kr. tillställas den skattskyldige. Han har nämligen enligt detta stadgande möjlighet att bibehålla rätten till pensionspoäng, om han inbetalar vad som svarar mot tilläggs-pensionsavgiften inom fyra månader efter utgången av den månad under vilken den sista av de för inbetalningen av den tillkommande skatten bestämda uppördsterminerna infallit. Denna föreskrift medför sålunda i förevarande fall, att man, även om man tillämpar »nettometoden», måste utfärda en debetsedel å tillkommande skatt upptagande hela tilläggs-pensionsavgiften, 500 kr. Det-samma blir förhållandet även för det fallet att vad den skattskyldige tidigare inbetalt i form av preliminär eller kvarstående skatt inte svarar mot den tilläggs-pensionsavgift som senare debiteras. Även detta fall må närmare åskådliggöras.

Om den skattskyldige i det ovan angivna exemplet, enligt vilket tilläggs-pensionsavgift påfördes med 500 kr. samtidigt som den kommunala inkomstskatten nedsattes med 300 kr., i preliminär eller kvarstående skatt tidigare erlagt endast 100 kr., måste han för att erhålla rätt till pensionspoäng för året inbetala ytterligare 400 kr. i form av tillkommande skatt. Gör han detta, har han erlagt tillhoppa 500 kr., d. v. s. tilläggs-pensionsavgiften. »Nettometoden» ger i och för sig anledning endast till en tillkommande skatt å 200 kr. Då emellertid stadgandet i 40 § ovannämnda förordning inte i nu angivna fall gör det möjligt att tillämpa denna metod tvingas man för närvarande att i stället använda »bruttometoden». Den skattskyldige måste sålunda i förevarande fall alltid erhålla en debetsedel å tillkommande skatt å 500 kr.

Hur de speciella bestämmelserna om betalning m. m. av tilläggs-pensionsavgift verkar må belysas med ytterligare ett exempel.

Som tidigare nämnts skall den slutliga respektive tillkommande skatten omdebiteras med uteslutande av tilläggs-pensionsavgiften för den händelse att den skattskyldige inte inom föreskriven tid erlagt så mycket som svarar mot tilläggs-pensionsavgiften. Om sålunda t. ex. skattskyldig, som fått sig påförd tilläggs-pensionsavgift med 500 kr., den 1 oktober året näst efter taxeringsåret i skatt totalt erlagt endast 495 kr., omdebiteras den slutliga skatten och pensionsavgiften utesluts. Skulle den skattskyldiges pensionsgrundande inkomst sedermera nedsättas och tilläggs-pensionsavgiften därmed komma att nedgå till det skattebelopp, som inbetalts före den 1 oktober, skall emellertid denna lägre tilläggs-pensionsavgift debiteras (jfr riksförsäkringsverkets cirkulär P 7/1962). På motsvarande sätt förfars om i

tillkommande skatt ingående tilläggs pensionsavgift inte erläggs i tid och denna sedan nedsätts till ett belopp, som täcks av före betalningstidens utgång inbetald skatt.

Som synes förutsätts för en ny debitering av tilläggs pensionsavgift, att inom föreskriven tid i skatt inbetalts minst så mycket som svarar mot den ändrade tilläggs pensionsavgiften. Det blir med hänsyn härtill för bibehållande av den skattskyldiges rätt till pensionspoäng i detta fall utan betydelse vilken metod för påförande av tillkommande skatt som kommer till användning. Det belopp, som upptas på en debetsedel å tillkommande skatt, påverkar ju inte den skattskyldiges rätt, eftersom han redan tidigare inbetalt vad som erfordras.

Förut återgivna bestämmelser i 40 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. och 2 § 3 mom. andra stycket UF innebär i sak, att skattskyldig, som får sig påförd tilläggs pensionsavgift, för bibehållande av sin rätt till pensionspoäng skall få visst rådrum för inbetalning av avgiften. För att den skattskyldige skall erhålla ett sådant rådrum synes det inte i och för sig vara nödvändigt att en tilläggs pensionsavgift, som debiteras efter det att debiteringen av slutlig skatt verkställts, specifikt anges på en debetsedel å tillkommande skatt. Om såsom antagits i det senast anförda exemplet tilläggs pensionsavgift debiterats med 500 kr., men samtidigt den kommunala inkomstskatten sänks med 300 kr., kan man tänka sig att utfärda en debetsedel å tillkommande skatt, upptagande endast den reella skatteökningen 200 kr., och samtidigt erinra om att den skattskyldige för rätt till pensionspoäng senast inom fyra månader efter utgången av den sista uppbördsterminen måste ha inbetalt minst 500 kr. av den på inkomståret belöpande skatten. Om nedsättningen av den kommunala inkomstskatten i stället uppgått till 500 kr. eller mer kan man på motsvarande sätt tänka sig att helt underlåta att utfärda en debetsedel å tillkommande skatt och endast erinra den skattskyldige om att av årets skatt minst 500 kr. skall vara inbetalade före visst datum. Detta datum får då anges ungefär på samma sätt som skulle skett om debetsedel å tillkommande skatt utfärdats. I båda nu angivna fall är det dock nödvändigt att tillställa den skattskyldige en redovisning för hur debiteringen verkställts. En lösning efter här angivna linjer förutsätter ändring av 40 § förenämnda förordning. Innan ställning tas till detta alternativ bör emellertid närmare undersökas vilka verkningar man i praktiken erhåller med »bruttometoden» enligt vilken en debiterad tilläggs pensionsavgift, som påförts sedan tiden för debitering av slutlig skatt utgått, alltid resulterar i utfärdandet av en debetsedel å tillkommande skatt.

Denna metod innebär med det nyss anförda exemplet, enligt vilket den skattskyldige vid omdebitering blir påförd tilläggs pensionsavgift med 500 kr. samtidigt som kommunalskatten nedsättes med 300 kr., att tillkommande skatt påförs med 500 kr. Om den skattskyldige till fullo erlagt honom

tidigare påförda skatter nedsättes dock dessa 500 kr. med de 300 kr. varmed den kommunala inkomstskatten minskat. Har den skattskyldige inte erlagt mot minskningen svarande 300 kr., sker däremot ingen nedsättning och debetsedelns slutbelopp kommer därför att lyda å 500 kr. Huruvida den skattskyldige också är nödsakad att betala detta belopp inom fyramånadersfristen för att bibehålla rätten till pensionspoäng, blir beroende av hur mycket han tidigare erlagt i preliminär eller kvarstående skatt. Ändras exemplet så att minskningen i kommunalskatten uppgår till 500 kr. eller mer blir förhållandet detsamma. En debetsedel avseende tillkommande skatt å 500 kr. utfärdas och nedsättning i betalningsskyldigheten sker endast i den mån den skattskyldige tidigare erlagt vad som svarar mot minskningen i kommunalskatten. Huruvida den skattskyldige måste betala å debetsdeln efter nedsättningen kvarstående belopp inom fyramånadersfristen blir även i detta fall beroende av hur mycket han tidigare inbetalt i skatt för inkomståret i fråga.

Som torde framgå av de lämnade exemplen är det inte själva utfärdandet av en debetsedel å tillkommande skatt, som är avgörande för den skattskyldiges rätt till pensionspoäng. Båda de angivna metoderna för debitering av tillkommande skatt förutsätter att den skattskyldige får klart för sig hur stor tilläggsavgiften är och inom vilken tid han senast måste ha inbetalt minst detta belopp. Även enligt »bruttometoden», enligt vilken tilläggsavgiften alltid anges på debetsedel å tillkommande skatt, erfordras det nämligen i den skattskyldiges intresse en redovisning för hur omdebiteringen verkstälts och en erinran om inom vilken tid han senast skall ha inbetalt ett belopp motsvarande minst tilläggsavgiften.

Av det nu anförda framgår att man i fråga om tilläggsavgift med hänsyn till den särskilda bestämmelsen i 40 § förordningen angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. inte konsekvent kan tillämpa en metod, som innebär att tillkommande skatt endast påförs om en höjning av ett skatteslag är större än en samtidig minskning av ett annat. Om man skall tillämpa »nettometoden» torde man därför ha att välja mellan att ändra nämnda paragraf på sådant sätt att den skattskyldige bibehålles vid sin rätt utan att debetsedel å tillkommande skatt alltid utfärdas eller att låta påförande av tilläggsavgift i form av tillkommande skatt utgöra ett undantag från den av oss föreslagna »nettometoden».

Vid övervägande av denna fråga bör man i första hand uppmärksamma att både »bruttometoden» och »nettometoden» för en klar redovisning gentemot den skattskyldige förutsätter samma uppgiftslämnande från den lokala skattemyndighetens sida. Skillnaden blir därför närmast den att den ena metoden, d. v. s. »bruttometoden», medför utfärdande av en debetsedel

å tillkommande skatt även i sådana fall då så inte är påkallat av uppbördstekniska skäl. Det framstår ur denna synpunkt snarast som en fördel med »nettometoden», som medför debetsedel å tillkommande skatt enbart för det fall att en höjning av ett skatteslag (tilläggs pensionsavgift) är större än en samtidig minskning av ett annat skatteslag. Det måste även ses som en nackdel att behandla påförande av tilläggs pensionsavgift i form av tillkommande skatt som ett undantag från huvudregeln. Inte minst vid räntebereäkning kan ett sådant avsteg medföra besvärligheter. Då det vidare inte synes möta svårigheter att genom ändring av 40 § undvika införandet av ett dylikt undantag, har vi på grundval av vad som tidigare anförts ansett oss böra föreslå att ifrågavarande stadgande ändras på så sätt, att tilläggs pensionsavgift skall vara erlagd före den 1 oktober året näst efter taxeringsåret eller, såvitt gäller tilläggs pensionsavgift, som inte upptagits på debetsedel å slutlig skatt, inom åtta månader efter utgången av den månad, under vilken underrättelse rörande debiteringen av tilläggs pensionsavgiften utfärdats.

Som synes föreslår vi inte att tiden för inbetalning av tilläggs pensionsavgift, som ej ingår i slutlig skatt, såsom för närvarande är fallet skall anknytas till tidpunkten för erläggande av tillkommande skatt. En sådan konstruktion är väl i och för sig möjlig. Fördelaktigare synes vara att anknyta till tidpunkten för underrättelse om debiteringen av tilläggs pensionsavgiften. Det kan naturligtvis vara tveksamt att bestämma vilken tidrymd för betalningen som lämpligen bör väljas. Såvitt angår tilläggs pensionsavgift, som upptagits på debetsedel å slutlig skatt, är betalningsfristen enligt gällande bestämmelser fyra månader räknat från den sista av de uppbördsterminer under vilka kvarstående skatt skall erläggas. Enligt nu gällande bestämmelser för betalning av i tillkommande skatt ingående tilläggs pensionsavgift erhåller den skattskyldige — om såsom vanligen är fallet två uppbördsterminer fastställs för skattens erläggande — maximalt något mer än åtta månader. Vi anser därför att en tidsfrist av åtta månader bör bestämmas.

En fullständig tillämpning av det av oss föreslagna systemet för påförande av tillkommande skatt även beträffande tilläggs pensionsavgift förutsätter som tidigare framhållits att den skattskyldige erhåller närmare underrättelse om hur omdebiteringen verkställts och när han senast skall ha erlagt så mycket som svarar mot tilläggs pensionsavgiften för att bibehålla rätten till pensionspoäng. Denna underrättelseskyldighet är redan nu — såvitt angår i kvarstående skatt ingående tilläggs pensionsavgift — föreskriven av riksförsäkringsverket. Det torde inte vara mindre viktigt att skattskyldig erhåller liknande underrättelse även beträffande tilläggs pensionsavgift, som debiteras efter det att debetsedlarna å slutlig och kvarstående skatt utsänts.

## KAPITEL II

### Övriga frågor

#### *Skyldighet för lokal skattemyndighet att lämna uppgift ur debiteringslängd*

Möjligheten att erhålla utmätning av fordran på överskjutande preliminär skatt har under senare år kommit att utnyttjas i allt större omfattning. Detta förhållande har medfört svårigheter bl. a. för de lokala skattemyndigheterna, som överhopats med förfrågningar från borgenärer eller deras ombud angående storleken av de skattskyldiga eventuellt tillkommande skattebelopp. Vissa lokala skattemyndigheter har emellertid vägrat att lämna begärda uppgifter inom tid, som förutsatts av sökandena, under hänvisning till att debiteringslängden inte varit att anse som färdigställd. I ett antal fall har besvär anförts häröver hos vederbörande länsstyrelse, som emellertid på samma grund icke bifallit besvären. Länsstyrelsernas ifrågasvarande beslut har överklagats hos Kungl. Maj:t. De beslut, som Kungl. Maj:t i anledning härav meddelat, har överlämnats till oss för att tagas under övervägande vid utredningsuppdragets fullgörande.

Klagande var, med undantag för ett av målen, barnavårdsnämnd och försvarets civilförvaltning, som önskade erhålla uppgifter om vissa namngivna personers överskjutande preliminära skatt i och för att senare kunna begära utmätning av beloppen. Vissa beslut, som Kungl. Maj:t meddelade i anledning av anförda besvär, innefattade emellertid inte något ställningstagande till frågan huruvida lokal skattemyndighet, på sätt skett, ägde vägra att lämna begärda uppgifter. De beslut, som meddelades den 2 november 1961 samt i två särskilda avgöranden den 3 maj 1963, föranledde sålunda inte någon Kungl. Maj:ts åtgärd, enär den tid, under vilken den lokala skattemyndigheten ansett sig förhindrad tillhandahålla uppgifter, då tilländagått. Det utslag, som meddelades i regeringsrätten den 20 september 1962, innefattade av samma skäl inte heller ett avgörande i sak. En av regeringsrättens ledamöter uttalade emellertid i särskilt yttrande såsom sin mening, att debiteringslängden jämlikt 2 kap. 5 § tryckfrihetsförordningen beträffande envar skattskyldig skall anses upprättad först sedan debetsedeln expedierats till den skattskyldige. Den lokala skattemyndigheten hade därför enligt hans mening ägt fog för sin åtgärd att vid den ifrågasvarande tidpunkten vägra utlämna uppgiften i fråga.

Förevarande spørsmål blev ånyo föremål för Kungl. Maj:ts prövning den

29 november 1963 i anledning av att ett antal länsstyrelser icke bifallit av försvarets civilförvaltning och en barnavårdsnämnd anförda besvär över lokal skattemyndighets beslut att inte utlämna begärda uppgifter ur debiteringslängd.

Tre länsstyrelser hade härvid funnit, att debiteringslängden jämlikt 2 kap. 5 § tryckfrihetsförordningen beträffande envar skattskyldig skulle anses upprättad först sedan debetsedeln expedierats till den skattskyldige och att den lokala skattemyndigheten följaktligen ägt fog för sin åtgärd att vid ifrågavarande tidpunkt vägra lämna uppgifterna. Två länsstyrelser hade motiverat sina avslag med att debiteringslängden var att anse som offentlig först när den färdigställd och att detta inte varit fallet vid ifrågavarande tidpunkt. En länsstyrelse hade slutligen lämnat besvären utan bifall av det skälet att arbetstekniska hinder ansågs föreligga för lämnande av de begärda uppgifterna.

Utlåtande i ärendet infordrades från regeringsrätten, som i huvudsak anförde följande.

Tryckfrihetsförordningen anger två alternativa tidpunkter, då en hos viss myndighet förvarad handling skall anses såsom allmän, nämligen antingen då den dit inkommit eller då den där upprättats. Några regler ges icke för det fall att — såsom beträffande debiteringslängder — båda dessa tidpunkter kunna åberopas i fråga om en och samma handling.

Vidkommande först frågan, när debiteringslängden skall anses upprättad, så är dennas egentliga uppgift att bilda en grund för den lokala skattemyndighetens arbete med debitering av slutlig skatt samt uträkning av kvarstående skatt och överskjutande preliminär skatt. I färdigt skick utgör längden en redovisning av detta arbete. Med hänsyn till sitt ändamål och sin beskaffenhet torde debiteringslängden i och för sig vara hänförlig till sådana handlingar, som enligt tryckfrihetsförordningen skola anses upprättade, då de blivit färdigställda. Färdigställd kan längden icke anses vara, förrän den blivit i sin helhet utarbetad och rättelser icke längre ifrågakomma.

Av betydelse för frågan om debiteringslängdens offentlighet är även, såsom ovan berörts, tryckfrihetsförordningens bestämmelser om till myndighet inkomna handlingar. De i debiteringslängden införda uppgifterna tillkomma genom successiv medverkan av länsstyrelse, allmän försäkringskassa och lokal skattemyndighet. Det har i förevarande mål gjorts gällande, att debiteringslängden blir allmän handling redan i och med att den året före taxeringsåret för anteckning om påförda försäkringsavgifter överlämnas till allmän försäkringskassa och att den därefter bibehåller denna karaktär. Vidare har anförts att — därest dylik kassa icke skulle anses utgöra myndighet — längden i vart fall är att anse som allmän handling sedan den, med uppgifter om försäkringsavgifter införda, inkommit till länsstyrelse respektive lokal skattemyndighet.

Debiteringslängden torde få anses vara för envar tillgänglig i det skick den befinnes, när den med försäkringskassans och länsstyrelsens anteckningar inkommer till lokal skattemyndighet. Däremot torde förhållandet bli ett annat, sedan debiteringslängden hos den lokala skattemyndigheten tagits i anspråk för arbete med debitering och skatteuträkning. Längden ingår då som material i ett arbete, som avser att åstadkomma en färdig debiteringslängd. De uppgifter, som därvid införas i längden, kunna icke anses vara för envar tillgängliga innan arbetet slutförts.

Regeringsrätten finner således att, sedan debiteringsarbetet påbörjats hos den lokala skattemyndigheten, uppgifterna i debiteringslängden icke kunna anses vara för envar tillgängliga förrän vid den tidpunkt, då längden blivit på ovan angivet sätt färdigställd.

Kungl. Maj:t lämnade — med hänsyn till vad i besvärsmålen förevarit — besvären utan bifall.

Som framgår av föregående avsnitt har de lokala skattemyndigheterna haft svårigheter att under den tid debiteringslängderna är under arbete lämna allmänheten uppgifter om överskjutande preliminär skatt. Oklarhet har också rätt om huruvida lokal skattemyndighet är skyldig att under denna tid tillhandagå med dessa uppgifter.

Frågan om lokal skattemyndighets skyldighet i här nämnda avseende synes emellertid ha kommit i ett annat läge genom det beslut, som meddelades av Kungl. Maj:t i statsrådet den 29 november 1963. Detta beslut torde nämligen innebära att de lokala skattemyndigheterna kan vägra att lämna uppgift om överskjutande preliminär skatt så länge debiteringslängden inte i sin helhet är färdigställd.

Såvitt vi kunnat finna kan en debiteringslängd anses färdigställd först sedan den lokala skattemyndigheten avslutat sitt arbete på sådant sätt, att ändring i längden av den däri debiterade slutliga skatten inte längre ifrågakommer. Av betydelse är härvid enligt vår mening inte endast den tidpunkt, då arbetet fortskridit så långt, att eventuell kollationering av gjorda debiteringar avslutats och vidare rättelser därför inte kan förväntas ske. Hänsyn måste också tas till den tid, som åtgår för lokal skattemyndighet att verkställa de ändringar i debiteringen, som betingas av de prövningsnämndsbeslut eller debiteringsbeslut, vilka kommit den lokala skattemyndigheten tillhanda senast den 20 november under taxeringsåret och i enlighet med stadgandet i 2 § 2 mom. första stycket UF skall beaktas vid debitering av slutlig skatt. I allmänhet torde dessa ändringar vara slutförda i början av december.

Med hänsyn till vad nu sagts torde kunna konstateras, att en borgenär, som önskar erhålla utmätning av fordran på överskjutande preliminär skatt, inte numera kan vänta med att inge sin ansökan därom till dess han erhållit uppgift om skattebeloppets storlek ur debiteringslängden. När längden är färdigställd och lokal skattemyndighet därmed anser sig kunna lämna uppgiften, är debetsedlarna och därtill hörande återbetalningskort i flesta fall redan överlämnade till posten för vidarebefordran till de skattskyldiga. En borgenär synes inte heller kunna påfordra att vid en tidigare tidpunkt av lokal skattemyndighet få uppgiften på grund av ev. redan utskrivna debetsedlar eller kreditkort avseende slutlig skatt. Dessa kan sägas utgöra en kopia av debiteringslängden och blir på samma sätt som denna föremål för rättelser och ändringar. Debetsedlar och kreditkort måste därför anses vara tillgängliga för en var först då debiteringslängden är färdig-

ställd. Den som önskar erhålla utmätning av överskjutande preliminär skatt får i stället hänvända sig direkt till vederbörande utmätningsman.

Lagberedningen har i en den 23 februari 1965 avlämnad promemoria redogjort för de svårigheter, som möjligheten att överlåta och utmäta fordran å överskjutande preliminär skatt åsamkar berörda myndigheter. Promemorian innefattar även förslag till ändrat förfarande. Mot bakgrunden härav och med hänsyn till det beslut, som meddelades av Kungl. Maj:t i statsrådet den 29 november 1963, har vi inte ansett oss behöva ytterligare ingå på dessa spörsmål.

### *Beloppsgräns*

#### **Gällande bestämmelser m. m.**

##### *Bestämmelsernas innehåll*

Enligt 28 § första stycket UF skall kvarstående skatt, som uppgår till lägre belopp än 5 kr., inte erläggas. På motsvarande sätt gäller enligt 68 § 1 mom. första stycket, att återbetalning inte skall ske av överskjutande preliminär skatt, som gottskrivits vid debitering av slutlig skatt, om beloppet understiger 5 kr. Denna gräns vid återbetalning gäller även i fall, då arbetsgivare jämlikt 40 § tredje stycket UF verkställt avdrag för kvarstående skatt med 25 procent av utgående lön och därigenom kommit att innehålla mer än som svarar mot den skattskyldige påförd kvarstående skatt.

Bestämmelsen om beloppsgräns infördes, såvitt gäller kvarstående skatt och överskjutande preliminär skatt, i 1945 års uppbördsförordning. Avsikten var att härmed undvika krav och restitution beträffande alltför obetydliga belopp (proposition 1945:370 s. 194). På belopp, som innehållits genom skatteavdrag för kvarstående skatt, gjordes gränsen tillämplig i samband med antagandet av nu gällande uppbördsförordning (proposition 1953:100 s. 360).

##### *Framförda förslag*

Riksdagsrevisorerna framhöll i sin till 1964 års riksdag avgivna berättelse (§ 21 s. 198—199), att bestämmelser om beloppsgräns, motsvarande dem som gäller i fråga om kvarstående skatt och överskjutande preliminär skatt, inte finns när skattskyldig på grund av taxeringsändring erhåller tillkommande skatt eller blir berättigad återfå inbetald skatt. Det förekommer därför, påpekade revisorerna, att belopp om exempelvis 1 kr. återbetalas till respektive avkrävs skattskyldig. Revisorerna fann det med tanke på att kostnaderna för det administrativa bestyr som följer härmed är långt större, olämpligt att uppbörds- och indrivningsorganisationen belastas med dylika bagatellärenden. Enligt revisorerna borde därför bestämmelser av liknande innebörd, som gäller i fråga om kvarstående och överskjutande preliminär skatt, utfärdas i dessa fall. Med hänsyn bl. a. till penningvärdeför-

ändringen ifrågasatte revisorerna vidare om inte beloppsgränsen bör höjas från 5 kr. till förslagsvis 10 kr.

Över revisorernas förslag avgavs yttrande av ett antal myndigheter (riksdagens revisorers berättelse över den år 1963 verkställda granskningen, Del II s. 183 ff.).

*Riksrevisionsverket* delade revisorernas uppfattning, att debetsedlar å alltför obetydliga belopp inte bör utfärdas. Verket framhöll även att ett införande av ett system med s. k. definitiv källskatt torde förutsätta, att avsevärt vidare marginaler i båda riktningarna godtages än de nu ifrågavarande. När det gäller att bedöma vilka arbetsbesparingar, som med gällande uppbördssystem kan vinnas genom åtgärder i den av revisorerna åsyftade riktningen, borde man dock inte bortse från den beslutade övergången till data-maskinell drift på uppbördsområdet.

*Överståthållarämbetet* fann det knappast föreligga något starkare behov av ändrad eller ny lagstiftning på förevarande område. I övrigt hänvisade ämbetet till vad uppbördsdirektören i Stockholm anfört och förklarade sig inte ha något att erinra mot att de förslag uppbördsdirektören framlagt närmare överväges.

*Uppbördsdirektören* i Stockholm framhöll, att den kostnad, som det allmänna inbesparar genom beloppsgränsen beträffande kvarstående skatt, inte torde vara särskilt stor, eftersom även i sådana fall skatten måste uträknas och debetsedel utfärdas. Det syntes emellertid av psykologiska och andra skäl riktigt att inte kräva betalning av så små skattebelopp, som det här är fråga om, och därmed engagera såväl den skattskyldige som banker och myndigheter i betalning respektive bokföring och redovisning av dessa bagatellbelopp. I vad gäller tillkommande skatt talade det anförda med samma eller rent av med större styrka för att betalning av sådan skatt inte skall behöva ske, när det ytterligare skattebeloppet understiger 5 kr. Det framhölls slutligen, att man i Stockholm även restituerade skattebelopp understigande 5 kr., som innehållits genom skatteavdrag enligt 40 § tredje stycket UF oaktat att beloppsgränsen även gällde i detta fall. Det hade nämligen ansetts, att kvarhållande av ett belopp under 5 kr. inte kan ske utan viss utredning. Även en ringa sådan betingade oftast en kostnad överstigande 5 kr. och redan av detta skäl hade återbetalning befunnits vara att föredra. Därtill kom att anvisningar om redovisning av sådana belopp saknas och likaså utrymme härför i månadsräkning och tillhörande handlingar. Det borde därför övervägas om inte förbehållet i sista punkten av första stycket 68 § 1 mom. UF kan begränsas till att avse endast överskottsskatt.

*Länsstyrelsen i Hallands län* tillstyrkte en beloppsgräns även i de fall, då tillkommande skatt påförs eller återbetalning skall ske på grund av taxeringsändring. Länsstyrelsen ansåg vidare, att en höjning av beloppsgränsen till 10 kr. mycket väl kan komma i fråga med hänsyn till bl. a. penningvär-

dets förändring. *Länsstyrelserna i Kopparbergs och Norrbottens län* uttalade sig i samma riktning.

### Utredningen

Den beloppsgräns, som gäller i fråga om krav å kvarstående skatt och återbetalning av överskjutande preliminär skatt, kan närmast ses som en teknisk anordning inom uppbördssystemet. Slutlig och preliminär skatt skall av praktiska skäl så att säga anses väga jämnt när skillnaden inte uppgår till visst belopp. För den skattskyldige medför denna regel, att han inte besväras med att betala rent bagatellartade belopp, samtidigt som han inte heller kan påräkna att få något tillbaka, om den erlagda preliminära skatten kommer att överstiga den slutliga med endast ett mindre belopp. Andra fördelar som följer härmed är att postverkets och bankernas arbete med uppbörd och redovisning begränsas. För de lokala skattemyndigheternas del torde dock en dylik regel inte medföra några större fördelar. Det må härvid erinras om att vid antagandet av 1953 års uppbördsförordning i flera yttranden framhölls, att ett slopande av beloppsgränsen skulle göra en förenkling i debiteringsarbetet möjlig. 1949 års uppbördssakkunniga uttalade även för egen del (SOU 1952: 1 s. 169), att ifrågavarande undantagsbestämelse utan tvekan hindrade den löpande arbetsrutinen genom att man bl. a. vid utskrift av debetsedlarna städse måste ha uppmärksamheten riktad på om den kvarstående skatten respektive den överskjutande preliminära skatten understiger 5 kr. eller ej. Härigenom, ävensom på grund av de särskilda bokföringsåtgärder, som måste vidtagas, uppkom visst merarbete. De sakkunniga framhöll dock att det å andra sidan inte kunde vara tillfredsställande att låta hela uppbörds- och indrivningsorganisationen fungera för de obetydliga belopp varom det här är fråga och ansåg sig icke kunna förorda att beloppsgränsen avskaffades. Vad de sakkunniga anfört torde alltjämt äga giltighet. Efter en övergång till automatisk databehandling vid debetsedlarnas framställande bör emellertid en beloppsgräns inte komma att medföra några svårigheter. Å andra sidan torde ur datamaskinell synpunkt en högre beloppsgräns knappast ha några fördelar framför en lägre gräns.

Vi anser för egen del att det är önskvärt att en viss beloppsgräns stipuleras i fråga om kvarstående och överskjutande preliminär skatt. Vilket belopp man härvid bör välja kan naturligtvis vara något tveksamt. Att man valt 5 kr. som nuvarande gräns får bl. a. ses mot bakgrunden av penningvärdet vid källskattesystemets införande. Såsom riksdagsrevisorerna framhållit kan med hänsyn till penningvärdeförändringen ifrågasättas om inte beloppsgränsen nu bör höjas.

Det andra spørsmålet, som berörts av revisorerna, är huruvida en beloppsgräns bör införas att gälla när skattskyldig på grund av taxeringsändring erhåller tillkommande skatt eller skall få tillbaka inbetald skatt. Ett

överbäggande av denna fråga bör även omfatta fall, när rättelse av felaktighet i debitering, avgiftspåföring eller avräkning av preliminärt eller i annan ordning betald skatt medför tillkommande skatt eller återbetalning av skatt.

Som förut sagts är en beloppsgräns önskvärd av bl. a. det skälet, att skattskyldiga inte bör besväras med att betala rent bagatellartade belopp. Det kan inte heller anses rimligt att engagera postverket, banker och utmätningsmän med uppbörd och indrivning av vilka småbelopp som helst. Ur dessa synpunkter kan det inte anses tillfredsställande, att nuvarande regel endast innebär en begränsning när fråga är om kvarstående skatt. En beloppsgräns bör i här angivna avseenden vara generell och alltså gälla oberoende av om vad som påförts i ytterligare skatt framkommit som kvarstående skatt eller som tillkommande skatt på grund av taxeringsändring eller rättelse av ett debiterings- eller avräkningsfel. Vi föreslår därför att en och samma beloppsgräns skall gälla för kvarstående och tillkommande skatt.

Vad härefter angår det minsta belopp vartill kvarstående eller tillkommande skatt bör uppgå för att betalning skall ifrågakomma kan en höjning — såsom förut sagts — synas motiverad av penningvärdets förändring. I enlighet med vad riksdagsrevisorerna och vissa remissmyndigheter uttalat kan man ur denna synpunkt i och för sig tänka sig en lyftning av nuvarande beloppsgräns till 10 kr.

På grundval av slutlig och preliminär skatt för inkomståret 1961 har beräknats hur kvarstående och överskjutande preliminär skatt för detta år fördelar sig. Antalet fall där den kvarstående eller överskjutande skatten icke överstiger 4 kr. utgjorde ca 44 000. Fördelningen av kvarstående skatt, som uppgick till minst 5 kr., framgår av följande uppställning.

Kvarstående skatt	Antal skattskyldiga
5— 9 kr.	44 000
10—19 »	58 000
20—24 »	22 000
25—29 »	22 000
30—49 »	124 000
50—99 »	225 000
≥ 100 »	1 171 000

Även om man tar i beaktande att dessa siffror hänför sig till ett enda år och att variationer föreligger mellan olika år, torde undersökningen ge en i stort sett tillfredsställande grund för en bedömning av de verkningar, som en viss höjning kan beräknas medföra.

Om man begränsar höjningen på förut nämnt sätt till 10 kr. skulle enligt förestående tabell ca 44 000 poster avseende kvarstående skatt bortfalla. Antalet kan i och för sig synas betydande. Ställt i relation till det totala anta-

let kvarskatteposter blir det dock relativt obetydligt. Förevarande poster bör emellertid ur uppördssynpunkt även absolut sett kunna bedömas som få. De fördelar sig ju på ett mycket stort antal myndigheter och penninginrättningar. Man kan därför enligt vår mening ställa sig tveksam inför tanken på att ändra hittillsvarande ordning för att åstadkomma en höjning till 10 kr. Om man inte är beredd att gå ytterligare något steg uppåt synes övervägande skäl tala för att nuvarande beloppsgräns bibehålls.

Då vi gör gällande att en ändring inte bör komma i fråga med mindre än att höjningen gäller en högre beloppsgräns än 10 kr. avser vi inte att de skattskyldiga skall befrias från att erlægga belopp om exempelvis 50 eller 100 kr. Sådana och kanske större marginaler torde måhända bli aktuella vid införandet av en definitiv källskatt men låter knappast förena sig med nuvarande uppördssystem. Den beloppsgräns som vi med hänsyn till riksdagsrevisorernas uttalanden anser oss böra förorda går vid 25 kr. Enligt föregående tabell skulle därmed ca 124 000 kvarskatteposter bortfalla. Härtill kommer även ett bortfall av ett mindre antal skattebelopp, som eljest skulle uttagits såsom tillkommande skatt.

Vad härefter angår beloppsgränsen vid återbetalning av överskjutande preliminär skatt, som redovisas i samband med utsändandet av debetsedlarna å slutlig skatt, så kan det te sig önskvärt och riktigt att ha samma gräns när det föreligger en brist (kvarstående skatt) som när det rör sig om ett överskott (överskjutande preliminär skatt). En sådan ordning skulle i varje fall varit naturlig om beloppsgränsen för kvarstående skatt stannat vid 10 kr. Mer tveksamt förefaller det om en sådan i och för sig konsekvent linje kan följas, då beloppsgränsen för kvarstående (och tillkommande) skatt angivits till 25 kr. Vi har för vår del inte ansett att man skäligen kan förvägra de skattskyldiga återbetalning av så pass stora belopp. En dylik reform skulle enligt den tidigare nämnda undersökningen avseende inkomståret 1961 beröra ca 80 000 skattskyldiga. Gränsen bör däremot kunna dras vid 10 kr. Därmed skulle enligt undersökningen ca 11 000 skatteposter bortfalla. Denna beloppsgräns bör även kunna gälla, när återbetalning skall ske i annat sammanhang på grund av ändring i taxering. Ett visst antal poster kommer därmed ytterligare att uteslutas från återbetalning. Då en felaktighet i debitering eller avräkning rättas till den skattskyldiges fördel bör dock liksom hittills inte finnas någon beloppsspärr.

Som förut nämnts avser nuvarande beloppsgräns enligt 68 § 1 mom. första stycket UF också sådana fall, då arbetsgivare gjort för stort avdrag för kvarstående skatt på grund av att skatteavdrag verkställts efter den s. k. 25 %-regeln. Det har i praktiken visat sig vara enklast att inte följa denna bestämmelse utan att i stället alltid återbetala även belopp under 5 kr. En tillämpning av bestämmelsen förutsätter nämligen att man undersöker om det för mycket inbetalade beloppet uppkommit vid avdrag enligt 25 %-regeln eller exempelvis genom en felaktighet. En sådan undersökning torde i all-

mänhet medföra större besvär än som följer med att direkt utbetala beloppet. För att vinna rättelse i detta förhållande kan man tänka sig att antingen föreskriva att belopp under (enligt vårt tidigare förslag) 10 kr. inte skall återbetalas eller undanta förevarande fall från beloppsgränsen. Ur praktisk synpunkt torde det vara tämligen likgiltigt vilken lösning man väljer. Vi förordar att man här förfar på samma sätt, som när fråga är om återbetalning i samband med rättelse av debiterings- eller avräkningsfel, och alltså i förekommande fall utbetalar även mindre belopp än 10 kr.

De finansiella verkningarna av den föreslagna höjningen av beloppsgränsen kan på grundval av de förut nämnda uppgifterna rörande preliminär skatt för inkomståret 1961 beräknas bli förhållandevis obetydliga. Höjningen av gränsbeloppet beträffande överskjutande preliminär skatt skulle vid 1962 års taxering ha gällt skattebelopp om ungefär 80 000 kr. En höjning av gränsbeloppet för kvarstående skatt vid samma taxering till 25 kr. skulle ha lett till ett skattebortfall av omkring 1,6 milj. kr.



## NORDISK UDREDNINGSSERIE (NU) 1965

1. Transportekonomisk forskning i Norden.
3. Enkelte mellomriksveger mellom Norge og Sverige.

# STATENS

## OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1965

### *Systematisk förteckning*

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen)

#### **Justitiedepartementet**

Sammanställning av remissyttranden över författningsutredningens förslag till ny författning. Del 1: Allmänna uttalanden samt 1 och 2 kap. i förslaget till regeringsform. [2] Del 2: Kap. 3, 4 och 5 i förslaget till regeringsform. [3]  
Rättegångshjälp. [13]  
Godtroshöjning av lösöre. [14]  
Fastställande av faderskapet till barn utom äktenskap. [17]  
Fartygs befälhavare. Gemensamt haveri och dispasch. Ansvarsbestämmelser m. m. [18]  
Dagstidningarnas ekonomiska villkor. [22]

#### **Utrikesdepartementet**

Sveriges sjöterritorium. [1]

#### **Socialdepartementet**

Tandvårdsförsäkring. [4]

#### **Kommunikationsdepartementet**

Skånes och Hallands vattenförsörjning. [8]  
Frluftslivet i Sverige. Del II. Frluftslivet i samhällsplaneringen. [19]  
1960 Års radioutredning. 1. Radions och televisionens framtid i Sverige I. Bakgrund och förutsättningar, programfrågor. Organisations- och finansieringsfrågor. [20] 2. Radions och televisionens framtid i Sverige II. Bildnings- och undervisningsverksamhet. Forskningsfrågor. [21]

#### **Finansdepartementet**

Måttenheter. [5]  
Uppbördsfrågor. [23]

#### **Ecklesiastikdepartementet**

Antikvitetskollegiet. [10]  
1963 års universitets- och högskolekommitté 1. Utbyggnaden av universitet och högskolor. Lokalisering och kostnader I. [11] 2. Utbyggnaden av universitet och högskolor. Lokalisering och kostnader II. Specialutredningar. [12]  
De svenska utlandsförsamlingarnas ekonomi. [15]

#### **Jordbruksdepartementet**

Ny jordförvärvslag. [16]

#### **Inrikesdepartementet**

Om den kommunala självstyrelsens lokala förankring. [6]  
Praktik- och feriearbetsförmedling. [7]  
Arbetsmarknadspolitik. [9]

Esselte AB, Stockholm 1965

