

Statens
offentliga
utredningar
1977:6
Budget-
departementet

Översyn av det skatte-administrativa sanktions-systemet 1

Eftergift och besvär m. m.

SOU

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2013
KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Betänkande av
Skattetilläggsutredningen
Stockholm 1977

Statens
offentliga
utredningar
1977:6
Budget-
departementet

Översyn av det skatte-administrativa sanktions-systemet 1

Eftergift och besvär m. m.

SOU

Betänkande av
Skattetilläggsutredningen
Stockholm 1977

23/17

Statens offentliga utredningar
1977:6
Budgetdepartementet

Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1

Eftergift och besvär m. m.

Betänkande av Skattetilläggsutredningen
Stockholm 1977

ISBN 91-38-03134-5
ISSN 0375-250X
Gotab, Stockholm 1977

Till Statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Genom beslut den 13 februari 1975 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla högst tre sakkunniga med uppdrag att utreda frågan om det skatteadministrativa sanktionssystemet. Till sakkunniga förordnades den 24 april 1975 kammarrättsrådet Sverker Widmark, tillika ordförande i utredningen, samt ledamöterna av riksdagen Tage Sundkvist och Hans-Olov Westberg.

De sakkunniga har antagit namnet Skattetilläggsutredningen (SU).

Att som experter biträda utredningen förordnades den 16 juni 1975 kammarrättsfiskalen Arne Baekkevold, byråchefen Brita Burström, avdelningsdirektören Bo Johansson, biträdande skattedirektören Eric Lundholm och avdelningsdirektören Tommy Matsson samt den 20 oktober direktören i Sveriges Industriförbund Arne Gustafson. Till sekreterare åt utredningen har förordnats hovrättsfiskalen Claes Werdinius.

Utredningen får härmed överlämna ett delbetänkande. I detta föreslås bl. a. bestämmelser som ger möjlighet att efterge skattetillägg och avgiftstillägg till viss del, bestämmelser om lägre skattetillägg i vissa fall på den direkta skattens område samt författningsändringar beträffande det processuella förfarandet i ärende eller mål som avser de ifrågavarande sanktionerna.

Stockholm i februari 1977.

Sverker Widmark

Tage Sundkvist *Hans-Olov Westberg*

/Claes Werdinius

Innehåll

Förkortningar 11

Sammanfattning 13

Författningsförslag 19

Kapitel 1 *Utredningsuppdraget* 59
1.1 Direktiven 59
1.2 Utredningsarbetet 61

Kapitel 2 *Bakgrunden till lagstiftningen om de skatteadministrativa sanktionerna* 63
2.1 Allmänt 63
2.2 Skattestrafflagutredningen 63
2.3 Departementschefen 66
2.4 Skatteutskottet 67

Kapitel 3 *Gällande rätt* 69
3.1 Inledning 69
3.2 Skatteadministrativa sanktioner enligt TL 69
3.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift 69
3.2.2 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration 70
3.2.3 Skattetillägg vid utebliven deklaration 70
3.2.4 Skattetilläggets storlek och beräkning 71
3.2.5 Undanröjande av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration 72
3.2.6 Nedsättning av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration 72
3.2.7 Rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning . 72
3.2.8 Avvikelse från framställt yrkande 73
3.2.9 Frivillig rättelse 74
3.2.10 Påföring av förseningsavgift 75
3.2.11 Befrielse från särskild avgift 75
3.2.12 Beslutande organ 84
3.2.13 Förfarandet vid avgiftspåföringen 84
3.2.14 Debitering av särskild avgift 85
3.2.15 Besvär m. m. 85

3.3 Skatteadministrativa sanktioner enligt ML 89
3.3.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift 89
3.3.2 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration 90
3.3.3 Skattetillägg vid utebliven deklaration 90
3.3.4 Skattetilläggets storlek och beräkning 90
3.3.5 Undanröjande av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration 90
3.3.6 Rättelse av uppenbar felräkning m. m. 90
3.3.7 Påföring av förseningsavgift 91
3.3.8 Befrielse från särskild avgift 91
3.3.9 Beslutande organ 94
3.3.10 Förfarandet vid avgiftspåföringen 94
3.3.11 Debitering av särskild avgift 95
3.3.12 Besvär m. m. 95
3.4 Skatteadministrativa sanktioner enligt FFL 95
3.4.1 Sanktionssystemets utformning 95
3.4.2 Befrielse från särskild avgift 95
3.4.3 Förfarandet vid avgiftspåföringen 96
3.5 Skatteadministrativa sanktioner enligt VL 97
3.5.1 Sanktionssystemets utformning 97
3.5.2 Befrielse från särskild avgift 97
3.6 Skatteadministrativa sanktioner enligt AVGL 98
3.6.1 Sanktionssystemets utformning 98
3.6.2 Befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift . . 98

Kapitel 4 *Utländska skatteadministrativa sanktionssystem* . . 101
4.1 Inledning 101
4.2 De nordiska länderna 101
4.2.1 Allmänt 101
4.2.2 Finland 101
4.2.3 Norge 110
4.2.4 Danmark 115
4.3 Vissa utomnordiska europeiska länder 118
4.3.1 Allmänt 118
4.3.2 England 118
4.3.3 Frankrike 120
4.3.4 Förbundsrepubliken Tyskland 123
4.3.5 Österrike 124
4.4 Kanada och USA 127
4.4.1 Allmänt 127
4.4.2 Kanada 128
4.4.3 USA 129

Kapitel 5 *Framförda kritiska synpunkter* 131
5.1 Motioner i riksdagen m. m. 131
5.2 JO:s ämbetsberättelser 134
5.3 Enskilda organisationer 141

Kapitel 6 *Utredningens undersökningar* 143
6.1 Inledning 143
6.2 TL:s skatteadministrativa sanktioner 143
6.2.1 Länsstyrelserna 143
6.2.2 Kammarrätten i Sundsvall 151
6.3 ML:s skatteadministrativa sanktioner 152
6.4 FFL:s skatteadministrativa sanktioner 157
6.5 VL:s skatteadministrativa sanktioner 160
6.6 AVGL:s administrativa sanktioner 161

Kapitel 7 *Utredningens överväganden och förslag* 165
7.1 Bakgrunden till gällande bestämmelser 165
7.2 Verkningarna av sanktionssystemet 167
7.3 Synpunkter på kritiken av sanktionssystemet 171
7.4 Lägre skattetillägg i vissa fall 174
7.5 Eftergift med del av avgiften 175
7.6 Eftergift av hela avgiften 177
7.7 Skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål 178
7.8 Skattetillägg för oriktig uppgift vid skönstaxering 178
7.9 Nedsättning av skattetillägg vid utebliven deklaration . . 179
7.10 Beräkning av underlag för skattetillägg (kvittning) 181
7.11 Besvärsrätt m. m. 182
7.11. Allmänt 182
7.11.2 Taxeringslagen 183
7.11.3 Mervärdeskattelagen 186
7.11.4 Förfarandelagen 187
7.11.5 Vägtrafikskattelagen m. fl. författningar 188
7.11.6 Avgiftslagen 188
7.11.7 Uppbördslagen 189
7.12 Ikraftträdande m. m. 189

Kapitel 8 *Specialmotivering till författningförslagen* 193
8.1 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) . . 193
8.1.1 Allmänt 193
8.1.2 Villkor för påföring av skattetillägg, m. m. 194
116 a § 194
116 b § 199
116 c § 200
116 d § 202
116 e § 205
116 f § 205
8.1.3 Villkor för påföring av förseningsavgift (116 g §) . 206
8.1.4 Eftergift 206
116 h § 206
116 i § 209
8.1.5 Behörighet att fatta beslut, m. m. (116 j och 116 k §§) 209
8.1.6 Besvär m. m. 210
116 l § 210

116 m § 210
116 n § 211
116 o § 212
116 p § 214
8.1.7 Innehåll av beslut (116 q §) 215
8.1.8 Debitering (116 r §) 215
8.1.9 Övriga bestämmelser (116 s–116 u §§) 216
8.1.10 Övergångsbestämmelser 217
8.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt 218
8.2.1 Allmänt 218
8.2.2 Bestämmelser om förfarandet m. m. (35, 36 och 51 §§) 219
8.2.3 Villkor för påföring av skattetillägg, m. m. 220
64 a § 220
64 b § 221
64 c § 222
64 d § 223
64 e § 225
64 f § 225
8.2.4 Villkor för påföring av förseningsavgift (64 g §) . 226
8.2.5 Eftergift (64 h §) 226
8.2.6 Behörighet att fatta beslut (64 i §) 229
8.2.7 Besvär m. m. (64 j – 64 l §§) 229
8.2.8 Innehåll av beslut, m. m. (64 m och 64 n §§) . . . 232
8.2.9 Övriga bestämmelser (64 o – 64 r §§) 233
8.2.10 Övergångsbestämmelserna 234
8.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning 235
8.3.1 Allmänt 235
8.3.2 Bestämmelser om förfarandet m. m. (19 §) 236
8.3.3 Villkor för påföring av skattetillägg, m. m. (37 a – 37 f §§) 237
8.3.4 Villkor för påföring av förseningsavgift (37 g §) . 237
8.3.5 Eftergift (37 h §) 237
8.3.6 Behörighet att fatta beslut (37 i §) 238
8.3.7 Besvär m. m. (37 i – l §§) 239
8.3.8 Innehåll av beslut, m. m. (37 m och 37 n §§) . . . 239
8.3.9 Övriga bestämmelser (37 o och 37 p §§) 240
8.3.10 Övergångsbestämmelserna 240
8.4 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601) 241
8.4.1 Villkor för påföring av skattetillägg (27 §) 241
8.4.2 Villkor för påföring och eftergift av förseningsavgift (28 §) 242
8.4.3 Övergångsbestämmelserna 242
8.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. . . 243
8.5.1 Allmänt 243
8.5.2 Bestämmelser om förfarandet (15 §) 244
8.5.3 Villkor för påföring av avgiftstillägg, m. m. (43–43 e §§) 244
8.5.4 Villkor för påföring av förseningsavgift (44 §) . . . 246

8.5.5 Eftergift (45 §) 246
8.5.6 Behörighet att fatta beslut (46 §) 247
8.5.7 Besvär m. m. (47–49 §§) 247
8.5.8 Innehåll av beslut m. m. (49 d – 49 e §§) 248
8.5.9 Övergångsbestämmelserna 249

Bilaga Statistik 251

Förkortningar

AO	allmänt ombud
AVGL	lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. (avgiftslagen)
FD	försäkringsdomstolen
FFL	lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (förfarandelagen)
FL	förvaltningslagen (1971:290)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
JO	justitieombudsmannen
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KR	kammarrätt
LSM	lokal skattemyndighet
LSR	länsskatterätt
LST	länsstyrelse
MK	mervärdeskattekungörelsen (1968:431)
ML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt (mervärdeskattelagen)
prop.	proposition
RR	regeringsrätten
RFV	riksförsäkringsverket
RRK	rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	riksskatteverket
rskr	riksdagens skrivelse
Sf	lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
Si	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkBL	skattebrottslagen (1971:69)
SkSL	skattestrafflagen (1943:313)
SkU	skatteutskottets betänkande
ti	taxeringsintendent
TK	taxeringskungörelsen (1957:513)
TL	taxeringslagen (1956:623)
to	taxeringsnämndens ordförande
UBL	uppbördslagen (1953:272)
VL	vägtrafikskattelagen (1973:601)

Sammanfattning

I betänkandet lägger utredningen fram förslag om bl. a. bestämmelser angående eftergift av skattetillägg och avgiftstillägg med hälften av vad som eljest skulle utgå. Vidare föreslås bestämmelser om lägre skattetillägg på den direkta skattens område i de fall där möjligheten till kontroll är stor. Det föreslås också bestämmelser avseende vissa processuella frågor.

I sina allmänna överväganden av behovet av ändrade bestämmelser berör utredningen inledningsvis ett par spörsmål av mer principiell räckvidd.

Den ena frågan avser de administrativa sanktionernas "rättsliga natur". I detta avseende ger utredningen uttryck för den uppfattningen att dessa avgifter har en speciell karaktär som bör medföra att de uppfattas som en särskild form av sociala reaktioner och inte som straff. Uppgiftsskyldigheten enligt skatte- och avgiftsförfattningarna understryks genom att vissa avgifter utgår när denna skyldighet inte fullgörs.

Den andra frågan avser det förhållandet, att de skatteadministrativa sanktionerna påförs oberoende av om den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet innefattar uppsåt eller oaktsamhet. Utredningen anser sig efter studier av olika utländska skatteadministrativa sanktionssystem kunna konstatera att i de fall, där för beslut om påföljd fordras uppsåt eller oaktsamhet i någon form från den skattskyldiges sida, systemet ej av den anledningen utesluter fall av försumlighet som det svenska sanktionssystemet omfattar, om befrielsemöjligheterna beaktas. Detta torde sammanhänga med att frågan om en skattskyldig har undanhållit belopp av uppsåt, grov oaktsamhet eller oaktsamhet i det enskilda fallet ej kan med säkerhet avgöras ens efter en ingående undersökning, frånsett situationen i vissa sällsynta fall. Vid den praktiska tillämpningen är man därför hänvisad till att bedöma skuldfrågan med hjälp av presumtioner, sådana som att ett större belopp – absolut sett eller relaterat till den totala inkomsten – i allmänhet antas ha hållits undan av grov oaktsamhet eller uppsåt och att obetydliga belopp har utelämnats på grund av "våda". Utredningen finner det i princip otjänligt att gradera skattetilläggen efter den subjektiva skulden hos den skattskyldige med hänsyn till att felaktigheter, som till det yttre ter sig likadana, subjektivt kan ha sin grund i oförstånd, oaktsamhet, grov oaktsamhet eller uppsåt.

Utredningens förslag innehåller väsentligen följande.

Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift skall beräknas efter 25 i stället för 50 procent, om uppgiften har eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial, som i princip skall vara tillgängligt för

TN, nämligen taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret, underrättelse från annan TN samt kontrolluppgift m. m., som arbetsgivare m. fl. utan anmaning skall lämna till ledning vid den skattskyldiges taxering. Förslaget omfattar t. ex. kontrolluppgifter för anställda. Om det av omständigheterna kan anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undandra skatt, skall den lägre procentsatsen dock inte tillämpas.

Utredningen föreslår vidare, att skattetillägg inom samtliga de områden, där sanktion av nu avsett slag kan utgå, skall kunna efterges med hälften av eljest utgående tillägg. Enligt förslaget krävs för hälfteneftergift att sådan omständighet, som f. n. skall beaktas vid fråga om befrielse från avgift, föreligger men att denna ej är så uttalad att hela tillägget bör efterges. Eftergift med hälften bör kunna medges också med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation. Denna jämkningsmöjlighet föreslås dock begränsas till skattetillägg vid den direkta beskattningen och avse endast fysiska personer. Begränsningen motiveras med att avgiften påverkas av progressiviteten i den statliga inkomstskatten och att det vid den direkta beskattningen finns särskild anledning till sociala hänsynstaganden.

Utredningen föreslår vidare att skattetillägg vid vissa fel i samband med redovisning av mervärdeskatt bör kunna jämkas avsevärt. Enligt utredningsförslaget bör i fall, där hel eftergift av skattetillägg enligt ML inte kan medges, avgiften kunna efterges med tre fjärdedelar, om den avser oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring och tillägget eljest skulle framstå som uppenbart obilligt.

Någon väsentlig ändring av bestämmelserna om hel eftergift föreslås ej av utredningen.

Utredningen föreslår att bestämmelserna i ML, FFL och AVGL om jämkning av förseningsavgift i likhet med vad som tidigare har skett i TL skall utgå ur lagtexten. På VL:s område bibehålls i vissa fall den nu förefintliga möjligheten att sätta ned förseningsavgift.

Förseningsavgift kan f. n. efterges helt om det belopp som kunde ha dragits undan genom underlåtenheten att deklarera i rätt tid är att anse som ringa. Utredningen anser att förseningsavgift inte skall kunna efterges på sådan grund och föreslår ändringar i enlighet härmed.

F. n. kan skattetillägg inte påföras om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om taxering eller skatt. Utredningen anser att intresset av att uppgifter till ledning vid beskattning är riktiga bör skyddas även när de lämnas i skatteprocess och föreslår därför bestämmelser om skattetillägg för dessa fall. En oriktig uppgift i processen bör enligt utredningsförslaget föranleda skattetillägg om den är sådan att tillägg skulle ha påförts om den skriftligen hade lämnats till ledning vid beskattningen. Motsvarande bestämmelser föreslås på AVGL:s område.

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall f. n. undanröjas eller sättas ned avsevärt om deklaration lämnas inom vissa tidsfrister. Detta innebär att den skattskyldige kan helt undgå påföljd för oriktiga uppgifter i en ej undertecknad deklaration, om han lämnar en undertecknad deklaration inom viss tid från det han har fått meddelande om skönstaxeringen och deklarationens uppgifter stämmer överens med taxe-

ringen. Utredningen har ansett denna ordning otillfredsställande och föreslår därför att rättelse av oriktig uppgift från skattskyldigs sida skall kunna föranleda skattetillägg för oriktig uppgift även om taxeringen eller beskattningen i sin helhet bestämts skönsmässigt. Effekten av förslaget blir t. ex. att en skattskyldig till fullo ansvarar för oriktiga uppgifter i en ej undertecknad deklaration. Motsvarande ordning föreslås på AVGL:s område.

Som framhållits skall enligt vad f. n. gäller skattetillägg och avgiftstillägg på grund av utebliven deklaration resp. arbetsgivaruppgift undanröjas om behörig handling lämnas inom viss tid. Den skattskyldige eller avgiftsskyldige kan i sådana fall avvakta myndighetens beslut och därefter lämna en uppgift på grundval av denna. Något som helst tillägg utgår då inte. För att motverka spekulation i myndigheternas beskattningsåtgärder föreslår utredningen, att skatte- resp. avgiftstillägg i de nu avsedda fallen inte skall undanröjas utan nedsättas. Utformningen av detta förslag är olika för de olika tillämpningsområdena. Även andra ändringar av gällande bestämmelser föreslås för dessa fall.

Skattetillägg enligt TL vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall sålunda sättas ned till 5 procent av det tillägg som eljest skulle utgå, om deklaration lämnas inom två månader från meddelande om beslutet om skattetillägg. Den nuvarande bestämmelsen om nedsättning av skattetillägg för fysisk person till 10 procent bibehålls. Den föreslås utsträckt till att avse även juridisk person. Denna grund för nedsättning förlorar emellertid i aktualitet sedan taxeringsmyndigheten själv har bildat sig en närmare uppfattning om den skattskyldiges inkomst- eller förmögenhetsförhållanden. Utredningen föreslår därför att nedsättning inte skall ske om deklaration kommer in först sedan den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av taxeringsrevision eller ti:s yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som tillägget avser eller om eftertaxering för samma taxeringsår.

På den indirekta beskattningens område föreslår utredningen, att skattetillägget skall utgå med fasta belopp om deklaration kommer in inom vissa tidsfrister. Skattetillägg skall i dessa fall sättas ned till 250 kr., dock till minst hälften av påförd avgift, om deklaration lämnas senast inom två månader efter den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget, och till 500 kr., dock till minst tre fjärdedelar av påförd avgift, om deklaration avges senare men inom åtta månader efter utgången av den månad när deklaration senast skulle ha lämnats. En sådan regel saknar egentlig funktion vid efterbeskattning och bör därför enligt utredningens förslag inte gälla i sådant fall. Inte heller bör den tillämpas sedan resultatet om skatterevision har meddelats den skattskyldige eller fråga har väckts om höjning av skatten för den redovisningsperiod som skattetillägget avser.

På VL:s område är av vissa skäl möjligheten att undanröja tillägg i de nu avsedda fallen ej ändamålsenlig. I utredningsförslaget har därför bestämmelsen härom utgått ur lagtexten.

På AVGL:s område föreslås den regeln, att avgiftstillägg vid uppskattning av avgiftsunderlag på grund av utebliven arbetsgivaruppgift sätts ned till 25 procent av det tillägg som eljest skulle ha utgått, om arbetsgivaruppgift lämnas inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet.

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1971:10 s. 275) bör yrkande om att

särskild avgift skall omprövas anses föreligga från den skattskyldige även om detta har kommit till uttryck endast i hans argumentering – här avses argumentering i skattemål. Detta uttalande har medfört vissa problem i rättstillämpningen. Utredningen föreslår att dessa skall lösas efter en generös princip, nämligen på så sätt att skattskyldigs yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg eller föreningsavgift skall kunna prövas så länge den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Detsamma föreslås gälla för sanktionssystemets övriga tillämpningsområden.

Utredningen föreslår i fråga om skattetillägg särskilda bestämmelser om "besvär i särskild ordning". Enligt förslaget skall sådana besvär kunna anföras hos skatterätten med yrkande om att skattetillägg skall undanröjas eller sättas ned, om den skattskyldige för detta kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis. Denna särskilda besvärsrätt, som alltså kan verka endast till skattskyldigs fördel, skall kunna åberopas även av ti. Den föreslagna besvärstiden i de nu avsedda fallen är densamma som eljest gäller för besvär i särskild ordning enligt TL, alltså fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser.

Utredningen föreslår, att den ordinarie besvärstiden för ti:s talan mot LSM:s avgiftsbeslut, som f. n. går ut den 30 april året efter taxeringsåret, förlängs till utgången av det förstnämnda året. Vidare föreslås rätt för ti att yrka skattetillägg på belopp som han åberopar kvittningsvis för att bemöta skattskyldigs nedsättningsyrkande. F. n. saknas denna möjlighet.

Som framgått föreslår utredningen att även oriktig uppgift i skattemål skall kunna föranleda skattetillägg. Det bör självfallet ankomma på ti att yrka att sådan avgift skall påföras. Utredningen föreslår att sådant yrkande för att kunna prövas i vissa fall skall framställas inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i taxeringsmålet, t. ex. när skattskyldigs uppgift i taxeringsmål ej godtagits. Av processuella skäl bör yrkandet framställas hos LSR oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften har lämnats.

Enligt 101 § TL får ti besvära sig i särskild ordning även till skattskyldigs nackdel om dennes taxering har blivit oriktig på grund av felräkning, missskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Utredningen föreslår att detsamma skall gälla i fråga om påföring av skattetillägg.

Enligt RSV:s föreskrifter om tillämpningen av bestämmelserna om särskild avgift enligt TL bör eftergiftsbestämmelserna i viss utsträckning iakttas ex officio. Utredningen föreslår den regeln, att bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej har framställts, i den mån detta föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Sanktionssystemet på de indirekta skatternas områden och enligt AVGL föreslås bli kompletterade efter förebild av de föreslagna ändringarna i TL. De skillnader som föreligger mellan förslagen betingas av de särskilda förfarandena på dessa områden.

Enligt utredningens mening kan de föreslagna bestämmelserna träda i kraft tidigast den 1 januari 1978. De materiella bestämmelserna, vare sig de verkar mildrande eller skärpande i fråga om avgiftens storlek, bör gälla fr. o. m. visst taxeringsår eller motsvarande beskattningsperiod inom de övriga områden som omfattas av sanktionssystemet. Från nu angivna princip föreslås det undantaget, att även de materiella bestämmelserna skall gälla

generellt i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet som har inträffat först efter ikraftträdandet.

De förslag som utredningen lägger fram innefattar inte någon bedömning av skäligheten av avgifternas storlek enligt gällande ordning. Frågan härom ingår i de uppgifter som återstår av utredningens uppdrag.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives i fråga om taxeringslagen (1956:623)[1]

dels att 116 a – 116 j §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i 16 § skall införas ett nytt moment, 4 mom., av nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas elva nya paragrafer, 116 k – 116 u §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarade lydelse[2]	*Föreslagen lydelse*[2]
	16 §
	4 mom. För varje person som kan antagas bliva taxerad upprättar länsstyrelsen särskild handling (taxeringsavi) enligt fastställt formulär.
	116 a §[3]
Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med femtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som *till följd av avvikelse från* den oriktiga uppgiften *utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres* den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, *annan* med honom *samtaxerad person.* Skulle den oriktiga uppgiften, om den följts, ha föranlett att skattskyldigs make erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen med för högt belopp, påföres	Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (skattetillägg). *Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om sin taxering och uppgiften är sådan, att den skulle ha föranlett skattetillägg om den skriftligen lämnats till ledning vid taxeringen. I sistnämnda fall påföres dock ej skattetillägg om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären inkommit för sent eller att besvärsrätt eljest ej förelegat i målet.* *Skattetillägg enligt första stycket utgår* med femtio procent av den in-

[1] Lagen omtryckt 1971:399.

[2] Text som flyttas till annan paragraf har ej kursiverats utan endast ändrad lydelse av bestämmelse och ny bestämmelse.

[3] Senaste lydelse 1974:298.

Nuvarande lydelse

den skattskyldige skattetillägg med femtio procent av det belopp *med vilket skattereduktion nedsättes till följd av avvikelsen.*

[4]Skattetillägg påföres *även då avvikelse skett* från självdeklaration med stöd av 21 §. I sådant fall beräknas tillägget på den skatt som till följd av *uppskattning utgår* utöver skatt *på inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen.*

[5]Har *inkomst eller förmögenhet uppskattats* med stöd av 21 § *på grund av utebliven* självdeklaration, påföres skattetillägg. Tillägget beräknas på den skatt som *utgår på grund av taxeringen eller, om* den skattskyldige lämnat *skriftlig uppgift om inkomst eller förmögenhet* till ledning för *taxeringsnämnden på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften.*

[6]*Beslut om tillägg enligt tredje stycket* skall *undanröjas av* skatterätten, om deklaration inkommit inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet, *dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Inkommer* deklaration *avseende fysisk person* före utgången av året efter det då *tillägget beslutats,* skall *skattetillägg som nu avses av* skatterätten *bestämmas* till tio procent av det tillägg, som *eljest skulle* utgå enligt *tredje stycket, och till högst 10 000 kronor;* gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om *storleken av skattetillägget* inom tid *som nu sagts,* skall nedsättning ske om *deklarationen* inkommit inom två månader efter det han erhållit sådan kännedom. *I fråga om skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, skall nedsättningen dock beräknas endast på belopp som påförts utöver tidigare beslutat tillägg*

Föreslagen lydelse

komstskatt eller förmögenhetsskatt som, *om* den oriktiga uppgiften *hade godtagits, ej skulle ha påförts* den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, med honom *samtaxerat barn.* Skulle den oriktiga uppgiften, om den följts, ha föranlett att skattskyldigs make erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272) med för högt belopp, påföres den skattskyldige skattetillägg med femtio procent av detta belopp. *Vad som enligt det föregående gäller när skatt ej skulle ha påförts samtaxerad make eller med skattskyldig samtaxerat barn tillämpas även i det fall då dödsbo samtaxerats med annan skattskyldig.*

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugofem procent i stället för femtio procent i fall då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret, för taxeringen tillgänglig underrättelse från annan taxeringsnämnd eller till vederbörande myndighet inkommen uppgift som det enligt denna lag åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering. Vad nu sagts gäller ej om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undandraga skatt. Tillämpning av den lägre procentsatsen får ej medföra att avgiftsbeloppet kommer att understiga 100 kronor.

[4] Jfr föreslagen lydelse av 116 b §.

[5] Jfr föreslagen lydelse av 116 c §.

[6] Jfr föreslagen lydelse av 116 d §.

Nuvarande lydelse

av förevarande slag. Taxeringsintendenten anmäler till skatterätten fall som avses i detta stycke.

[7]Vid tillämpning av *första–fjärde styckena* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Föreslagen lydelse

116 b §

[8]Skattetillägg utgår ej *i den mån avvikelse innebär* rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Skattetillägg utgår ej heller *i den mån avvikelsen avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt* yrkande, *såsom fråga om yrkat avdrag* eller värde av naturaförmån eller tillgång *och avvikelsen icke gäller* uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt *rättat oriktig uppgift* utgår ej skattetillägg.

[9]*Har* självdeklaration *lämnats men* avvikelse skett från *denna* med stöd av 21 § påföres *den skattskyldige* skattetillägg. I sådant fall beräknas tillägget, *med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket,* på den skatt som *påföres den skattskyldige* till följd av *uppskattningen* utöver *den* skatt *som eljest skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 116 a §.*

116 c §[10]

[11] Har skattskyldig underlåtit att avlämna självdeklaration, som skall avgivas utan anmaning, eller avlämnas sådan deklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. föreskrivna tiden, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift). Sådan avgift påföres annan skattskyldig än aktiebolag med en procent av den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen av den skattskyldige för inkomst i kommunen, samt med tre tiondels procent av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkom-

[12]Har självdeklaration *uteblivit, ehuru anmaning att lämna sådan utsänts till den skattskyldige, och har uppskattning skett* med stöd av 21 § påföres *honom* skattetillägg. Tillägget beräknas, *med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket,* på den skatt som *påföres till följd av uppskattningen* utöver *den* skatt *som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter, som* den skattskyldige *kan ha* lämnat till ledning *vid taxeringen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 116 a §.*

[7] Jfr föreslagen lydelse av 116 e §.

[8] Jfr föreslagen lydelse av 116 f §.

[9] Jfr nuvarande lydelse av 116 a § andra stycket.

[10] Senaste lydelse 1972:764.

[11] Jfr föreslagen lydelse av 116 g §.

[12] Jfr nuvarande lydelse av 116 a § tredje stycket.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

mer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen, dock med högst 300 kronor för en skattskyldig vid en och samma taxering. Aktiebolag påföres förseningsavgift enligt detta stycke med 500 kronor.

Har skattskyldig trots anmaning icke avgivit självdeklaration inom föreskriven tid, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock lägst till 100 kronor för annan skattskyldig än aktiebolag.

Har skattskyldig inom föreskriven tid avlämnat deklarationshandling, som ej är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen icke fullständigas med underskrift inom tid som föreskrives i anmaning. I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.

116 d §[13]

[14]*Skattetillägg må* helt eftergivas om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet *eller* den oriktiga uppgiftens *särskilda* beskaffenhet eller därmed *jämförlig* omständighet *är att anse som* ursäktlig, *eller*

om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Första stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift.

[15]Har skattskyldig avlidit, äger 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) motsvarande tillämpning i fråga om befrielse från skyldighet att erlägga *skattetillägg eller förseningsavgift.*

Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller

[16]Skatterätten skall *nedsätta skattetillägg enligt 116 c § till fem procent av det tillägg som skall utgå enligt lagrummet,* om deklaration inkommit *till rätten eller lokal skattemyndighet* inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet *om tillägget.*

Har deklaration *inkommit sedan den i första stycket angivna tiden har gått till ända men* före utgången av året efter det då *skattetillägg enligt 116 c § beslutades,* skall skatterätten nedsätta tillägget till tio procent av det tillägg som *skall* utgå enligt *lagrummet.* Gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om *skattetilläggets storlek* inom *sist angiven* tid, skall nedsättning ske om *deklaration har* inkommit inom två månader efter det han erhållit sådan kännedom.

Bestämmelserna i andra stycket till-

[13] Senaste lydelse 1973:367.

[14] Jfr föreslagen lydelse av 116 h §.

[15] Jfr föreslagen lydelse av 116 i §.

[16] Jfr nuvarande lydelse av 116 a § fjärde stycket.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
20 § 2 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt *må* regeringen meddela befrielse från avgift *som avses i 116 a eller 116 c §.*	*lämpas ej, om deklaration inkommer först sedan den skattskyldige fått skriftligt meddelande enligt 56 § 3 mom. om resultatet av taxeringsrevision eller skriftlig underrättelse om taxeringsintendents yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering, som skattetillägget avser, eller om eftertaxering för samma taxeringsår.*
	116 e §[17]
[18]Fråga om avgift *som avses i 116 a eller 116 c §* prövas, såvitt gäller taxeringsnämndens beslut, av den lokala skattemyndigheten i det fögderi där beskattningsorten är belägen. I fall som avses i 24 § 2 mom. prövas dock fråga om sådan avgift av den lokala skattemyndighet som länsstyrelsen bestämmer. [19]Lokal skattemyndighet skall pröva fråga om avgift före den 1 oktober taxeringsåret. I särskilda fall *må* beslut fattas senare, dock ej efter den 15 december taxeringsåret. [20]Innan beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter häremot. Om så finnes påkallat, må yttrande inhämtas från taxeringsnämndens ordförande. Har rättelse enligt 72 a § beslutats, skall den lokala skattemyndigheten utan hinder av *andra stycket* besluta om härav föranledd avgift eller ändring av beslut om avgift.	[21]Vid tillämpning av *bestämmelserna om särskild avgift* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.
	116 f §
[22]Lokal skattemyndighets beslut *i fråga* om avgift *som avses i 116 a eller 116 c §* skall, *med angivande av skälen för beslutet,* tillställas den skattskyldige i den ordning som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket beträffande underrättelse om avvikelse från självdeklaration.	[23]Skattetillägg utgår ej *vid* rättelse av *sådan* uppenbar felräkning eller misskrivning *som framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.* Skattetillägg utgår ej heller *vid avvikelse från öppet angivet yrkande* eller värde av naturaförmån eller till-

[17] Senaste lydelse 1972:83.

[18] Jfr föreslagen lydelse av 116 j §.

[19] Jfr föreslagen lydelse av 116 k § första stycket.

[20] Jfr föreslagen lydelse av 116 k § andra och första styckena.

[21] Jfr nuvarande lydelse av 116 a § femte stycket.

[22] Jfr föreslagen lydelse av 116 k § tredje stycket och 116 q §.

[23] Jfr nuvarande lydelse av 116 b §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

gång, *såvida det ej är uppenbart att den skattskyldige i fråga om detta lämnat oriktig* uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt *vidtagit åtgärd som leder till att skatt kan påföras med rätt belopp* utgår ej skattetillägg.

116 g §[24]

[25]Skatterätten beslutar om avgift *som avses i 116 a eller 116 c §* vid eftertaxering. Talan mot lokal skattemyndighets beslut om avgift föres genom besvär hos skatterätten.

[26]Skattskyldigs besvär skall vara inkomna till skatterättens kansli inom två månader efter det han erhållit del av beslutet.

[27]*Taxeringsintendent äger hos skatterätten yrka påföring eller ändring av avgift. För taxeringsintendent talan i fråga om taxering, skall talan om avgift föras i samband därmed.*

[28]Har skattskyldig underlåtit att avlämna självdeklaration, som skall avgivas utan anmaning, eller avlämnas sådan deklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. föreskrivna tiden, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift). Sådan avgift påföres annan skattskyldig än aktiebolag med en procent av den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen av den skattskyldige för inkomst i kommunen, samt med tre tiondels procent av den vid taxeringen fastställda skattepliktiga förmögenheten i den mån den överstiger skattefritt belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen, dock med högst 300 kronor för en skattskyldig vid en och samma taxering. Aktiebolag påföres förseningsavgift enligt detta stycke med 500 kronor.

Har skattskyldig trots anmaning icke avgivit självdeklaration inom föreskriven tid, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock lägst till 100 kronor för annan skattskyldig än aktiebolag.

Har skattskyldig inom föreskriven tid avlämnat deklarationshandling, som ej är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen icke fullständigas med underskrift inom tid som föreskrives i anmaning. I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.

[24] Senaste lydelse 1971:399.

[25] Jfr föreslagen lydelse av 116 j § andra stycket och 161 l §.

[26] Jfr föreslagen lydelse av 116 m § första stycket.

[27] Jfr föreslagen lydelse av 116 n § tredje stycket.

[28] Jfr nuvarande lydelse av 116 c §.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

116 h §

[29]Avgift *som avses i 116 a eller 116 c §* påföres som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen och tillfaller statsverket.

Avgift anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller *för* en och samma taxering utgående avgifter, som ej uppgå till 100 kronor, påföres ej.

[30]*Särskild avgift får* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten *framstår som* ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller *annan särskild omständighet. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten kan antagas ha sådant samband med* den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed *jämförligt förhållande att den kan anses* ursäktlig.

Skattetillägg får helt eftergivas även i fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Skattetillägg får eftergivas med hälften när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget. Eftergift med hälften av tillägg får, vad angår fysisk person, även medges om det med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt skulle vara obilligt att uttaga hela tillägget. Eftergift på någon av dessa grunder får ej medföra att avgiften beräknas till lägre belopp än 100 kronor.

116 i §[31]

[32]Finnes vid prövning av besvär i taxeringsmål att *taxering* skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av avgift *beslutas.*

[33]Har skattskyldig avlidit, äger 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) motsvarande tillämpning i fråga om befrielse från skyldighet att erlägga *särskild avgift.*

Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller 20 § 2 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt *får* regeringen meddela befrielse från *särskild* avgift.

[29] Jfr föreslagen lydelse av 116 r §.

[30] Jfr nuvarande lydelse av 116 d § första och andra styckena.

[31] Senaste lydelse 1971:399.

[32] Jfr föreslagen lydelse av 116 p § andra stycket.

[33] Jfr nuvarande lydelse av 116 d § tredje och fjärde styckena.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

116 j §

[34]Om *icke* annat *följer* av *116 d–116 i §§* gälla bestämmelserna i denna lag i tillämpliga delar *beträffande* avgift *som avses i 116 a eller 116 c §.*

[35]Närmare föreskrifter *om påföring av avgift och befrielse från avgift* meddelas av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer.

[36]Fråga om *särskild* avgift prövas, såvitt gäller taxeringsnämndens beslut *samt vid rättelse av taxering enligt 72 a §*, av den lokala skattemyndigheten i det fögderi där beskattningsorten är belägen. I fall som avses i 24 § 2 mom. prövas dock fråga om sådan avgift av den lokala skattemyndighet som länsstyrelsen bestämmer.

[37]Skatterätten beslutar om *särskild* avgift vid eftertaxering.

116 k §

[38]Lokal skattemyndighet skall pröva fråga om *särskild* avgift före den 1 oktober taxeringsåret. I särskilda fall *får* beslut fattas senare, dock ej efter den 15 december taxeringsåret. Har rättelse enligt 72 a § beslutats skall den lokala skattemyndigheten utan hinder av *vad nu sagts* besluta om härav föranledd avgift eller ändring av beslut om avgift.

[39]Innan beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter häremot. Om så finnes påkallat, må yttrande inhämtas från taxeringsnämndens ordförande.

[40]Lokal skattemyndighets beslut om *särskild* avgift skall tillställas den skattskyldige i den ordning som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket beträffande underrättelse om avvikelse från självdeklaration.

116 l §

[41]Talan mot lokal skattemyndighets beslut om *särskild* avgift föres genom besvär hos skatterätten.

116 m §

[42]Skattskyldigs besvär *över lokal skattemyndighets beslut om särskild*

[34] Jfr föreslagen lydelse av 116 t §.

[35] Jfr föreslagen lydelse av 116 u §.

[36] Jfr nuvarande lydelse av 116 e § första stycket.

[37] Jfr nuvarande lydelse av 116 g § första stycket.

[38] Jfr nuvarande lydelse av 116 e § andra och fjärde styckena.

[39] Jfr nuvarande lydelse av 116 e § tredje stycket.

[40] Jfr nuvarande lydelse av 116 f §.

[41] Jfr nuvarande lydelse av 116 g § första stycket andra punkten.

[42] Jfr nuvarande lydelse av 116 g § andra stycket.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

avgift skall vara inkomna till skatterättens kansli inom två månader efter det han erhållit del av beslutet.

Oavsett bestämmelsen i första stycket skall yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift prövas, om den taxering som avgiften avser icke har vunnit laga kraft. Därvid äga bestämmelserna i 103 § sista stycket motsvarande tillämpning.

116 n §

Taxeringsintendents besvär över lokal skattemyndighets beslut om särskild avgift skall vara inkomna till skatterättens kansli inom ett år från utgången av det taxeringsår som avgiften avser.

[43] *För taxeringsintendent talan om taxering äger han innan hans talan prövats även föra den talan om särskild avgift som har samband med yrkandet om taxeringen. Detsamma gäller om taxeringsintendent kvittningsvis framställer invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Taxeringsintendents talan beträffande särskild avgift med stöd av vad nu sagts får dock ej prövas om hans yrkande beträffande taxeringen ej upptages till prövning.*

Har skattskyldigs uppgift i mål om taxering ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet, får taxeringsintendent hos skatterätten föra talan om skattetillägg enligt 116 a § inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i målet.

116 o §

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, skall talan om undanröjande eller nedsättning av tillägget prövas av skatterätten, om framställning härom inkommit dit inom fem år från utgången av det taxeringsår, som

[43] Jfr nuvarande lydelse av 116 g § tredje stycket andra punkten.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

tillägget avser, och klaganden kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.

Taxeringsintendent äger föra talan om påföring eller höjning av skattetillägg till den skattskyldiges nackdel inom den tid och i den ordning som sägs i första stycket när fråga om tillägg ej prövats av lokal skattemyndighet, ehuru så bort ske, eller beslut om skattetillägg blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Därvid äga bestämmelserna i 116 d § motsvarande tillämpning för där avsett fall av skattetillägg.

116 p §

Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts i den mån det föranledes av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

[44]Finnes vid prövning av besvär i taxeringsmål att *taxeringen* skall nedsättas, skall *även vidtagas* därav föranledd ändring av *beslutad särskild avgift.*

116 q §

[45]*Beslut om särskild avgift skall angiva skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas, underlaget för avgiftsberäkningen samt, beträffande förseningsavgift, avgiftens storlek.*

116 r §

[46]*Särskild* avgift påföres som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen *på grundval av beslut om sådan avgift. Ändras taxeringen sker ny beräkning av avgiften.*

Vid påföring vid en och samma taxering av mer än ett skattetillägg för samme skattskyldig uträknas först skattebeloppet på de sammanlagda

[44] Jfr nuvarande lydelse av 116 i §.

[45] Jfr nuvarande lydelse av 116 f §.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

underlagen för avgifternas beräkning. Detta skattebelopp fördelas sedan vid beräkning av de olika tilläggen efter den kvotdel som underlaget för varje tillägg utgör av de sammanlagda underlagen. Vad nu föreskrivits gäller även vid beräkning av skattetillägg vid eftertaxering, om tillägg påförts även vid den årliga taxeringen för samma år.

[46]*Särskild* avgift anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller *det sammanlagda beloppet av vid* en och samma taxering utgående avgifter, som ej uppgår till 100 kronor, påföres ej. *Särskild* avgift tillfaller statsverket.

116 s §

Vad som föreskrives i 116 a–116 r §§ om taxering eller taxeringsmål och särskild avgift i samband därmed gäller även mål om eftertaxering och om särskild avgift i sådant mål.

116 t §

[47]Om *ej* annat *framgår* av *vad som föreskrives i 116 a–116 s §§* gälla bestämmelserna i denna lag, *med undantag av 100, 101, 105 §§ och 114 §*, i tillämpliga delar *i fråga om särskild* avgift.

116 u §

[48]Närmare föreskrifter *samt anvisningar för tillämpningen av bestämmelserna i 116 a–116 t §§* meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1978.

1. Den nya lydelsen av 116 a § första stycket andra och tredje punkterna samt tredje stycket tillämpas första gången i fråga om skattetillägg vid 1978 års taxering samt eftertaxering för samma år.

2. Äldre lydelse av 116 a § andra, tredje och fjärde styckena samt av 116 d § första och andra styckena gäller i stället för motsvarande bestämmelse enligt den nya lydelsen av resp. 116 b, 116 c, 116 d och 116 h §§ i fråga

[46] Jfr nuvarande lydelse av 116 h §.

[47] Jfr nuvarande lydelse av 116 j § första stycket.

[48] Jfr nuvarande lydelse av 116 j § andra stycket.

om skattetillägg vid 1977 och tidigare års taxering samt eftertaxering för samma år.

3. Bestämmelserna i 100 § gäller fortfarande i tillämpliga delar beträffande särskild avgift vid 1977 års och tidigare års taxering samt eftertaxering för samma år.

4. Oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–3 gäller de nya bestämmelserna i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från skattskyldigs sida, som inträffat först efter ikraftträdandet.

2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1]

dels att 35, 36 och 51 §§, 64 a–64 h §§ samt 76 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas tio nya paragrafer, 64 i–64 r §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse[2] *Föreslagen lydelse*[2]

35 §[3]

Fråga om preliminärt beslut får icke väckas efter den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än tre år efter utgången av kalenderår som anges i första stycket.

Har preliminärt beslut om skattetillägg enligt 64 c § meddelats får oavsett bestämmelserna i första och andra styckena fråga om nytt preliminärt beslut om skatt för redovisningsperioden i fråga väckas inom fem månader från utgången av den månad, då den skattskyldige fick del av beslutet om skattetillägg. I sådant fall får preliminärt beslut om skatten meddelas inom sex månader från samma tidpunkt.

36 §[4]

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av preliminärt beslut. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige ej begärt det.

Slutligt beslut skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas, avräknas eller återbetalas.

Har slutligt beslut enligt första stycket varken begärts eller meddelats och har tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklaration. Motsvarande gäller när varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats, varvid skatten an-

Har slutligt beslut enligt första stycket varken begärts eller meddelats och har tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklaration. Motsvarande gäller när varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats, varvid skatten an-

[1] Lagen omtryckt 1969:237.

[2] Text som flyttas till annan paragraf har ej kursiverats utan endast ändrad lydelse av bestämmelse och ny bestämmelse.

[3] Senaste lydelse 1973:928.

[4] Senaste lydelse 1974:885.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ses fastställd till noll kronor. Slutligt beslut enligt detta stycke anses dock icke föreligga tidigare än två månader efter det att den skattskyldige fått del av nytt preliminärt beslut.	ses fastställd till noll kronor. Slutligt beslut enligt detta stycke anses dock icke föreligga tidigare än två månader efter det att den skattskyldige fått del av nytt preliminärt beslut *och ej heller tidigare än åtta månader efter den månad då den skattskyldige fått del av beslut om skattetillägg enligt 64 c § för redovisningsperioden i fråga.*
	51 §[5]
Talan mot slutligt beslut *enligt 36 § första stycket* eller mot beslut att icke meddela slutligt beslut eller mot beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift föres hos länsskatterätten genom besvär.	Talan mot slutligt beslut eller mot beslut att icke meddela slutligt beslut eller mot beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift föres hos länsskatterätten genom besvär.
Mot beslut om skatterevision eller mot länsstyrelses beslut i fråga om registrering eller föreläggande av vite får talan ej föras.	
Talan mot länsstyrelses beslut i övrigt enligt denna lag föres hos riksskatteverket genom besvär. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.	
	64 a §
Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning *vid fastställelse av* hans *mervärdeskatt,* lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med *tjugo* procent av det skattebelopp, som *till följd av avvikelse från* den oriktiga uppgiften *utgår eller ej skall tillgodoräknas* honom.	Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning *för länsstyrelsens beslut om* hans *skatt,* lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med *20* procent av det skattebelopp, som *ej skulle ha påförts eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats* honom *om* den oriktiga uppgiften *godtagits. Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om skatt och uppgiften är sådan, att den skulle ha föranlett skattetillägg om den skriftligen lämnats till ledning för länsstyrelsens beslut om skatten. I sistnämnda fall påföres dock ej skattetillägg om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären inkommit för sent eller att besvärsrätt eljest ej förelegat i målet.*
[6]*Skattetillägg utgår även då mervärdeskatten uppskattats* med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket. *Tillägg beräknas härvid på* den skatt som *på grund av* uppskattningen *utgår* utöver *skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklarationen eller i skriftligt meddelande till ledning vid länsstyrelsens beslut i fråga om skatten.*	
[7] Skattetillägg enligt *andra stycket, som länsstyrelse påfört med anledning*	

[5] Senaste lydelse 1974:885.

[6] Jfr föreslagen lydelse av 64 b § och 64 c §.

[7] Jfr föreslagen lydelse av 64 d §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration, skall *undanröjas av länsstyrelsen,* om deklaration *avlämnas* senast inom *en månad från* den *dag* då *han* fått del av beslutet om *skattetillägget.*	
[8]Vid tillämpning av *första–tredje styckena* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.	
64 b §	
[9]Har skattskyldig, som har att avge deklaration för *mervärdeskatt* utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor.	[10]*Har deklaration lämnats men avvikelse skett från denna* med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket *påföres den skattskyldige* skattetillägg *med 20 procent av* den skatt som *till följd av* uppskattningen *påföres den skattskyldige* utöver *vad som eljest skulle ha påförts eller ej tillgodoräknats honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 64 a §.*
Har i fall som avses i första stycket den skattskyldige antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom *föreskriven* tid eller underlåtit att avge deklaration inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.	
Skattskyldig, som varit skyldig avlämna deklaration endast efter anmaning, påföres förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklaration inom tid som föreskrivits i anmaning. Avgiften utgår med 200 kronor.	
64 c §	
[11]Har skattskyldig frivilligt *rättat oriktig uppgift* utgår icke skattetillägg. *Sådant tillägg* utgår ej *heller i den mån avvikelse från vad den skatt-*	[13]*Har deklaration ej lämnats och uppskattning skett* med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket *påföres den skattskyldige* skattetillägg

[8] Jfr föreslagen lydelse av 64 e §.

[9] Jfr föreslagen lydelse av 64 g §.

[10] Jfr nuvarande lydelse av 64 a § andra stycket.

[11] Jfr föreslagen lydelse av 64 f §.

[13] Jfr nuvarande lydelse av 64 a § andra stycket.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.	*med 20 procent av* den skatt som *påföres honom till följd av* uppskattningen utöver *den* skatt *som skulle ha påförts* enligt *de skriftliga uppgifter han kan ha lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 64 a §.*
[12]*Skattetillägg* får helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens *särskilda* beskaffenhet eller därmed *jämförlig* omständighet *är att anse som* ursäktlig, *eller*	
om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.	
Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift får även nedsättas.	

64 d §[14]

[15]Avgift *som avses i 64 a § utgår* icke i de fall *mervärdeskatt* fastställes och uppbäres vid införsel. *Avgift som avses i 64 b § utgår i fråga om sådan mervärdeskatt enligt bestämmelserna i 40 a § tullagen (1973:670).*	[16]Skattetillägg enligt *64 c §* skall *nedsättas* *1) till 250 kronor, dock till minst hälften av påfört belopp,* om deklaration *inkommit* senast inom *två månader efter* den *månad* då *den skattskyldige* fått del av beslutet om *skattetillägg, samt* *2) till 500 kronor, dock till minst tre fjärdedelar av påfört belopp, om deklaration inkommit efter nyss angiven tidrymd men inom åtta månader efter utgången av den månad när deklarationen senast skulle ha lämnats.* *Bestämmelserna i första stycket tillämpas ej, när skattetillägg påförts vid efterbeskattning. Ej heller tillämpas bestämmelserna, om deklaration inkommer först sedan den skattskyldige fått skriftligt meddelande om resultatet av skatterevision enligt 28 § eller om att fråga väckts om höjning av skatten för den redovisningsperiod som skattetillägget avser.*

[12] Jfr föreslagen lydelse av 64 h §.

[14] Senaste lydelse 1974:986.

[15] Jfr föreslagen lydelse av 64 q §.

[16] Jfr nuvarande lydelse av 64 a § tredje stycket.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

64 e §

[17]Fråga om avgift *som avses i 64 a eller 64 b §* prövas av länsstyrelsen.

Har skattskyldig hemställt om *befrielse från* beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.

[18]Vid tillämpning av *bestämmelserna om särskild avgift* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

64 f §

[19]Finnes vid prövning av *besvär i mål om mervärdeskatt* att *skatt* skall nedsättas eller *återbetalas* skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

[20]*Skattetillägg* utgår ej *vid* rättelse av *sådan* uppenbar felräkning eller misskrivning, *som framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.*

Skattetillägg utgår ej heller vid avvikelse från öppet angivet yrkande eller värde av uttag, såvida det ej är uppenbart att den skattskyldige i fråga om detta lämnat oriktig uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt *vidtagit åtgärd som leder till att skatt kan påföras med rätt belopp* utgår icke skattetillägg.

64 g §

[21]Avgift *som avses i 64 a eller 64 b §* anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till *50* kronor, påföres ej.

[22]Har skattskyldig, som har att avge deklaration för *skatt* utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, påföres honom särskild avgift (f ö r s e n i n g s a v g i f t) med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den skattskyldige antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom *tid som föreskrivits i anmaningen* eller underlåtit att avge deklaration inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

Skattskyldig, som varit skyldig

[17] Jfr föreslagen lydelse av 64 i §.

[18] Jfr nuvarande lydelse av 64 a § fjärde stycket.

[19] Jfr föreslagen lydelse av 64 l § andra stycket.

[20] Jfr nuvarande lydelse av 64 c § första stycket.

[21] Jfr föreslagen lydelse av 64 n §.

[22] Jfr nuvarande lydelse av 64 b §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	avlämna deklaration endast efter anmaning, påföres förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklaration inom tid som föreskrivits i anmaning. Avgiften utgår med 200 kronor.
	64 h §
[23]I fråga om avgift *som avses i 64 a eller 64 b §* gäller i tillämpliga delar, om ej annat *följer av 64 c–64 g §§*, bestämmelserna i denna lag *om skatt.*	[25]*Särskild avgift får* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten *framstår som* ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller *annan särskild omständighet. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten kan antagas ha sådant samband med* den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed *jämförligt förhållande att den kan anses* ursäktlig.
[24]Närmare föreskrifter *om påföring och befrielse från avgift* meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.	*Skattetillägg får helt eftergivas även i det fall då* det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.
	Skattetillägg får eftergivas med hälften när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget. Avser skattetillägg i sådant fall oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring, får tillägget eftergivas med tre fjärdedelar, om det eljest skulle framstå som uppenbart obilligt. Eftergift på någon av dessa grunder får ej medföra att avgiften utgår med lägre belopp än 200 kronor.
	64 i §
	[26]Fråga om *särskild* avgift prövas av länsstyrelsen.
	Har skattskyldig hemställt om *eftergift av* beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.

[23] Jfr föreslagen lydelse av 64 p §.

[24] Jfr föreslagen lydelse av 64 r §.

[25] Jfr nuvarande lydelse av 64 c § andra stycket.

[26] Jfr nuvarande lydelse av 64 e §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

64 j §

Oavsett vad som eljest föreskrives om besvär skall yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift prövas, om beslut om skatten för den redovisningsperiod som avgiften avser icke har vunnit laga kraft.

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, skall länsstyrelsen genom slutligt beslut pröva yrkande om undanröjande eller nedsättning av tilllägget, om framställning härom inkommit dit före utgången av sjätte året efter det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända och klaganden kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.

64 k §

Allmänt ombud får vid besvär enligt 55 § föra talan om särskild avgift som har samband därmed. Yrkandet skall dock ej prövas om talan beträffande skatten ej upptages till prövning.

Har skattetillägg blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende får allmänt ombud senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända föra talan i den ordning som gäller för besvär enligt 55 §.

Har skattskyldigs uppgift i mål om skatt ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet, får allmänt ombud föra talan om skattetillägg enligt 64 a § hos skatterätten inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i målet.

64 l §

Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts, i den mån det föranledes

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

[27]Finnes vid prövning av *beslut om skatt i fall, där 64 d § första stycket ej är tillämpligt,* att *skatten* skall nedsättas eller *tillgodoräknas med ytterligare belopp* skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas. *Skattetillägg enligt 64 c § får dock ej nedsättas till lägre belopp än som skulle följa vid tillämpning av 64 d § första stycket 2).*

64 m §

Beslut om särskild avgift skall angiva skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, underlaget för beräkning av påfört skattetillägg samt avgiftens storlek.

64 n §

[28]*Särskild* avgift anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till *100* kronor, påföres ej.

64 o §

Bestämmelserna i 64 a–64 n §§ gäller i tillämpliga delar även den som oriktigt har uppgivit sig driva verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

64 p §

[29]Om ej annat *framgår* av *vad som föreskrives i 64 a–64 o §§* gäller bestämmelserna i denna lag, *med undantag av 38–41 §§, 55 § och 76 § första stycket,* i tillämpliga delar i fråga om *särskild* avgift.

64 q §

[30]*Bestämmelserna om särskild* avgift *enligt denna lag tillämpas* icke i

[27] Jfr nuvarande lydelse av 64 f §.

[28] Jfr nuvarande lydelse av 64 g §.

[29] Jfr nuvarande lydelse av 64 h § första stycket.

[30] Jfr nuvarande lydelse av 64 d §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	de fall *skatt* fastställes och uppbäres vid införsel.
	64 r §
	[31]Närmare föreskrifter *samt anvisningar för tillämpningen av bestämmelserna i 64 a–64 p §§* meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.
76 §	
Föreligger synnerliga skäl kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt.	
Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även avgift *som avses i 64 a § eller 64 b §*.	Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även *särskild* avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1978.

1. Den nya lydelsen av 35 och 36 §§, 64 a § samt av 64 o § tillämpas icke vid beslut om skattetillägg för redovisningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

2. Äldre lydelse av 64 a § andra och tredje styckena, av 64 c § andra och tredje styckena, av 64 f § samt av 64 g § gäller i stället för motsvarande bestämmelser enligt den nya lydelsen av resp. 64 b, 64 c, 64 d 64 h §§, av 64 l § andra stycket och av 64 n § i fråga om särskild avgift för redovisningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnats före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 55 § gäller fortfarande i tillämpliga delar beträffande särskild avgift för redovisningsperiod, som gått till ända före ikraftträdandet.

4. Oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–3 gäller de nya bestämmelserna i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från skattskyldigs sida, som inträffat först efter ikraftträdandet.

[31] Jfr nuvarande lydelse av 64 h § andra stycket.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,

dels att 19 §, 37 a–37 g §§ samt 46 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas nio nya paragrafer, 37 h – 37 p §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse[1] *Föreslagen lydelse*[1]

19 §

Beslut om fastställande av skatt må ej meddelas senare än ett år efter utgången av det kalenderår, varunder den ifrågavarande beskattningsperioden gått till ända.

Har preliminärt beslut om skattetillägg meddelats enligt 37 c § får, oavsett bestämmelserna i första stycket, nytt beslut om skatten meddelas inom fem månader från den månad då den skattskyldige fick del av beslutet om skattetillägg.

Har *slutligt* beslut ej meddelats inom tid som i första stycket sägs men har deklaration avgivits, skall så anses som om skatten den dag nämnda tid utgick fastställts genom slutligt beslut i överensstämmelse med deklarationen. Har preliminärt beslut meddelats, skall skatten *i stället* anses hava *nämnda dag* slutligt fastställts i överensstämmelse med det preliminära beslutet.

Har beslut ej meddelats inom tid som i första stycket sägs men har deklaration avgivits, skall så anses som om skatten den dag nämnda tid utgick fastställts genom slutligt beslut i överensstämmelse med deklarationen. Har preliminärt *men ej slutligt* beslut meddelats, skall skatten anses hava slutligt fastställts i överensstämmelse med det preliminära beslutet *vid utgången av den tid som angives i första stycket, dock att i fall enligt andra stycket skatten skall anses slutligt fastställd tidigast inom den tid som där angives.*

37 a §

Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning *vid fastställande av* hans skatt, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebelopp, som *utgår till följd av avvikelse*

Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning *för beskattningsmyndighetens beslut om* hans skatt, lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebe-

[1] Text som flyttas till annan paragraf har ej kursiverats utan endast ändrad lydelse av bestämmelse och ny bestämmelse.

Nuvarande lydelse

från den oriktiga uppgiften.

[2]Skattetillägg påföres *även då skatten uppskattats* med stöd av 18 §. *Tillägg beräknas härvid på* den skatt som *på grund av uppskattning utgår* utöver *skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller, såvitt avser beskattningsmyndighetens beslut om skatt, i annat skriftligt meddelande till ledning vid fastställande av skatten.*

[3]Skattetillägg enligt *andra stycket, som beskattningsmyndigheten påfört med anledning av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration,* skall *undanröjas av beskattningsmyndigheten efter anmälan av allmänna ombudet* om deklaration *avlämnas* inom *en månad från* den dag då den skattskyldige *erhållit* del av beslutet om skattetillägg.

[4]Vid tillämpning av *första-tredje styckena* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Föreslagen lydelse

lopp, som *ej skulle ha påförts om* den oriktiga uppgiften *godtagits. Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om skatt och uppgiften är sådan att den skulle ha föranlett skattetillägg om den skriftligen lämnats till ledning för beskattningsmyndighetens beslut om skatten. I sistnämnda fall påföres dock ej skattetillägg om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären inkommit för sent eller att besvärsrätt eljest ej förelegat i målet.*

37 b §

[5]Har skattskyldig, som är skyldig att avgiva deklaration utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva deklaration, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kr.

Har i fall som avses i första stycket skattskyldig antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom *föreskriven* tid eller *har han* underlåtit att avgiva deklaration inom föreskriven tid för någon av de tre närmast föregående beskattningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

[6]*Har deklaration lämnats men avvikelse skett från denna* med stöd av 18 § påföres *den skattskyldige* skattetillägg *med tjugo procent av* den skatt som *till följd av uppskattningen påföres* den skattskyldige utöver *vad som eljest skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 37 a §.*

[2] Jfr föreslagen lydelse av 37 b § och 37 c §.

[3] Jfr. föreslagen lydelse av 37 d §.

[4] Jfr föreslagen lydelse av 37 e §.

[5] Jfr föreslagen lydelse av 37 g §.

[6] Jfr nuvarande lydelse av 37 a § andra stycket.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	37 c §
[7]Har skattskyldig frivilligt *rättat oriktig uppgift,* utgår icke skattetillägg. *Sådant tillägg* utgår ej *heller i den mån avvikelse från vad den skattskyldige uppgivit innebär* rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.	[9]*Har deklaration ej lämnats och uppskattning skett* med stöd av 18 § påföres *den skattskyldige* skattetillägg *med tjugo procent* av den skatt som *påföres honom till följd av uppskattningen* utöver *den skatt som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter han kan ha lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt 37 a §.*
[8]*Skattetillägg må* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens *särskilda* beskaffenhet eller därmed *jämförlig* omständighet *är att anse som* ursäktlig, *eller*	
om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.	
Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även nedsättas.	
	37 d §
[10]Fråga om avgift *som avses i 37 a eller 37 b §* prövas av beskattningsmyndigheten.	[11]Skattetillägg enligt *37 c §* skall *nedsättas,*
Innan slutligt beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige erhålla tillfälle yttra sig, om ej hinder möter däremot.	*1) till 250 kronor, dock till minst hälften av påfört belopp,* om deklaration *inkommit senast* inom *två månader efter den* dag då den skattskyldige *fått* del av beslutet om skattetillägg *samt*
	2) till 500 kronor, dock till minst tre fjärdedelar av påfört belopp, om deklaration inkommit efter nyss angiven tidrymd men inom åtta månader efter utgången av den månad när deklarationen senast skulle ha lämnats.
	Bestämmelserna i första stycket tillämpas ej, när skattetillägg påförts vid efterbeskattning. Ej heller tillämpas bestämmelserna, om deklaration inkommer först sedan den skattskyldige fått skriftligt meddelande om resultatet av granskning enligt 9 § eller om att

[7] Jfr föreslagen lydelse av 37 f §.

[8] Jfr föreslagen lydelse av 37 h §.

[9] Jfr nuvarande lydelse av 37 a § andra stycket.

[10] Jfr föreslagen lydelse av 37 i §.

[11] Jfr nuvarande lydelse av 37 a § tredje stycket.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	fråga väckts om höjning av skatten för den beskattningsperiod som skattetillägget avser.
	37 e §
[12]Finnes vid prövning av *besvär i mål* om *fastställande av* skatt att *skatt* skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.	[13]Vid tillämpning av *bestämmelserna om särskild avgift* skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.
	37 f §
[14]Avgift *som avses i 37 a eller 37 b §* angives i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller *vid* en och samma beskattningsperiod utgående avgifter, som ej uppgå till 50 kronor, påföras ej.	[15]*Skattetillägg* utgår ej *vid* rättelse av *sådan* uppenbar felräkning eller misskrivning, *som framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.* *Skattetillägg utgår ej heller vid avvikelse från öppet angivet yrkande, såvida det ej är uppenbart att den skattskyldige i fråga om detta lämnat oriktig uppgift i sak.* Har skattskyldig frivilligt *vidtagit åtgärd som leder till att skatt kan påföras med rätt belopp,* utgår icke skattetillägg.
	37 g §
[16]*I fråga om avgift som avses i 37 a eller 37 b §* gälla i tillämpliga delar, om ej annat *följer av 37 c–37 f §§,* bestämmelserna i denna lag om *skatt.* [17]Närmare föreskrifter *om påföring av avgift och om befrielse från avgift* meddelas av *KM:t* eller myndighet som regeringen bestämmer.	[18]Har skattskyldig som är skyldig att avgiva deklaration utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva deklaration, påföres honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor. Har i fall som avses i första stycket skattskyldig antingen anmanats att lämna deklaration men icke fullgjort denna skyldighet inom tid *som föreskrivits i anmaningen* eller underlåtit att avgiva deklaration inom föreskriven tid för någon av de tre när-

[12] Jfr föreslagen lydelse av 37 l § andra stycket.

[13] Jfr nuvarande lydelse av 37 a § fjärde stycket.

[14] Jfr föreslagen lydelse av 37 n §.

[15] Jfr nuvarande lydelse av 37 c § första stycket.

[16] Jfr föreslagen lydelse av 37 o §.

[17] Jfr föreslagen lydelse av 37 p §.

[18] Jfr nuvarande lydelse av 37 b §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

mast föregående beskattningsperioderna, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

37 h §

[19]*Särskild avgift får* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten *framstår som* ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller *annan särskild omständighet. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten kan antagas ha sådant samband med* den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed *jämförligt förhållande att den kan anses* ursäktlig.

Skattetillägg får helt eftergivas även i det fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Skattetillägg får eftergivas med hälften när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget. Eftergift på denna grund får dock ej medföra att avgiften utgår med lägre belopp än 100 kronor.

37 i §

[20] Fråga om *särskild* avgift prövas av beskattningsmyndigheten.

37 j §

Oavsett vad som eljest föreskrives om besvär skall yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift prövas om beslut om skatten för den beskattningsperiod som avgiften avser icke har vunnit laga kraft.

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, skall beskattningsmyndigheten genom slutligt beslut pröva yrkande om undanröjande eller nedsättning av tillägget, om framställning härom inkommit dit före utgången av

[19] Jfr nuvarande lydelse av 37 c § andra stycket.

[20] Jfr nuvarande lydelse av 37 d §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

femte året efter det kalenderår under vilket beskattningsperioden gått till ända och klaganden kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.

37 k §

Har skattskyldigs uppgift i mål om skatt ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet, får allmänt ombud föra talan om skattetillägg enligt 37 a § hos kammarrätten inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i målet.

37 l §

Bestämmelserna om eftergift skola beaktas även om yrkande härom ej framställts, i den mån det föranledes av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

[21] Finnes vid prövning av *beslut* om skatt *i fall, där 37 d § första stycket ej är tillämpligt,* att *skatten* skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas. *Skattetillägg enligt 37 c § får dock ej nedsättas till lägre belopp än som skulle följa vid tillämpning av 37 d § första stycket 2).*

37 m §

Beslut om särskild avgift skall angiva skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, underlaget för beräkning av påfört skattetillägg samt avgiftens storlek.

37 n §

[22] *Särskild* avgift angives i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller *för* en och samma beskattningsperiod utgående avgifter som ej uppgår till 50 kronor påföres ej.

[21] Jfr nuvarande lydelse av 37 e §.

[22] Jfr nuvarande lydelse av 37 f §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	37 o §
	[23] Om ej annat *framgår* av *vad som föreskrives i 37 a – 37 n §§* gälla bestämmelserna i denna lag, *med undantag av 20 och 21 §§ samt 46 § första stycket,* i tillämpliga delar *i fråga* om *särskild avgift.*
	37 p §
	[24] Närmare föreskrifter *samt anvisningar för tillämpningen av bestämmelserna i 37 a–37 o §§* meddelas av *regeringen* eller myndighet som regeringen bestämmer.

46 §[25]

Regeringen eller den myndighet regeringen förordnar äger, när synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbetalning av skatt. Vad i denna lag stadgas om besvär skall icke gälla beslut som meddelas av beskattningsmyndighet med stöd av förordnande som nu sagts.

Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, *må* medgivandet avse även avgift *som avses i 37 a eller 37 b §.*	Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, *får* medgivandet avse även *särskild* avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1978.

1. Den nya lydelsen av 19 § och 37 a § andra och tredje punkterna tillämpas icke vid beslut om skattetillägg för beskattningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

2. Äldre lydelse av 37 a § andra och tredje styckena, av 37 c § andra och tredje styckena samt av 37 e § gäller i stället för motsvarande bestämmelser enligt den nya lydelsen av resp. 37 b, 37 c, 37 d, 37 h §§ och 37 l § andra stycket i fråga om särskild avgift för beskattningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

3. Oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–2 gäller de nya bestämmelserna i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från skattskyldigs sida, som inträffat först efter ikraftträdandet.

[23] Jfr nuvarande lydelse av 37 g § första stycket.

[24] Jfr nuvarande lydelse av 37 g § andra stycket.

[25] Senaste lydelse 1974:863.

4 Förslag till

Lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601)

Härigenom föreskrives att 27 och 28 §§ i vägtrafikskattelagen (1973:601) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
27 §	
Vid efterbeskattning påför beskattningsmyndigheten den skattskyldige skattetillägg med tjugo procent av det skattebelopp som tillkommer.	
Skattetillägg som påförts vid efterbeskattning på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift skall undanröjas av beskattningsmyndigheten om uppgiften lämnats inom en månad från den dag, då den skattskyldige erhållit del av beslutet om skattetillägg.	
I fråga om skattetillägg äger *37 c–37 e §§* lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning motsvarande tillämpning. Uppgår skattetillägg eller sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg ej till 50 kronor, påföres ej tillägg.	I fråga om skattetillägg äger *37 f, 37 h–37 k §§, 37 l § första stycket och andra stycket första punkten samt 37 m §* lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning motsvarande tillämpning. Uppgår skattetillägg eller sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg ej till 50 kronor, påföres ej tillägg.
28 §	
Lämnas ej inom föreskriven tid vederbörlig uppgift om körsträcka för kilometerskattepliktigt fordon påför beskattningsmyndigheten den som ägde fordonet, när fristen utgick, förseningsavgift med 100 kronor.	
Har i fall som avses i första stycket ägaren anmanats att lämna uppgift men ej efterkommit anmaningen inom *föreskriven tid* eller *har uppgift ej lämnats* inom föreskriven tid vid något av de tre närmast föregående uppbördstillfällena, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.	Har i fall som avses i första stycket ägaren anmanats att lämna uppgift men ej efterkommit anmaningen inom *tid som föreskrivits i denna* eller *underlåtit att* inom föreskriven tid *lämna uppgift om fordonets körsträcka* vid något av de tre närmast föregående uppbördstillfällena, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.
I fråga om förseningsavgift äger *37 c och 37 d §§* lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning motsvarande tillämpning.	I fråga om förseningsavgift äger *37 h, 37 i, 37 l och 37 m §§* lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning motsvarande tillämpning. *Utöver vad som föreskrives i nämnda 37 h § gäller*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	att förseningsavgifter avseende samma fordonsägare får nedsättas om de avser brister i uppgiftslämnandet för en och samma skatteperiod.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1978.

1. Äldre lydelse av 27 § andra stycket och 28 § skall tillämpas för skatteperiod, för vilken föreskriven uppgift lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

2. Äldre lydelse av 27 § tredje stycket såvitt där hänvisas till 37 c § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i stället för hänvisningen till 37 h § samma lag i dess lydelse från den 1 januari 1978 i fråga om skatteperiod, för vilken föreskriven uppgift lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

3. Oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–2 gäller de nya bestämmelserna i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från skattskyldigs sida, som inträffat först efter ikraftträdandet.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.[1]

dels att 15 §, 26 a § samt 43–49 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 43 a–43 e §§ samt 49 a–49 c §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse[2]

Föreslagen lydelse[2]

15 §[3]

Underrättelse om beräkning av avgiftsunderlag som icke överensstämmer med arbetsgivaruppgift eller som bestämts utan ledning av arbetsgivaruppgift ävensom sådan anmaning enligt 7 §, vari vite förelagts, skall delgivas vederbörande, om det ej är känt att han icke kan anträffas. Motsvarande gäller beslut enligt 5 § andra stycket som går sökanden emot.

Anses det vara av betydelse att få bevis om att anmaning eller annan handling, som avses i denna lag, har kommit vederbörande till handa, skall handlingen delgivas honom, såvida det ej är känt att han icke kan anträffas.

26 a §[4]

Bestämmelser i denna lag som avse arbetsgivares avgift skola i tillämpliga delar gälla beträffande särskild avgift, ränta på överskjutande preliminär avgift, respiträntа och anståndsränta.

I belopp varå särskild avgift eller ränta skall beräknas, inräknas ej *avgift som avses i 43 eller 44 §.*

I belopp, varå särskild avgift eller ränta skall beräknas, inräknas ej *avgiftstillägg och förseningsavgift.*

Påföres arbetsgivare tillkommande avgift eller sker ändring eller rättelse av debitering skall ny beräkning av särskild avgift eller ränta göras. Motsvarande skall gälla då eljest avgift som legat till grund för påförande av särskild avgift eller ränta ändras. Särskild avgift eller ränta skall därvid beräknas till belopp, som skulle ha utgått om beräkningen gjorts vid det ursprungliga bestämmandet av den särskilda avgiften eller räntan, eller, om sådant bestämmande icke ägt rum, vid den årliga avgiftsdebiteringen för det utgiftsår avgiften avser. Leder sådan beräkning till att arbetsgivaren skall utgiva ytterligare särskild avgift eller utgiva eller återbetala ränta, äga bestämmelserna om tillkommande avgift motsvarande tillämpning.

Riksförsäkringsverket må, om synnerliga skäl föreligga, besluta att särskild avgift skall utgå med endast tre procent på den kvarstående avgiften.

[1] Lagen omtryckt 1974:938.

[2] Text som flyttas till annan paragraf har ej kursiverats utan endast ändrad lydelse av bestämmelse och ny bestämmelse.

[3] Senaste lydelse 1971:1174.

[4] Senaste lydelse 1974:938.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 §[5]

Har arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande, avlämnat till ledning *vid beräkning av* hans avgiftsunderlag, lämnat oriktig uppgift, påföres honom a v g i f t s t i l l ä g g med tjugo procent av arbetsgivaravgift, som *genom den oriktiga uppgiften undandragits eller, om uppgiften följts, skulle ha undandragits.*

[6]Avgiftstillägg *utgår även då avgiftsunderlag med* avvikelse från *arbetsgivaruppgift uppskattats* med stöd av 10 §. I sådant fall beräknas tillägget på det avgiftsbelopp som påföres utöver avgift *enligt uppgiften.*

[7]Har *avgiftsunderlag uppskattats* med stöd av 10 § *på grund av att arbetsgivaruppgift ej avlämnats,* påföres avgiftstillägg *beräknat på hela avgiftsunderlaget eller, om* arbetsgivaren lämnat *skriftligt meddelande till* ledning *vid* riksförsäkringsverkets *beräkning av avgiftsunderlaget,* på det avgiftsbelopp som *på grund av* uppskattningen *utgår* utöver avgift *enligt meddelandet. Riksförsäkringsverkets beslut om sådant* avgiftstillägg skall *undanröjas av myndigheten,* om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägget.

[8]Vid tillämpning av *första–tredje styckena* skall meddelande, som lämnats för arbetsgivare som är juridisk person, anses avlämnat av arbetsgivaren, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda arbetsgivaren.

Har arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande, avlämnat till ledning *för riksförsäkringsverkets beslut om* hans avgiftsunderlag, lämnat oriktig uppgift, påföres honom a v g i f t s t i l l ä g g med tjugo procent av *den* arbetsgivaravgift som *ej skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Detsamma gäller när arbetsgivare har lämnat oriktig uppgift först i mål om arbetsgivaravgift och uppgiften är sådan, att den skulle ha föranlett avgiftstillägg om den skriftligen lämnats till ledning för riksförsäkringsverkets beslut om hans avgiftsunderlag. I sistnämnda fall påföres dock ej avgiftstillägg om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären inkommit för sent eller att besvärsrätt eljest ej förelegat i målet.*

43 a §

[9]*Har* arbetsgivaruppgift *lämnats men* avvikelse skett från *denna* med stöd av 10 § *påföres arbetsgivaren* avgiftstillägg. I sådant fall beräknas till-

[5] Senaste lydelse 1974:938.

[6] Jfr föreslagen lydelse av 43 a §.

[7] Jfr föreslagen lydelse av 43 b § och 43 c §.

[8] Jfr föreslagen lydelse av 43 d §.

[9] Jfr nuvarande lydelse av 43 § andra stycket.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

lägget, *med tillämpning i övrigt av 43 §*, på det avgiftsbelopp som påföres *arbetsgivaren till följd av uppskattningen* utöver *den* avgift *som eljest skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från arbetsgivaren utgår dock avgiftstillägg enligt 43 §.*

43 b §

[10]Har arbetsgivaruppgift *uteblivit, ehuru anmaning att lämna sådan utsänts till arbetsgivaren, och har uppskattning skett* med stöd av 10 § påföres *honom* avgiftstillägg. *Tillägget beräknas, med tillämpning i övrigt av 43 §*, på det avgiftsbelopp som *påföres till följd av uppskattningen* utöver *den* avgift *som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter, som* arbetsgivaren *kan ha* lämnat till ledning *för* riksförsäkringsverkets *beslut* om avgiftsunderlag. *Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från arbetsgivaren utgår dock avgiftstillägg enligt 43 §.*

43 c §

[11]*Riksförsäkringsverket skall nedsätta* avgiftstillägg *enligt 43 b § till tjugofem procent av det tillägg som* skall *utgå enligt lagrummet,* om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägget.

43 d §

[12]Vid tillämpning av *bestämmelserna om avgiftstillägg och förseningsavgift* skall meddelande, som lämnats för arbetsgivare som är juridisk person, anses avlämnat av arbetsgivaren, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda arbetsgivaren.

[10] Jfr nuvarande lydelse av 43 § tredje stycket första punkten.

[11] Jfr nuvarande lydelse av 43 § tredje stycket andra punkten.

[12] Jfr nuvarande lydelse av 43 § fjärde stycket.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	43 e §
	Avgiftstillägg utgår ej *vid* rättelse av *sådan* uppenbar felräkning eller misskrivning, *som framgår av arbetsgivaruppgiften eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren.*
	[13]Har arbetsgivare frivilligt *vidtagit åtgärd som leder till att arbetsgivaravgift kan påföras med rätt belopp* utgår icke avgiftstillägg.
44 §[14]	
Underlåter arbetsgivare, som har att avlämna arbetsgivaruppgift *utan anmaning,* att inom föreskriven tid avlämna sådan uppgift, påföres honom förseningsavgift med fem procent av den fastställda arbetsgivaravgiften, dock högst med *300* kronor.	Underlåter arbetsgivare, som har att avlämna arbetsgivaruppgift, att inom föreskriven tid avlämna sådan uppgift, påföres honom förseningsavgift med fem procent av den fastställda arbetsgivaravgiften, dock högst med *trehundra* kronor.
Har arbetsgivare trots anmaning icke avlämnat arbetsgivaruppgift inom den i anmaningen angivna tiden, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock minst till *100* kronor.	Har arbetsgivare trots anmaning icke avlämnat arbetsgivaruppgift inom den i anmaningen angivna tiden, bestämmes förseningsavgiften till två gånger det belopp som utgår enligt första stycket, dock minst till *etthundra* kronor.
45 §	
[15]Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke avgiftstillägg. *Sådant tillägg* utgår ej *heller i den mån avvikelse från vad arbetsgivaren uppgivit innebär* rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.	Avgiftstillägg *eller förseningsavgift får* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten *framstår som* ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller *annan särskild omständighet. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten kan antagas ha sådant samband med* arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller *därmed jämförligt förhållande att den kan anses* ursäktlig.
Avgiftstillägg *må* helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet *eller* den oriktiga uppgiftens *särskilda* beskaffenhet eller därmed *jämförlig* omständighet är att anse som ursäktlig, *eller om* det belopp som kunde ha undandragits genom felaktighe-	*Avgiftstillägg får helt eftergivas även när* det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

[13] Jfr nuvarande lydelse av 45 §.

[14] Senaste lydelse 1974:938.

[15] Jfr föreslagen lydelse av 43 e §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ten eller underlåtenheten *är att anse* som ringa.	
Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även nedsättas.	*Avgiftstillägg får eftergivas med hälften när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget. Eftergift på denna grund får ej medföra att tillägget utgår med lägre belopp än etthundra kronor.*
46 §	
Fråga om *avgift som avses i 43 eller 44 §* prövas av riksförsäkringsverket.	Fråga om *avgiftstillägg eller förseningsavgift* prövas av riksförsäkringsverket.

Innan fråga om avgiftstillägg avgöres skall arbetsgivaren beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter däremot.

47 §

[16]*Finner riksförsäkringsverket vid prövning av ansökan om rättelse eller eljest att* avgiftsunderlaget eller arbetsgivaravgiften *skall nedsättas,* skall därav föranledd ändring av *avgift som avses i 43 eller 44 §* beslutas.	*Arbetsgivares yrkande beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift skall, oavsett vad som eljest föreskrives om besvär, prövas om beslutet om avgiftsunderlaget icke vunnit laga kraft.* *Har beslut om avgiftstillägg vunnit laga kraft, skall arbetsgivarens talan om undanröjande eller nedsättning av tillägget prövas av riksförsäkringsverket om framställning härom inkommit dit inom sex år från utgången av det utgiftsår tillägget avser och han kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.*
Föranleder försäkringsdomstolens prövning av besvär eller underställt beslut ändring i riksförsäkringsverkets beslut, skall därav föranledd ändring av avgift beslutas.	
48 §	
[17]*Avgift som avses i 43 eller 44 §* anges i helt *krontal* så att öretal bortfaller. Avgiftstillägg under *50* kronor påföres ej.	*Avgiftstillägg eller förseningsavgift får ej påföras efter utgången av den tidrymd som gäller vid avgiftspåföring enligt 14 §. Detsamma gäller när avgiftstillägg eller förseningsavgift ej påförts eller beräknats till för lågt belopp på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.*
Avgift tillfaller statsverket.	*Har arbetsgivares uppgift i mål om arbetsgivaravgift ej godtagits efter*

[16] Jfr föreslagen lydelse av 49 §.

[17] Jfr föreslagen lydelse av 49 b §.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	prövning i sak eller ej prövats i målet, får avgiftstillägg enligt 43 § påföras inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i målet.
	49 §[18]
[19]*I fråga om avgift som avses i 43 eller 44 § gäller i* tillämpliga delar, om ej annat *följer av 45–48 §§*, bestämmelserna i denna lag om arbetsgivares avgift.	*Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts i den mån det föranledes av vad som förekommit i ärendet eller målet om avgiftstillägg eller förseningsavgift.*
	[20]*Nedsättes* avgiftsunderlaget eller arbetsgivaravgiften, skall därav föranledd ändring av *avgiftstillägg eller förseningsavgift* beslutas.
	49 a §
	Beslut om avgiftstillägg skall angiva skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken tillägget skall beräknas, underlaget för beräkningen samt tilläggets storlek.
	49 b §
	[21]*Avgiftstillägg och förseningsavgift* anges i helt *antal kronor* så att öretal bortfaller. Avgiftstillägg under *etthundra* kronor påföres ej.
	Avgiftstillägg och förseningsavgift tillfaller statsverket.
	49 c §
	[22]Om ej annat *framgår av vad som föreskrives i 45–49 b §§ skola* bestämmelserna i denna lag om arbetsgivares avgift, *med undantag av 13 och 14 §§*, i tillämpliga delar *gälla beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift.*

[18] Senaste lydelse 1974:938.

[19] Jfr föreslagen lydelse av 49 c §.

[20] Jfr nuvarande lydelse av 47 §.

[21] Jfr nuvarande lydelse av 48 §.

[22] Jfr nuvarande lydelse av 49 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1978.

1. Den nya lydelsen av 43 § andra och tredje punkterna tillämpas första gången i fråga om avgiftstillägg, som avser utgiftsåret 1977.

2. Äldre lydelse av 43 § andra och tredje styckena, av 45 § andra och tredje styckena samt av 48 § gäller i stället för motsvarande bestämmelser enligt resp. 43 a, 43 b och 43 c §§ samt den nya lydelsen av 45 § och av 49 b § i fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift, som avser utgiftsåret 1976 eller tidigare år.

3. Bestämmelserna i 13 och 14 §§ gäller fortfarande i tillämpliga delar beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift som avser utgiftsåret 1976 eller tidigare år.

4. Oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–3 gäller de nya bestämmelserna i fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift för felaktighet eller underlåtenhet från arbetsgivares sida, som inträffat först efter ikraftträdandet.

6 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrives i fråga om uppbördslagen (1953:272)[1]

dels att i 1 § första stycket, 2 § 3 mom., 13 § första stycket, 27 § 3 mom. andra stycket och 32 § andra stycket orden "avgift som avses i 116 a § eller 116 c § taxeringslagen" skall bytas ut mot "skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen",

dels att i 2 § 4 mom. femte stycket orden "förseningsavgift enligt 116 c § taxeringslagen" skall bytas ut mot "förseningsavgift enligt taxeringslagen",

dels att 49 § 5 mom., 68 § 4 mom. och 87 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
49 §	
5 mom.[2] Bestämmelserna i 1–4 mom. gälla i tillämpliga delar beträffande beslut om påföring av *avgift som avses i 116 a eller 116 c §* taxeringslagen.	5 mom. Bestämmelserna i 1–4 mom. gälla i tillämpliga delar beträffande beslut om påföring av *skattetillägg eller förseningsavgift enligt* taxeringslagen *och i fråga om nedsättning av skattetillägg med stöd av 116 d § samma lag.*
68 §	
4 mom. Häftar den, som enligt 1 eller 2 mom., är berättigad återbekomma erlagt skattebelopp eller som är berättigad till ränta enligt 69 § 1 mom., för restförd skatt, äger han utfå allenast vad som överstiger det oguldna beloppet jämte däråbelöpande restavgift. Återstoden skall gottskrivas honom till gäldande av den oguldna skatten jämte restavgift och i förekommande fall tillställas annan länsstyrelse med motsvarande tillämpning av bestämmelserna i 3 mom.	
Vad i föregående stycke stadgas skall äga motsvarande tillämpning då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad återbekomma erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att gälda tillkommande skatt, som debiterats på grund av taxering för inkomst för det år vartill den preliminära skatten hänför sig. Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten icke påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av skatterätt om höjd taxering	Vad i föregående stycke stadgas skall äga motsvarande tillämpning då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad återbekomma erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att gälda tillkommande skatt, som debiterats på grund av taxering för inkomst *eller förmögenhet* för det år vartill den preliminära skatten hänför sig *eller på grund av sådant beslut om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen som avser samma taxering.* Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten icke

[1] Lagen omtryckt 1972:75.

[2] Senaste lydelse 1974:773 (övergångsbestämmelserna).

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
eller om eftertaxering eller av länsstyrelse om höjd debitering eller av lokal skattemyndighet om rättelse av taxeringslängd eller höjd debitering, må den preliminära skatten eller räntan innehållas i avbidan på att tillkommande skatt påföres.	påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av skatterätt om höjd taxering eller om eftertaxering *eller avgift som nyss sagts* eller av länsstyrelse om höjd debitering eller av lokal skattemyndighet om rättelse av taxeringslängd eller höjd debitering, må den preliminära skatten eller räntan innehållas i avbidan på att tillkommande skatt påföres.

87 §[3]

Besvär över beslut enligt denna lag eller över taxering inverkar icke på skyldigheten att erlägga den skatt, som besvären rör.

Åtgärd enligt denna lag skall verkställas oavsett att det beslut eller utslag som föranleder åtgärden icke vunnit laga kraft. Beslut eller utslag i taxeringsmål, där taxeringen fastställts till lägre belopp än taxeringsintendenten yrkat eller medgivit, får dock icke föranleda restitution om taxeringsintendenten anmält hinder härför. I sistnämnda fall må länsstyrelsen på ansökan medgiva restitution, varvid bestämmelserna i 49 § 2 mom. sista stycket om ställande av säkerhet tillämpas.

Bestämmelserna i andra stycket om restitution äga motsvarande tillämpning i mål där allmänt ombud har besvärsrätt.	Bestämmelserna i andra stycket om restitution äga motsvarande tillämpning i mål där allmänt ombud har besvärsrätt *samt i mål om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen.*

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt däråt tryckt meddelande utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

[3] Senaste lydelse 1974:771 (ingressen).

1 Utredningsuppdraget

1.1 Direktiven

Utredningens direktiv innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 13 februari 1975 av dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, och innehåller följande.

Det administrativa sanktionssystem, som omfattar förseningsavgift vid underlåtenhet att lämna självdeklaration eller motsvarande handling och skattetillägg m. m. vid oriktig uppgift i deklaration etc., infördes år 1971. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (prop. 1971:10, SkU 1971:16, rskr 1971:72, SFS 1971:69–98).

Genom dessa reformer avsågs att skapa ett sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet som var effektivare och rättvisare än det tidigare samtidigt som det öppnade möjligheter till mer differentierade sanktioner. Reformerna innebar också att lindrigare förseelser på dessa områden avkriminaliserades.

Tyngdpunkten av sanktionerna ligger numera på det administrativa området. De särskilda avgifterna har ett brett tillämpningsområde. Systemet med förseningsavgift och skattetillägg gäller sålunda beträffande skatter som avses i taxeringslagen (1956:623), (TL), lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (FFL) samt i fråga om de skatter enligt stämpelskattelagen (1964:308) som fastställs av riksskatteverket. Motsvarande system gäller för avgifter som avses i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. (AVGL).

Enligt TL, som avser de centrala inkomstskatterna och förmögenhetsskatten, gäller sålunda att skattetillägg utgår dels vid oriktig uppgift i självdeklaration, dels i skönstaxeringsfallen, dvs. när man skönsmässigt avviker från avgiven deklaration eller skönstaxering åsätts på grund av att deklaration inte har lämnats. Skattetillägg utgår med 50 % av den skatt som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften följts resp. av den skatt som utgår på grund av den skönsmässiga uppskattningen.

Skattetillägg utgår inte om avvikelsen innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning eller avser bedömning av framställt yrkande. Rättas felaktigheten frivilligt kan skattetillägg inte påföras. Skattetillägg får efterges om det är fråga om ringa belopp samt när felet eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig.

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall undanröjas av skatterätten om deklaration inkommer inom två månader efter det att den skattskyldige fått del av beslutet om tillägget. Skattetillägg av detta slag, som avser fysisk person, skall jämkas av skatterätten om den skattskyldige ger in sin deklaration efter tvåmånadersfristen men före utgången av året efter det då skattetillägget beslutades.

Det jämkade tillägget utgår med 10 % av det tillägg som annars skulle ha utgått, dock med högst 10 000 kr. Taxeringsintendenten har skyldighet att till länsskatterätten anmäla fråga om undanröjande eller jämkning av skattetillägg.

Förseningsavgift utgår vid underlåtenhet att lämna deklaration eller vid för sent avlämnad deklaration. Avgiften utgör i regel en procent av den högsta beskattningsbara inkomsten, dock högst 300 kr. För aktiebolag gäller en fast avgift om 500 kr. Om deklaration inte lämnas efter anmaning fördubblas förseningsavgiften och är således för aktiebolag 1 000 kr. För andra skattskyldiga är den i sådana fall högst 600 kr. och lägst 100 kr. Avgiften får liksom skattetillägg efterges i vissa fall när underlåtenheten är ursäktlig eller ringa.

Prövning av frågan om skattetillägg och förseningsavgift sker hos lokal skattemyndighet såvitt gäller taxeringsnämndens beslut. Skattemyndighetens beslut kan överklagas till skattedomstolarna, i första hand till skatterätten.

Det administrativa påföljdssystemet enligt ML och FFL har i stort sett utformats efter samma mönster som TL:s. Skattetillägg enligt ML och FFL utgår dock med 20 % av det skattebelopp som genom den oriktiga eller bristfälliga uppgiften kunde ha undandragits resp. av den efter skälig grund fastställda skatten. Förseningsavgiften utgår med en fast avgift av 100 kr. Om deklaration inte lämnas efter anmaning och vid upprepad deklarationsförsummelse är avgiften 200 kr.

För stämpelskattens del tillämpas avgiftsbestämmelserna i FFL. Enligt AVGL utgår den avgift som motsvarar skattetillägg med 20 % och förseningsavgift med 5 % av den slutliga avgiften, dock med högst 300 kr. Förseningsavgiften fördubblas om uppgift inte kommer in efter anmaning. Beslutande myndighet är enligt ML länsstyrelsen, enligt FFL riksskatteverket och enligt AVGL riksförsäkringsverket.

Det administrativa sanktionssystemet började tillämpas år 1972 och har alltså nu gällt i drygt tre år. Den nya ordningen har otvivelaktigt medfört att de skatt- och avgiftsskyldiga fullgör de skyldigheter det här gäller på ett bättre sätt än tidigare. Enligt upplysningar från beskattningsmyndigheterna har det resulterat i att antalet deklarationsförsummelser minskat avsevärt. Bestämmelserna om de nya avgifterna synes på det hela taget ha fungerat väl.

Det är emellertid angeläget att man efter en genomgripande reform av denna art, med inslag av helt nya sanktionsformer, låter värdera de erfarenheter som har vunnits i den praktiska tillämpningen. En sådan åtgärd har f. ö. aktualiserats genom riksskatteverkets och statskontorets betänkande Rationalisering av skatteadministrationen. Där föreslås att beslutsfunktionen beträffande skattetillägg och förseningsavgift enligt TL förs över från lokal skattemyndighet till taxeringsnämnd. Förslaget har mottagits positivt av flertalet remissinstanser. Det bereds f. n. i finansdepartementet. Avsikten är att regeringen skall ta ställning till förslaget under våren.

Vid remissbehandlingen av RS-utredningens betänkande har från flera håll framförts önskemål om en översyn av de materiella reglerna beträffande skattetillägg och förseningsavgift oavsett ställningstagandet till frågan om beslutande myndighet. Jag biträder denna uppfattning och föreslår därför att en översyn sker av dessa bestämmelser. Översynen bör anförtros åt särskilda sakkunniga. De sakkunniga bör anpassa sitt arbete till statsmakternas kommande ställningstagande till frågan om vilken myndighet som skall fastställa de särskilda avgifterna på TL:s område. Med den begränsningen bör uppdraget innefatta en översyn av både materiella och formella bestämmelser i det nu ifrågavarande administrativa sanktionssystemet på hela skatte- och avgiftsområdet.

Systemet med skattetillägg och förseningsavgift är en väsentlig nyhet för det svenska rättsväsendet. Sanktionerna träffar många gånger med betydande belopp. Vid utformningen av lagstiftningen har man som har framgått av min tidigare redogörelse på olika sätt sökt styra rättstillämpningen så att sanktioner inte skall träffa skattskyldiga som uppfyllt vad man rimligen kan begära i fråga om noggrannhet och förmåga att tillgodogöra sig skattereglerna. Vidare har genom myndighets anvisningar närmare

beskrivits efter vilka grunder bedömningen skall ske. En uppgift för de sakkunniga blir att klarlägga hur dessa regler och anvisningar tillämpats i praktiken och komma med förslag som ytterligare kan bidra till en enhetlig och riktig rättstillämpning. De bör därvid särskilt uppmärksamma de problem som har uppstått vid avgörandet av frågan huruvida vederbörande har framställt ett yrkande eller lämnat en oriktig uppgift. Utredningen bör bl. a. undersöka om det är lämpligt att i gränsfall av detta slag möjlighet öppnas för beslutsmyndigheten att överlämna ärendet till taxeringsintendents bedömande. I det sammanhanget bör särskilt uppmärksammas förhållandena på den indirekta beskattningens område. Där framgår yrkanden i regel inte på annat sätt än i form av redovisade skattebelopp. Det kan finnas skäl att överväga om detta förhållande motiverar specialreglering. De sakkunniga bör ha kontakt med mervärdeskatteutredningen och punktskatteutredningen. De bör vidare samråda med varusmugglingsutredningen som har att behandla frågan om administrativa sanktioner på tullområdet.

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration har särskilda aspekter. Skattetillägget fungerar i dessa fall som ett vite, avsett att förmå den skattskyldige att lämna deklaration. Avsikten är att endast den som av ren tredska eller för att dölja sin verkliga ekonomiska situation försummar sin deklarationsskyldighet skall slutligen drabbas av detta tillägg. Bestämmelser om undanröjande resp. jämkning av sådant skattetillägg har därför införts för det fall deklaration lämnas inom vissa tidsfrister. Det bör ankomma på de sakkunniga att överväga om bestämmelserna har en tillfredsställande effekt mot bakgrund av det syfte som de skall tillgodose.

De sakkunniga bör vara oförhindrade att pröva om storleken av skattetillägg och motsvarande avgift enligt AVGL står i rätt förhållande till de förseelser som de generellt skall träffa, liksom att i övrigt lägga fram förslag till förbättring av det administrativa sanktionssystemet.

1.2 Utredningsarbetet

Av direktiven framgår, att utredningen skall se över reglerna om skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift – i fortsättningen även benämnda de skatteadministrativa sanktionerna eller påföljderna. Uppdraget är så till vida begränsat att arbetet skall anpassas till statsmakternas ställningstagande till frågan om vilken myndighet som skall besluta om dessa påföljder på TL:s område. Med den begränsningen omfattar uppdraget en översyn av såväl de materiella som formella reglerna i det skatteadministrativa sanktionssystemet.

Vid sidan av de mer generella riktlinjerna nämns i direktiven även vissa frågor, som särskilt bör utredas. Utredningen bör sålunda undersöka om det är lämpligt att beslutsmyndigheten i fråga om TL:s skatteadministrativa sanktioner ges möjlighet att lämna över tveksamma påföljdsfrågor till ti:s bedömning. En annan uppgift för utredningen är att överväga huruvida de särskilda förhållandena på den indirekta beskattningens område motiverar en särskild reglering av sanktionssystemet på detta område. Vidare bör klarläggas huruvida skattetillägget i de fall detta fungerar som vite har haft en tillfredsställande effekt mot bakgrund av det syfte, som det skall tillgodose. Slutligen framhålls i direktiven att utredningen bör pröva huruvida skatte- och avgiftstillägget står i rätt förhållande till de förseelser, som de generellt skall träffa.

Skatteutskottet har i SkU 1975:31 med anledning av prop. 1975:87 om

riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. framhållit angelägenheten av att utredningen om möjligt med förtur behandlar frågan om jämkning av skattetillägg.

Utredningen påbörjade sitt arbete i slutet av augusti 1975 och inledde detta med att skaffa sig en överblick över den praktiska tillämpningen av de skatteadministrativa påföljderna och den kritik som i olika sammanhang hade riktats mot sanktionssystemet. Med hänsyn till vad som därvid framkom och till skatteutskottets uttalande beslöt utredningen att i första hand se över reglerna om eftergift av dessa påföljder och att inom ramen för befrielsegrunderna arbeta ut förslag om differentiering av sanktionernas storlek.

För att få underlag för en sådan översyn har utredningen vid årsskiftet 1975/76 genomfört en enkätundersökning, som har avsett samtliga länsstyrelser samt RFV och punktskattesektionerna inom RSV. Utredningen har också haft underhandsöverläggningar med företrädare för RSV. Utredningen har varit representerad vid flera av RSV:s konferenser med länsstyrelsernas kontaktmän i avgiftsfrågor och cheferna för mervärdeskatteenheterna angående tillämpningen av det skatteadministrativa sanktionssystemet. Under våren 1976 har företrädare för utredningen besökt Finland och Norge för att studera motsvarande sanktionssystem i dessa länder. Vissa uppgifter har inhämtats i fråga om de skatteadministrativa påföljdssystemen i Danmark, England, Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Österrike, Kanada och USA.

I detta delbetänkande lägger utredningen fram förslag, som avser möjligheten att efterge eller sätta ned skattetillägg och motsvarande avgift på avgiftsområdet. Vidare föreslås bestämmelser om lägre skattetillägg i de fall i vilka möjligheten till kontroll är stor. Slutligen föreslås författningsändringar beträffande vissa processuella frågor som det enligt utredningens mening har visat sig angeläget att uttryckligen reglera i lagtext.

Vad som bl. a. återstår av utredningens arbete är att bedöma rimligheten av den normala reaktionen och behovet av att differentiera denna. Vidare kommer utredningen att överväga frågan om skattetillägg i vissa fall, där det f. n. inte utgår någon sanktion trots att oriktig uppgift har lämnats t. ex. då rätt till förlustavdrag uppstår på grund av underskott i deklarationen.

Utredningen har under våren 1976 avgett remissyttrande över betänkandet (SOU 1975:104) Förslag till betalningssäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen avgivet av Utredningen (Fi 1973:01) om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (USS) samt hållit överläggningar med Varusmugglingsutredningen (Fi 1973:04), Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05) och 1969 års punktskatteutredning (Fi 1970:57).

2 Bakgrunden till lagstiftningen om de skatteadministrativa sanktionerna

2.1 Allmänt

Den 1 januari 1972 infördes det nuvarande påföljdssystemet för överträdelser mot skatte- och avgiftsförfattningar (prop. 1971:10, SkU 1971:16, rskr 1971:72, SFS 1971:69–98). Reformen byggde till väsentlig del på det lagstiftningsförslag, som skattestrafflagutredningen på hösten 1969 lade fram i betänkandet Skattebrotten (SOU 1969:42).

Påföljdssystemet innebär i huvudsak följande. Brister i skyldigheten att lämna uppgifter för skatte- eller avgiftspåföring skall i första hand beivras i administrativ ordning genom ekonomiska sanktioner, nämligen skatte- och avgiftstillägg samt förseningsavgift. Åtals- och domstolsförfarande skall tillgripas endast vid överträdelser av allvarligare beskaffenhet. Det straffrättsliga påföljdssystemet är således reserverat för sådan brottslighet som på grund av sin art kräver en starkare reaktion från samhällets sida än den som uppnås genom enbart skatte- och avgiftstillägg.

I det följande skall helt kort aktualiseras de överväganden, som låg till grund för reformen.

2.2 Skattestrafflagutredningen

Skattestrafflagutredningens undersökningar. Skattestrafflagutredningen lät genomföra flera undersökningar för att belysa verkningarna av skattesystemet, förekomsten av skattebrottslighet och behovet av reformer (SOU 1969:42 s. 120–129).

För att få en bild av hur det normerade bötesstraffet enligt den då gällande skattestrafflagen (SkSL) tillämpades, granskades ett urval av de bötesdomar, som meddelats i första instans åren 1964 och 1965 *(domsundersökningen).*

Resultatet av undersökningen visade, att åtalen för brott enligt SkSL till ungefär två tredjedelar riktade sig mot löntagare vars inkomstförhållanden var relativt okomplicerade och därmed lätt kunde kontrolleras. Åtalen avsåg till övervägande del vårdslös deklaration, medan falskdeklaration var i markant minoritet. Det skattebelopp som hade dragits undan det allmänna genom vårdslös deklaration var i flertalet fall lågt. Även i fall som avsåg falskdeklaration var de undandragna skattebeloppen vanligen relativt ringa.

Domsundersökningen belyste även domstolarnas straffmätningspraxis. Denna framgår av följande tabeller.

Antal brott mot 1 § SkSL fördelade efter undandragna skattens storlek, summa undandragen skatt och relation mellan böter och undandragen skatt. (I tabellen ingår inte medhjälp eller anstiftan till brott.)

Undandragen skatt, kr.	År 1964			År 1965		
	Antal brott	Undandragen skatt, 1 000 kr.	Relation	Antal brott	Undandragen skatt, 1 000 kr.	Relation
– 500	480	116	1,59	105	33	2,21
500– 1 000	310	211	1,54	260	182	1,85
1 000– 2 000	270	362	1,75	115	166	1,89
2 000– 3 000	180	447	2,21	20	48	1,58
3 000– 5 000	100	399	1,71	45	155	1,64
5 000–10 000	170	1 162	1,86	50	326	1,83
10 000–	190	3 187	1,37	30	1 112	1,68
Summa	1 700	5 884	1,59	625	2 022	1,74

Antal brott mot 2 § SkSL fördelade efter undandragna skattens storlek, summa undandragen skatt och relation mellan böter och undandragen skatt. (I tabellen ingår inte medhjälp eller anstiftan till brott.)

Undandragen skatt, kr.	År 1964			År 1965		
	Antal brott	Undandragen skatt, 1 000 kr.	Relation	Antal brott	Undandragen skatt, 1 000 kr.	Relation
– 500	1 770	537	0,91	1 520	466	0,84
500–1 000	1 260	866	0,80	1 010	683	0,78
1 000–2 000	700	986	0,75	445	619	0,73
2 000–3 000	130	292	0,78	145	355	0,69
3 000–5 000	120	457	0,73	110	399	0,72
5 000–	110	1 068	1,00	45	338	0,54
Summa	4 090	4 206	0,84	3 275	2 860	0,74

Skattestrafflagutredningen inhämtade vidare följande. Antalet personer som fällts till ansvar för brott mot SkSL var under åren 1965–1967 3 364, 3 980 och 4 584. Bötesstraffen intog en helt dominerande ställning. Annan påföljd än böter ådömdes endast i 11 fall.

I fråga om deklarationsförsummelse på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område konstaterade utredningen, att år 1967 ca 8 000 personer hade dömts med tillämpning av dåvarande 120 § första stycket taxeringsförordningen. På arbetsgivaravgifternas område förelåg däremot inte någon motsvarande statistik.

Skattestrafflagutredningen undersökte vidare statistiskt taxeringsnämndernas avvikelser från de allmänna självdeklarationerna för fysiska personer avseende 1966 års taxering, dess relativa förekomst i olika förvärvskällor och orsakerna till ändringarna *(deklarationsundersökningen).*

En undersökning med liknande inriktning genomfördes i fråga om deklarationer som hade varit föremål för prövningsnämndernas bedömning *(prövningsnämndsundersökningen).*

Skattestrafflagutredningen konstaterade med utgångspunkt i dessa undersökningar (SOU 1969:42 s. 139), att avvikelser från uppgifter i deklarationer liksom underlåtenhet att avge deklarationer förekom i mycket stor omfattning. Bristerna och felaktigheterna i deklarationsmaterialet kunde visserligen många gånger förklaras av misstag, okunnighet eller andra liknande omständigheter men i många fall bestod felen däri, att direkt oriktiga uppgifter hade lämnats, att uppgift hade utelämnats utan att detta hade skett av misstag e. d. eller att deklaration helt enkelt inte hade avgetts.

Sedan de fall i deklarationsundersökningen hade sållats bort som var en följd av felräkningar eller felöverföringar i deklarationsblanketten eller kunde antas bero på missuppfattning av beskattningsreglerna eller liknande, återstod ca 360 000 fall med objektivt sett oriktig uppgift, som avsåg belopp över 100 kr. Uppgift av sådant slag hade ansetts föreligga, när inkomst eller naturaförmån inte alls hade deklarerats samt då yrkade avdrag hade tagits upp felaktigt till för höga belopp. Mer än hälften (ca 55 %) av alla fall av oriktig uppgift avsåg undanhållen inkomst eller ej deklarerad naturaförmån, däri inbegripet skönsmässiga höjningar av deklarerad inkomst.

Den oriktiga uppgiften avsåg i 196 000 fall, dvs. drygt 50 %, belopp som ej översteg 500 kr. I 67 000 fall (ca 18 %) avsåg den oriktiga uppgiften belopp mellan 500 och 1 000 kr., i 53 000 fall (ca 14 %) mellan 1 000 och 2 000 kr. och i 41 000 fall (ca 11 %) mellan 2 000 och 5 000 kr. I 9 000 fall (ca 3 %) avsåg den oriktiga uppgiften belopp som översteg 5 000 kr.

Antalet fall av underlåtenhet att i rätt tid lämna deklaration – deklarationsförsummelse – kunde inte beräknas, eftersom för sent inkomna deklarationer inte registrerades särskilt. Emellertid framgick det av deklarationsundersökningen, att ca 70 000 fysiska personer hade åsatts taxering i hemortskommunen utan att deklaration hade avgetts. Taxering av aktiebolag och av fysisk person i annan kommun ingick inte i denna summa.

Enligt skattestrafflagutredningen kunde brister av den art som nu angetts antas föreligga i stor omfattning även beträffande arbetsgivaruppgifter.

Skattestrafflagutredningens synpunkter på det dåvarande sanktionssystemet (SOU 1969:42 s. 140). På skatte- och avgiftsområdet var – förutom vitesinstitutet – åtal och lagföring eller i vissa fall strafföreläggande det enda medel som stod till buds för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklaration eller annan motsvarande handling och skyldigheten att lämna korrekta och sanningsenliga uppgifter.

Med hänsyn till vad som hade kommit fram vid undersökningarna fungerade detta påföljdssystem enligt skattestrafflagutredningens uppfattning mindre väl. De rättsvårdande organen togs i anspråk för att utreda och handlägga bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art. Sådana brott och förseelser beivrades inte i den utsträckning som det i och för sig var möjligt enligt meddelade bestämmelser. Den påtagligt bristande överensstämmelsen mellan antalet fall av konstaterade oriktiga uppgifter i deklarationerna och antalet lagförda brott och förseelser visade enligt skattestrafflagutredningen alldeles klart, att det då gällande påföljdssystemet

drabbade ojämnt och slumpvis.

Skattestrafflagutredningen anmärkte vidare (SOU 1969:42 s. 187), att för att tillämpa bestämmelsen om grovt oaktsamhetsbrott (enligt SkSL) borde krävas en högre grad av vårdslöshet än den som i dåvarande praxis ansågs tillräcklig för vårdslös deklaration. Tolkningen av begreppet grov oaktsamhet på skattestrafflagstiftningens område borde enligt utredningen återföras till att bättre motsvara innebörden av detta begrepp såväl på andra rättsområden som i det allmänna språkbruket.

Skattestrafflagutredningens överväganden (SOU 1969:42 s. 134). En väg vore att skärpa det dåvarande reaktionssystemet, som byggde på åtal och lagföring och sanktioner av ekonomisk art, samt att verkligen se till att det tillämpades i den utsträckning som bestämmelserna gav möjlighet till. Detta skulle emellertid avsevärt öka belastningen på polis, åklagarmyndigheter och domstolar.

Av åtskilliga skäl syntes det enligt skattestrafflagutredningen mindre ändamålsenligt att alla förseelser mot skattelagstiftningen handlades av rättsvårdande organ. Brott och förseelser på skatteområdet upptäcktes hos skattemyndigheterna själva. Dessa myndigheters insyn i ärendena blev därigenom så avgörande, att det vore mest rationellt att också låta dessa myndigheter bestämma sanktionen. I övriga nordiska länder fanns det redan system, i vilka påföljder vid olika former av försummelser på skatteområdet beslutades i administrativ ordning.

Ett skatteadministrativt sanktionssystem skulle enligt skattestrafflagutredningens uppfattning ge betydande fördelar. Det skulle öka trycket på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar. Det skulle göra det möjligt att från handläggning i judiciell ordning ta undan vissa som lindrigare ansedda skattebrott. Dessa skulle ändå inte undgå reaktion. Systemet skulle kunna utformas så att det blev tillräckligt som enda korrektionsmedel mot fel och försummelser av ordningsmässig eller bagatellartad natur. Ett administrativt förfarande skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna än handläggning hos judiciella myndigheter. Den enskilde medborgaren skulle besparas kostnader och besvär. Det judiciella förfarandet med åtal och lagföring skulle kunna reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Den administrativa ekonomiska sanktionen borde utgå jämsides med den judiciella påföljden. Härigenom skulle reaktionssystemet differentieras med hänsyn till gärningarnas art.

För att det administrativa sanktionssystemet skulle fungera effektivt måste påföljderna utgå efter enkla och schabloniserade regler. De borde knyta an till vissa yttre konstaterbara fakta oberoende av subjektiva förutsättningar som uppsåt eller oaktsamhet.

2.3 Departementschefen

Föredragande departementschefen, statsrådet Sträng, anslöt sig i prop. 1971:10 s. 201 i huvudsak till skattestrafflagutredningens överväganden och anförde bl. a. följande.

Det är f. n. en allmän strävan att förenkla det judiciella förfarandet. Sålunda har ådömande av straff i stor utsträckning ersatts av föreläggande av bot och av strafföreläggande, vilket innebär att domstolarna avlastas åtskilligt arbete med bagatellfall. Vad utredningen föreslagit om skatte- och avgiftstillägg innebär en ytterligare förenkling av sanktionsformerna. Detta är möjligt genom att beträffande skatter och avgifter det finns myndigheter och administrativa domstolar som är väl förtrogna med de materiella bestämmelserna på området. Den föreslagna ordningen torde få anses vara betydligt snabbare och billigare – även för den enskilde – än något annat system för förenkling av sanktionerna mot försummelser och förseelser på skatte- och avgiftsområdet. Det blir möjligt att bestämma avgiften i nära anslutning till taxering eller debitering, och systemet ger möjlighet att genomföra sanktioner i det stora antalet fall som det här är fråga om, dvs. att åstadkomma en önskvärd jämnhet i tillämpningen. I den utsträckning det rör sig om fel av ordningsmässig eller eljest bagatellartad natur bör som utredningen har förutsatt saken få ett slut genom uttagande av administrativ avgift och således domstolsförfarande helt kunna underlåtas.

Enligt min mening är det från flera synpunkter en väsentlig fördel att man kan avstå från domstolsförfarande för att komma till rätta med enklare förseelser av ifrågavarande slag. Inte minst den skattskyldige måste ofta uppleva det nuvarande förfarandet som alltför omständligt och besvärande vidlyftigt i bagatellfall.

2.4 Skatteutskottet

Skatteutskottet yttrade i SkU 1971:16 i anledning av prop. 1971:10 bl. a. följande.

Under senare tid genomförda landsomfattande taxeringsrevisioner har ådagalagt ett betydande skattefusk. Skattestrafflagutredningen har redovisat en undersökning av åtalsfrekvens och antalet fällande domar under ett år i mål rörande falskdeklaration och vårdslös deklaration och ställt dessa i relation till antalet avvikelser som under motsvarande tid gjorts från deklarationer för inkomst- och förmögenhetsskatt. Mot bakgrund inte minst av denna undersökning har inom utskottet inte rått några delade meningar om nödvändigheten av att effektivisera påföljdssystemet och åstadkomma ett mer nyanserat sanktionssystem som kan tillämpas mer generellt än det nuvarande. Utskottet kan till alla delar ansluta sig till den i propositionen gjorda bedömningen av bristerna i nuvarande ordning och orsakerna härtill och anser att ett skatte- och avgiftstilläggssystem av den konstruktion som föreslås i propositionen kan vara förenat med väsentliga fördelar för såväl samhället som den enskilde. Särskild betydelse tillmäter utskottet det förhållandet att åklagar- och domstolsorganen kommer att kunna befrias från en mängd ärenden av mindre betydelse från kriminalpolitisk synpunkt och att vissa förfaranden, som allmänt uppfattas som mindre allvarliga förseelser, avkriminaliseras.

Med det anförda biträder utskottet i princip förslagen i propositionen. Utskottet vill – i likhet med departementschefen – redan i detta sammanhang understryka vikten av att lagstiftningen om skatte- och avgiftstillägg som innebär en nyhet för Sverige och en radikal omläggning av vad som hittills gällt, får en så mjuk introduktion i den praktiska tillämpningen som möjligt.

3 Gällande rätt

3.1 Inledning

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har ett förhållandevis vidsträckt tillämpningsområde. Det omfattar inkomst- och förmögenhetsskatterna, mervärdeskatten, punktskatterna, vägtrafikskatten och arbetsgivaravgifterna. De centrala bestämmelserna om de skatteadministrativa sanktionerna finns i TL, ML, FFL, VL och AVGL.

I det följande lämnas en redogörelse för utformningen av sanktionssystemet. I anslutning till detta återges uttalanden i förarbeten, RSV:s föreskrifter och rättspraxis i de frågor som tas upp i detta betänkande. Rättsfall som har blivit tillgängliga efter 15 oktober 1976 har inte kunnat beaktas i framställningen. I vissa avseenden gäller vad som sägs i fråga om TL:s sanktioner även på andra beskattningsområden.

3.2 Skatteadministrativa sanktioner enligt TL

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift finns i ett särskilt kapitel i TL under rubriken "Om särskilda avgifter". Detta följer omedelbart efter reglerna om eftertaxering och före kapitlet om straff och viten. Det innehåller tio paragrafer, 116 a–116 j §§.

Huvudbestämmelserna om skattetillägg finns i 116 a och b §§, om förseningsavgift i 116 c § och om befrielsegrunder i 116 d §. Övriga lagrum reglerar hur avgiftsfrågorna skall handläggas.

3.2.1 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Den första förutsättningen för skattetillägg vid oriktig uppgift är att den skattskyldige skall ha lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning vid sin taxering. Skattetillägg påförs endast den skattskyldige.

Vidare skall det skriftliga meddelandet innehålla oriktig uppgift. Härmed avses i första hand att intäkt har utelämnats eller redovisats med felaktigt belopp eller att avdrag inte svarar mot kostnad som den skattskyldige har haft. Det kan således vara fråga om en osann likaväl som en utelämnad uppgift, som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering. Det saknar betydelse om den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller av vårdslöshet.

Den oriktiga uppgiften skall ha föranlett avvikelse från deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Den oriktiga uppgiften måste slutligen vara av sådan art att den påverkar skatteuttaget.

Allmänt gäller att meddelande som har lämnats för skattskyldig juridisk person skall anses vara avlämnat av den skattskyldige, om det ej är uppenbart att uppgiftslämnaren har saknat behörighet att företräda den skattskyldige (116 a § femte stycket).

Ett spörsmål som inte har berörts i förarbetena är frågan om oriktig uppgift i mål om taxering eller eftertaxering kan medföra skattetillägg.

I skriften Skattebrott och skattetillägg, 1974, (av Thornstedt och Eklund) finns följande uttalande (andra upplagan s. 79).

> Om den skattskyldige, sedan taxering i första instans åsatts, lämnar oriktiga uppgifter, t. ex. under besvärsprocessen eller i samband med vidtagen taxeringsrevision eller dylikt kan dessa oriktiga uppgifter likaså föranleda påföring av skattetillägg.

Frågan har varit föremål för prövning i RR i mål 1968–1974. Omständigheterna var följande. En skattskyldig yrkade i besvär i särskild ordning i LSR, att hans taxeringar skulle sättas ned med belopp som svarade mot för mycket erhållen övertidsersättning, sedan hans arbetsgivare hade krävt att han skulle betala tillbaka beloppet. Vid handläggningen i LSR upplyste den skattskyldige först efter särskild anmodan att han hade träffat förlikning med sin arbetsgivare. Denna innebar, att endast hälften av ifrågavarande belopp skulle återgäldas, vilket också hade skett. LSR i Kristianstad ogillade ti:s yrkande om skattetillägg. Sedan ti hade fullföljt sin talan dit, påförde KR i Göteborg den skattskyldige skattetillägg. RR fastställde LSR:s beslut och anförde. Enligt 116 a § TL skall skattskyldig påföras skattetillägg om han lämnat oriktig uppgift i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande som avgivits till ledning vid den skattskyldiges taxering. Väl får den skattskyldige till stöd för sina i särskild ordning anförda besvär över den honom åsatta taxeringen anses ha lämnat oriktig uppgift av innebörd att han återbetalt ett belopp om 11 186 kr. i stället för rätteligen 5 593 kr. Emellertid avser bestämmelserna i 116 a § ej lämnande av oriktig uppgift i besvärsprocess. Vid sådant förhållande har den skattskyldige lagligen ej kunnat påföras skattetilläg i förevarande mål.

3.2.2 *Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration*

Skattetillägg får påföras i de fall bristerna i den skattskyldiges deklaration till ledning vid hans taxering eller underlaget för denna är sådana, att 21 § TL är tillämplig dvs. att deklarationen inte kan läggas till grund för taxeringen. Beslutet i taxeringsfrågan skall innehålla ett skönsmässigt påslag.

3.2.3 *Skattetillägg vid utebliven deklaration*

Skattetillägg utgår om den skattskyldige har underlåtit att lämna deklaration och om underlåtenheten har föranlett beslut om skönstaxering.

Efter lagändring (SFS 1974:298) kan fr. o. m. 1975 års taxering tillägg på-

föras även om den skattskyldige inte har delgetts anmaning att lämna självdeklaration. Motivet för lagändringen var att den som av ren tredska eller för att dölja sin verkliga ekonomiska situation försummar sin deklarationsskyldighet inte skall undgå påföljd härför.

I rättspraxis har fråga uppkommit, om oriktig uppgift i ej undertecknad deklaration skall anses ha medfört skattetillägg enligt 116 a § första stycket (rättelse av oriktig uppgift) eller på grund av skönstaxering vid utebliven självdeklaration. Svaret på frågan har betydelse vid tillämpning av bestämmelsen i 116 a § fjärde stycket om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg av sistnämnda slag när självdeklaration kommer in.

Frågan har i rättstillämpningen besvarats så, att skattetillägg på grund av oriktig uppgift kan utgå enligt 116 a § första stycket endast om behörig självdeklaration har lämnats dvs. det fordras i det nu förevarande fallet att deklarationsblanketten har undertecknats av den skattskyldige. På grund av bestämmelsen i 116 a § fjärde stycket undgår denne alltså helt skattetillägg för oriktig uppgift, om denna lämnas i en ej undertecknad deklarationsblankett och han, sedan TN frångått uppgiften vid skönstaxering, lämnar in en behörig självdeklaration där den oriktiga uppgiften har rättats.

3.2.4 *Skattetilläggets storlek och beräkning*

Skattetillägg vid oriktig uppgift utgår med 50 procent av den inkomst- eller förmögenhetsskatt som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften – utöver vad som eljest skulle ha utgått – påförs den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, annan med honom sambeskattad person.

Avgiftssanktionen utgör således hälften av den skattevinst som skulle ha blivit resultatet, om den felaktiga uppgiften inte hade upptäckts och rättats. Den skattskyldige undgår i princip påföljd, om han har åsatts så låg, taxerad inkomst att någon beskattningsbar inkomst inte uppkommer.

Vid beräkningen av skattetilläggets storlek beaktas inte enbart den skattskyldiges debitering utan även makes eller, vad angår förmögenhetsskatten, även annan med honom samtaxerad persons skatt (omyndiga barns taxering). Sanktionen påverkas således av alla de konsekvenser för inkomst- och förmögenhetsskatten, som den oriktiga uppgiften kunde ha fört med sig. Skulle denna ha påverkat skattereduktionen enligt 2 § 4 mom. UBL i en för den skattskyldiges make fördelaktig riktning påförs även skattetillägg.

Vid skönsmässig avvikelse från deklaration utgår tillägget med 50 procent av den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen.

Skattetillägg på grund av utebliven deklaration påförs med 50 procent av den inkomst- eller förmögenhetsskatt, som debiteras på grund av taxeringarna. Har emellertid den skattskyldige lämnat skriftligt meddelande om inkomst eller förmögenhet till ledning för TN utan att avge deklaration skall hänsyn tas till detta. Avgiftssanktionen beräknas därvid på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften.

3.2.5 *Undanröjande av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration*

Den skattskyldige kan helt undgå skattetillägg på grund av utebliven deklaration genom att komma in med en deklaration efter det att TN har fattat sitt beslut i taxeringsfrågan. Detta måste emellertid ske inom två månader efter det att den skattskyldige har delgetts beslutet om skattetillägg, dock senast innan skatterätten har avgjort eventuella besvär över beslutet eller taxeringen. Är dessa förutsättningar uppfyllda skall beslutet om skattetillägg undanröjas. Avgiftssanktionen har i de nu avsedda fallen samma funktion som ett vite.

3.2.6 *Nedsättning av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration*

Kommer deklaration avseende fysisk person in före utgången av året efter det då skattetillägget har beslutats, skall skatterätten bestämma påföljden till 10 procent av det tillägg som skulle ha påförts om deklaration inte hade lämnats, dock till högst 10 000 kr. Gör den skattskyldige sannolikt att han inte har fått kännedom om storleken av skattetillägget inom den nu nämnda tiden, skall nedsättning ske om deklarationen har avgetts inom två månader efter det att han har fått sådan kännedom. Avgiftssanktionen skall sättas ned utan att den skattskyldige behöver yrka detta. Det åligger ti att undersöka om förutsättning för jämkning föreligger och att anmäla jämkningsfallen till skatterätten.

3.2.7 *Rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning*

Skattetillägg utgår – som framhållits i det föregående – då oriktig uppgift föreligger i deklaration eller annan skriftlig handling. I 116 b § ges vissa undantag från denna regel. I första stycket första punkten anges att skattetillägg inte skall utgå i den mån avvikelsen från den skattskyldiges meddelande innebär att uppenbar felräkning eller misskrivning rättats.

Skattestrafflagutredningen framhöll (SOU 1969:42 s. 235), att till oriktig uppgift skulle i princip hänföras även felsummeringar och liknande som hade skett i det material på vilket meddelandet grundades. Felräkning, misskrivning eller annan uppenbar felaktighet, som direkt framgår av de lämnade uppgifterna, borde däremot inte föranleda tillägg.

I fråga om den närmare innebörden av uttrycket "uppenbar" anförde departementschefen (prop. 1971:10 s. 269).

> Med uttrycket "uppenbar" förstås sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Till oriktig uppgift skall däremot i princip hänföras felsummeringar och liknande som skett i det material på vilket meddelandet grundas. Avgörande för om felaktigheten skall arses som uppenbar är att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

I RSV:s föreskrifter angående skattetillägg och förseningsavgift vid 1976 års taxering uttalas bl. a. att den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av kontrolluppgift, taxeringsavi eller andra handlingar som i och för sig inte ingår i deklarationen men som normalt finns tillgängliga vid

granskningen (t. ex. föregående års deklaration) som regel inte bör medföra befrielse från skattetillägg.

Rättspraxis synes helt ansluta sig till uttalandena i RSV:s föreskrifter. Den omständigheten att den korrekta uppgiften framgår av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial har ansetts vara utan betydelse vid bedömningen av frågan om uppenbar felräkning eller misskrivning förelegat (se bl. a. RRK 1974 K 1:56, RRK 1975 R 1:54, RRK 1976 R 1:12). I RRK 1976 K 1:8 ansågs den skattskyldiges förfarande att yrka avdrag i förvärvskällan kapital för räntor på lånat i fastighet nedlagt kapital trots att samma avdrag yrkats i förvärvskällan annan fastighet inte innebära uppenbar misskrivning.

3.2.8 *Avvikelse från framställt yrkande*

Enligt 116 b § första stycket andra punkten utgår ej skattetillägg i den mån avvikelsen avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelsen inte gäller uppgift i sak.

I fråga om tolkningen av nu förevarande bestämmelse anförde departementschefen (prop. 1971:10 s. 269).

I bestämmelsen regleras enbart i deklaration "öppet" framställt yrkande. Frågor och yrkanden som finns dolda i en bokföring får däremot bedömas på grundval av befrielseregeln i 116 d §. Fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån skall, med den nyss angivna reservationen, anses utgöra bedömning av yrkande. Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Har den skattskyldige upptagit värde av förmån att för privat bruk utnyttja tjänstebil till 500 kr., men detta rätteligen bort upptas till 2 000 kr., skall han inte anses ha lämnat oriktig uppgift. Skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga kan emellertid vara så stor att han kan sägas ha oriktigt karakteriserat förmånen i fråga, naturligtvis under förutsättning att han inte genom noggranna uppgifter om bilens märke eller körsträcka gett myndigheten fullgott underlag för att bedöma frågan. Anger han som grund för det låga värdet att han privat huvudsakligen använt annat fordon och är denna uppgift felaktig, föreligger givetvis en oriktig uppgift.

Skatteutskottet gjorde följande uttalanden i anledning av bestämmelsen i 116 b § (SkU 1971:16 s. 59 och 62).

Utskottet vill särskilt understryka att klart framställda yrkanden, hur oriktiga de i materiellt hänseende än kan vara, aldrig skall föranleda skattetillägg. Endast i de fall den skattskyldige lämnar en positivt oriktig uppgift eller förtiger en uppgift som är av betydelse för en riktig taxering skall skattetillägg påföras.

Inte heller skall skattetillägg utgå i den mån avvikelsen avser bedömning av ett i skriftligt meddelande klart framställt yrkande, även om detta är aldrig så felaktigt i materiellt hänseende. Om ett sådant oriktigt yrkande rättas kan således något skattetillägg inte påföras. Det anförda innebär bl. a. att en rörelseidkare, som i sin deklaration belastar rörelsen med en kostnadspost med angivande av att beloppet avser utgifter för exempelvis privat konsumtion och till följd därav får taxeringen höjd, inte kan påföras skattetillägg, medan däremot den rörelseidkare som gör motsvarande bokföringstransaktion, med förtigande av vilken art av utgift beloppet avser att täcka, givetvis kan bli skyldig betala tillägg.

I RSV:s föreskrifter angående skattetillägg och förseningsavgift vid 1976 års taxering uttalas bl. a. följande i förevarande fråga.

Till ledning för bedömning av om oriktig uppgift eller oriktigt yrkande föreligger anges här följande exempel.

Har i fråga om avdrag för bilresor skattskyldig uppgivit för högt antal dagar eller för lång körsträcka eller underlåtit att uppge ersättning från medresenär utgår skattetillägg. Detta gäller även när avdrag för bilkostnader yrkas men färd skett med allmänna kommunikationsmedel.

Skattetillägg utgår ej när fråga är om uppgiven avdragspost är avdragsgill eller ej. Förmår den skattskyldige inte styrka yrkat avdrag kan förutsättning för skattetillägg föreligga bl. a. då det är uteslutet att han haft kostnaden i fråga.

Bedömningen av om yrkande eller oriktig uppgift föreligger bör vid 1976 års taxering vara välvillig. I tveksamma fall kan det vara lämpligt att tillämpa regeln "hellre fria än fälla".

3.2.9 *Frivillig rättelse*

Enligt 116 b § andra stycket utgår ej skattetillägg om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift.

I denna fråga uttalade departementschefen (prop. 1971:10 s. 269).

Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande (116 a § första och andra styckena).

Skattetillägget skall vara ett medel för att tvinga fram riktiga uppgifter för taxeringen. Det ligger i linje härmed att frivillig rättelse av felaktigheter bör medföra frihet från tillägg. Någon generell regel kan inte anges för vad som är frivilligt eller inte frivilligt, utan frågan måste avgöras från fall till fall med hänsynstagande till de särskilda omständigheterna. Följande synpunkter kan vara vägledande.

En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.

En rättelse, som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom, kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum beträffande vissa personer kan inte heller anses ha gjorts frivilligt.

En frivillig rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen. Den kan även ske genom befullmäktigat ombud. Man bör kräva åtminstone någon aktivitet av den skattskyldige själv för att han skall bli fri från skattetillägg.

Det finns inte något författningsmässigt hinder att göra frivillig rättelse muntligen. Med hänsyn till taxeringsförfarandets skriftliga karaktär bör dock den som vill rätta oriktighet göra detta skriftligen. Ett ytterligare skäl härtill är svårigheterna att i efterhand utreda vad som förekommit vid muntliga samtal. Skattetilläggsprocessen är en skriftlig process och det kan med hänsyn till kostnader och andra skäl inte vara rimligt att lägga bevisbördan för att frivillig rättelse inte skett på beskattningsmyndigheterna.

Förevarande bestämmelse bör kunna tillämpas generöst. Beslutande myndighet och det allmännas representant bör kunna tillämpa den på eget initiativ.

3.2.10 *Påföring av förseningsavgift*

Förutsättningar för förseningsavgift. Förseningsavgift utgår om skattskyldig helt har underlåtit att avge deklaration eller har gett in denna för sent. Sanktionen är differentierad i enkel och dubbel förseningsavgift.

För enkel förseningsavgift fordras, att den skattskyldige skall ha underlåtit att ge in självdeklaration, som skall avges utan anmaning, eller ha lämnat sådan handling först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. TL föreskrivna tiden.

I 34 § 1 mom. TL anges de tidsfrister inom vilka olika kategorier av skattskyldiga skall fullgöra sin deklarationsskyldighet. I det andra momentet av samma paragraf regleras de förutsättningar under vilka annan tid för avlämnande av deklaration kan erhållas.

Dubbel förseningsavgift påförs skattskyldig som trots anmaning inte har lämnat självdeklaration inom föreskriven tid.

Har skattskyldig i rätt tid avlämnat deklarationshandling, som ej är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen inte fullständigas med underskrift inom tid som föreskrives i anmaning.

Förseningsavgiftens storlek och beräkning. Förseningsavgiften beräknas efter en annan metod än den som gäller för skattetillägg.

Enkel avgift utgör för alla skattskyldiga med undantag för aktiebolag en procent av den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen av inkomst i kommunen samt tre tiondels procent av den fastställda skattepliktiga förmögenheten minskad med det skattefria belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetsbeskattningen. Sanktionen är maximerad till 300 kr. för en skattskyldig vid en och samma taxering. Föreskriften att avgiften skall beräknas på den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxering "för inkomst i kommunen" innebär, att förseningsavgift skall utgå i varje kommun i vilken den skattskyldige har haft att lämna deklaration. Aktiebolag påförs enkel förseningsavgift med fast belopp, som uppgår till 500 kr.

Dubbel förseningsavgift för annan skattskyldig än aktiebolag får ej underskrida 100 kr. För aktiebolag är dubbel förseningsavgift 1 000 kr.

3.2.11 *Befrielse från särskild avgift*

Skattetillägg får helt efterges *dels* när den skattskyldiges felaktighet eller underlåtenhet kan anses ursäktlig med hänsyn till hans ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet, *dels* då fråga är om ringa belopp.

Vad nu sagts gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift.

Eftergift av särskild avgift kan medges även i två andra situationer. Den ena föreligger då avgiften har påförts som slutlig eller tillkommande skatt och den skattskyldige har avlidit och efterlämnat dödsbodelägare som vid frånfället har varit beroende av honom för sin försörjning och ömmande

omständigheter föreligger. Det andra fallet föreligger då regeringen i en dubbelbeskattningssituation förordnar att viss inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i riket.

Skattestrafflagutredningens författningsförslag innehöll en föreskrift om att särskild avgift skulle få efterges då särskilda omständigheter förelåg. I motiven till bestämmelsen gavs (SOU 1969:42 s. 241) exempel på sådana omständigheter som borde kunna grunda eftergift. Avsikten var enligt skattestrafflagutredningen att det centralt skulle utfärdas anvisningar med exempel på befrielsefall.

I fråga om beslutsmyndighetens utredningsskyldighet beträffande befrielsegrunderna ansåg skattestrafflagutredningen, att den skattskyldige skulle beredas tillfälle yttra sig innan beslut om skattetillägg fattades och att han själv i princip skulle ange de omständigheter som i hans fall kunde föranleda eftergift. Ett och annat undantag från denna princip var dock motiverat, t. ex. när den skattskyldige hade uppnått hög ålder, vilket framgår direkt av antingen deklaration eller taxeringsavi.

Departementschefen föreslog den nuvarande utformningen av bestämmelsen och anförde i fråga om de olika befrielsegrunderna och utredningsskyldigheten beträffande dessa (prop. 1971:10 s. 272).

Med ålder avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklarationsförfarandet. Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Utlänningar, som inte förstår språket och bott här endast kort tid, är vidare en grupp skattskyldiga som ofta kan förmodas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet.

Ursäktligheten bör emellertid bedömas inte enbart med hänsyn till den skattskyldiges särskilda subjektiva förhållanden utan det måste även beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet bör naturligtvis i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ej redovisat lönebelopp.

De nu berörda befrielsegrunderna bör kunna tillämpas generöst, särskilt i samband med att avgiftssystemet introduceras men även därefter då de första gången kommer i fråga för en skattskyldig. Den myndighet som har att besluta om skattetillägg har inte skyldighet att självmant undersöka om befrielsegrund föreligger. Principen bör vara att den skattskyldige själv, som i princip bör beredas tillfälle yttra sig innan beslut om avgift fattas, får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för befrielse. Ett och annat undantag från denna regel är emellertid motiverat, t. ex. när den skattskyldige har hög ålder, vilket framgår direkt av antingen deklarationen eller taxeringsavin. Deklarationen innehåller ofta även upplysning om att den skattskyldige lider av långvarig sjukdom.

Av flera skäl bör tillägg inte påföras när det är fråga om ringa belopp. Vad som får anses som ringa får närmare bestämmas av RSV. Den praxis som i dag tillämpas beträffande gränsen för belopp som bör föranleda eftertaxering synes kunna vara vägledande i detta sammanhang.

Skatteutskottet underströk (SkU 1971:16 s. 63) angelägenheten av att introduktionen av den nya lagstiftningen gjordes så mjuk som möjligt samt anförde vidare, att detta självfallet innebar att tillämpningen av befrielsegrunderna i vart fall i initialskedet borde vara så generös som möjlig. Utskottet betonade vidare (s. 59) vikten av att RSV:s anvisningar skulle göras så detaljerade och informativa att befrielsegrunderna kunde tillämpas en-

hetligt och rättvist. Utskottet hade inte något att erinra mot vad som föreslagits i prop. 1971:10 om utredningsskyldigheten beträffande befrielsegrunderna.

RSV:s föreskrifter angående skattetillägg och förseningsavgift, som skall tillämpas vid 1976 års taxering, innehåller följande i fråga om befrielsegrunderna.

I föreskrifterna behandlas först eftergift av skattetillägg.

Allmänt om utredningsansvaret. Den myndighet som har att besluta om skattetillägg är inte skyldig att självmant undersöka om befrielsegrund föreligger. Huvudregeln bör vara att den skattskyldige själv får anföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för befrielse. Undantag från denna regel är motiverat om det av deklarationsmaterialet eller taxeringsavin framgår sådana omständigheter som kan innebära ursäktlighet.

Ålder. Skattskyldig, som under inkomståret fyllt 67 år eller som uppburit förtidspension, bör – om särskilda omständigheter inte föreligger – utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. Som särskild omständighet anses främst att det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § TL grundar skattetillägg är hänförligt till mera betydande inkomst av förvärvsarbete vid sidan om uppburen pension. I sådant fall bör LSM söka utreda om förseelsen är av sådan art att skattetillägg – trots den skattskyldiges ålder – bör påföras. Om frågan inte kan utredas eller myndigheten finner att skattetillägg bör påföras får det ankomma på den skattskyldige att visa att förseelsen eller underlåtenheten har sådant samband med hans ålder att den på grund härav eller av annan anledning kan anses ursäktlig. Vid 1976 års taxering bör för mera betydande inkomst vid sidan av pension tillämpas en beloppsgräns på 10 000 kr. Detta innebär att skattskyldig, som utöver folkpension och/eller annan pension uppburit inkomst av förvärvsarbete, inte bör påföras skattetillägg om inkomsten av detta arbete uppgått till högst 10 000 kr. Överstiger emellertid inkomsten detta belopp föreligger förutsättning att påföra skattetillägg.

Bristande erfarenhet. Skattskyldig, som för första gången fullgör sin deklarationsskyldighet, kan i allmänhet antas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Denna befrielsegrund är tillämplig inte enbart beträffande skattskyldig, som på grund av sin ungdom eller otillräcklig skolunderbyggnad kan antas brista i kunskap och erfarenhet i fråga om deklarationsförfarandet, utan gäller även när skattskyldig för första gången har att avge självdeklaration. Befrielse från skattetillägg på grund av bristande erfarenhet kan således medges den som i mogen ålder efter lång tids bortovaro trätt in i förvärvslivet och haft inkomst som skall deklareras. Samma förhållande gäller t. ex. om en skattskyldig haft inkomst enbart av tjänst men under beskattningsåret erhållit ny förvärvskälla såsom jordbruksfastighet eller rörelse.

Omyndig skattskyldig med inkomst eller förmögenhet för vilken deklarationsskyldigheten skall fullgöras av förmyndare bör däremot om den skattskyldiges ålder eller bristande erfarenhet åberopas som ursäkt inte befrias från skattetillägg om det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § TL grundar skattetillägg hänför sig till sådan inkomst eller förmögenhet.

Utlänning, som har ingen eller ringa kunskap i svenska språket eller som vistats kort tid i landet, kan oftast förutsättas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Med kort tid avses i detta sammanhang en sammanhängande tidsperiod av tre år. Befrielsegrunden bristande erfarenhet bör i detta avseende i regel inte anses föreligga när utlänning skall lämna deklaration för fjärde gången. Framgår det emellertid av taxeringsmaterialet att skäl för befrielse föreligger, bör skattetillägget efterges utan skriftväxling med den skattskyldige.

Sjukdom. Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Enbart sjukdom som sådan utgör inte grund för befrielse utan det skall föreligga ett samband

mellan sjukdomen och den oriktiga uppgiften resp. underlåtenheten. Läkarintyg bör infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Om det av deklarationsmaterialet framgår att skattskyldig lidit av sjukdom, som kan antas ha påverkat hans förutsättningar att fullgöra deklarationsskyldigheten, bör LSM tillämpa samma förfaringssätt vid utredningen som angivits under befrielsegrunden ålder.

Uppgift av särskild beskaffenhet och därmed jämförlig omständighet. Ursäktligheten bör inte bedömas enbart med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det måste också beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga, t. ex. om skattskyldighet, bör i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ett ej redovisat lönebelopp. Ett självklart krav är emellertid att den skattskyldige skall redovisa inkomster till fulla belopp i deklarationen och att avdrag skall motsvaras av faktiskt havda kostnader av detta slag som angivits i deklarationen. Åsidosätter den skattskyldige dessa krav på sanningsplikt bör skattetillägg påföras om inte omständigheter till grund för befrielsen föreligger. Har skattskyldig i sin deklaration redovisat inkomst i enlighet med på kontrolluppgift angivet lönebelopp, som felaktigt angivits för lågt, bör skattetillägg ej påföras när fråga är om smärre avvikelser.

En ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse bör inte medföra att tillägg påförs. Skattetillägg bör inte påföras den som underlåtit att deklarera sådana ersättningar (t. ex. sjukpenning vid sjukdom och yrkesskada, föräldrapenning, arbetslöshetsersättning, kontant arbetsmarknadsstöd samt vuxenstudiebidrag) som numera utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Skattetillägg bör ej påföras när t. ex. make deklarerar andre maken tillkommande inkomster om det inte är uppenbart att det skett i syfte att erhålla skattelindring.

I frågor om beslut, som avser tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning, påförs avgift om oriktig uppgift föreligger beträffande storleken av den inkomst och förmögenhet eller den skatt som regleras i avtalet. Det nu sagda gäller även vid tillämpningen av överenskommelse som regeringen träffat med annan stats regering enligt 72 § 2 mom. KL, 20 § 2 mom. Si och 20 § 2 mom. Sf. I den mån regeringen förordnar att inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i landet får också skattetillägg eller förseningsavgift efterges.

Ringa belopp. Överstiger ej det belopp, som till följd av felaktighet eller underlåtenhet undandragits vid inkomsttaxeringen, 1 000 kr. eller vid förmögenhetstaxeringen 20 000 kr. – utöver skattefritt belopp – bör i regel skattetillägg inte påföras. Vidare bör skattskyldig med låg inkomst inte påföras skattetillägg även om undandragen inkomst skulle något överstiga nämnda belopp. Med låg inkomst avses i detta sammanhang "sammanräknad inkomst" som ej uppgår till 15 000 kr. Skattskyldig med låg inkomst bör inte påföras skattetillägg om det undanhållna beloppet understigit 1 500 kr. Ej heller bör tillägg påföras om undandraget belopp utgör endast en obetydlig del av de totala inkomsterna, dvs. om undanhållet belopp understiger 1 % av den taxerade inkomsten, dock högst 10 000 kr.

"Mjuk" tillämpning. Befrielsegrunderna bör vid 1976 års taxering tillämpas generöst enligt regeln "hellre fria än fälla". Det kan i tveksamma fall vara lämpligt att låta bero med den skriftväxling som kan ha skett i avgiftsfrågan med den skattskyldige. Denne bör under alla förhållanden underrättas om beslutet.

I fråga om eftergift av förseningsavgift innehåller RSV:s föreskrifter följande.

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg gäller i tillämpliga delar även för förseningsavgift.

Befrielsegrunden ålder bör i detta sammanhang tillämpas endast beträffande fall där åldern kan antas ha ett direkt samband med underlåtenheten, dvs. åldern som sådan utgör inte grund för befrielse.

Deklarationer från skattskyldiga i utlandet kommer många gånger in för sent. Om det föreligger särskilda omständigheter som är betingade av utlandsvistelsen t. ex. att den deklarationsskyldige inte haft tillgång till deklarationsblanketter i tid eller att postgången fungerat otillfredsställande, kan förseningen anses ursäktlig. Förseningsavgift bör därför efterges, om det framgår eller kan antas att förseningen berott på omständigheter över vilka den deklarationsskyldige inte kunnat råda.

Aktiebolag, som bildats efter den 1 juli 1975 och som tillämpar kalenderårsredovisning, bör vid 1976 års taxering inte påföras förseningsavgift om bolaget meddelat att räkenskapsåret förlängts. Ej heller bör under år 1975 bildat bolag med brutet räkenskapsår påföras förseningsavgift vid 1976 års taxering om räkenskapsåret går till ända efter den 29 februari under taxeringsåret.

Ett förhållandevis litet antal rättsfall angående tillämpningen av befrielsegrunderna har refererats i förefintliga rättsfallspublikationer. För att få ett bättre underlag för hur bedömningen av hithörande frågor utfallit har skattetilläggsutredningen från RR införskaffat även sådana rättsfall som inte har refererats. I den följande framställningen har tyngdpunkten lagts på sådana rättsfall som har refererats i RRK.

I fråga om tillämpningen av ursäktlighetsgrunden ålder och sjukdom finns inte något rättsfall återgivet i RRK.

Befrielsegrunden bristande erfarenhet har bedömts i ett flertal fall av RR. I några av dessa har felaktigheten haft samband med lönebesked eller kontrolluppgift.

RRK 1975 R 1:54. S hade av misstag använt sig av ett tidigare års lönebesked från arbetsgivaren och på grund härav i självdeklaration 1972 redovisat sin inkomst av tjänst 2 963 kr. för lågt. I målet var upplyst, att S hade blivit änka 1971 och att hon tidigare aldrig hade deklarerat själv utan haft hjälp varje år. Med hänsyn härtill och med beaktande av att bestämmelserna om skattetillägg första gången ägt tillämpning vid 1972 års taxering eftergavs skattetillägget.

RR:s mål nr 1810 – 1974. O hade erhållit två kontrolluppgifter från sin arbetsgivare men i sin självdeklaration 1972 redovisat endast inkomsten enligt den ena. Till följd härav upptogs den sammanlagda löneinkomsten 6 393 kr. för lågt, ett belopp som motsvarade 30 % av årsinkomsten. RR (en ledamot skiljaktig) eftergav påfört skattetillägg och anförde. O, som är född 1950, har obestritt uppgivit, att den ifrågavarande deklarationen var den första som hon upprättat på egen hand. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt bör med beaktande jämväl av att bestämmelserna om skattetillägg tillämpades första gången vid 1972 års taxering skattetillägget efterges.

RR:s mål nr 2073 – 1974. N hade i sin självdeklaration 1972 redovisat en tjänsteinkomst med 367 kr. i stället för rätteligen 3 671 kr. I målet var upplyst, att N hade anlitat hjälp med att upprätta deklarationen och att han inte hade kontrollerat att uppgifterna i denna var riktiga. RR eftergav påfört skattetillägg och anförde bl. a. följande. I den kontrolluppgift som N företett fanns, oaktat uppgiften hade skrivits för hand, tydligt angivet ett belopp om 3 671:69 i kolumnen kontant lön. De tre sista siffrorna var överstrukna. Den som upprättat deklarationen måste av misstag ha strukit över även siffran 1 när han avsett att stryka öretalet, varefter han fört över endast de tre första siffrorna till deklarationen, dvs. ett belopp av 367 kr.

– Den i RR förebragda utredningen i målet ger vid handen att N varit hänvisad till att få hjälp av annan med att upprätta deklarationen och att han inte haft förutsättningar att vid undertecknandet av denna upptäcka och korrigera en felaktighet av det slag varom här är fråga.

Några av de fall, vari befrielsegrunden bristande erfarenhet har aktualiserats, har gällt skattskyldiga som lämnat oriktig uppgift på grund av att de för första gången har haft att redovisa ny förvärvskälla eller inte varit förtrogna med deklarationsblanketten.

RRK 1975 R 1:56. O, som var löntagare, hade underlåtit att i sin deklaration 1973 redovisa skattepliktig realisationsvinst från överlåtelse av bostadsrätt med 6 014 kr. LSM påförde skattetillägg. Sedan LSR efter besvär av O hade medgett eftergift av detta, yrkade ti hos KR att LSM:s beslut om påföring skulle fastställas. O bestred yrkandet och åberopade som grund härför sin bristande erfarenhet och uppgiftens särskilda beskaffenhet. KR i Sundsvall biföll ti:s talan och anförde bl. a. följande.

Som grund för befrielse från skattetillägg har O åberopat bristande erfarenhet i redovisning av det slag av inkomst varom här är fråga. O:s yrkesverksamhet som lärare och hennes fullgörande av deklarationsskyldigheten för denna verksamhet ger dock anledning anta, att hennes kunskaper i och erfarenhet av deklarationsförfarandet bort möjliggöra redovisning av en okomplicerad vinst vid försäljning av bostadsrätt. I vart fall torde av henne kunna krävas, att hon i deklarationen lämnat sådana uppgifter om försäljningen att förutsättningar förelegat att åsätta henne en riktig taxering. O har slutligen åberopat att skattetillägg bör efterges med hänsyn till den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet. Härvid gäller att ursäktligheten bör bedömas med hänsyn inte bara till den skattskyldiges personliga förhållanden utan även till den typ av felaktighet eller försummelse som är i fråga. I detta avseende bör bemärkas att O enligt vad hon uppgivit varit medveten om att vinst uppkommit vid försäljningen men att hon "efter mycket letande i deklarationsblanketten och deklarationshandledningar inte kunnat finna något ställe där jag kunnat redovisa vinst vid försäljning av bostadsrätten". Med hänsyn härtill och till vad som ovan anförts rörande hennes personliga förhållanden och om uppgiftsskyldigheten enligt 31 § 1 mom. TL kan ursäktlighet på grund av oriktighetens beskaffenhet ej anses föreligga. Ej heller i övrigt föreligger skäl att befria O från skattetillägg.

O fullföljde sin talan. RR gjorde inte någon ändring i KR:s dom.

RR:s mål nr 75 – 1974. N, som var rörelseidkare, hade i sin självdeklaration 1972 beräknat inkomsten av den av honom bedrivna affärsrörelsen till för lågt belopp, vilket berodde på att N som ingående varulager tagit upp lagrets inventerade värde och ej dess värde efter nedskrivning vid utgången av närmast föregående räkenskapsår. Till stöd för sitt yrkande om eftergift av påfört skattetillägg uppgav N, att hans kunskaper i bokföring hade varit bristfälliga och att han därför ej hade kunnat på ett riktigt sätt vare sig avsluta räkenskaperna eller redovisa resultatet av rörelsen i sin självdeklaration. RR lämnade besvären utan bifall och anförde. Väl har N, som startade sin rörelse den 1 december 1968 och som före nu ifrågavarande taxering endast en gång tidigare avgivit självdeklaration för rörelsen, haft begränsad erfarenhet av bokföring och andra liknande göromål som hör samman med skötseln av en affärsrörelse. Emellertid bör brist på insikt i bokföring hos den som driver rörelse, med vilken bokföringsskyldighet är förenad, icke kunna godtagas som ursäkt när fråga är om en så enkel bokföringsåtgärd

som den i målet aktuella. Då ej heller annan grund för eftergift visats föreligga, har N rätteligen påförts skattetillägg.

RR:s mål nr 3962 – 1975. A, som var direktör, hade i sin självdeklaration 1972 under inkomstslaget tjänst såsom intäkt tagit upp en av arbetsgivaren för hans räkning erlagd pensionspremie å 10 428 kr. samt såsom kostnad dragit av pensionspremie med samma belopp. Under allmänna avdrag drog A därjämte av ett belopp av 10 428 kr. utgörande avgifter för pensionsförsäkring hos Trygg Hansa. I målet var utrett, att A:s totala utgifter för pensionsförsäkringspremier uppgick till endast 10 428 kr. A hade således i deklarationen redovisat sina utgifter i nämnda hänseende dubbelt så högt som hans verkliga kostnader utgjort och yrkat avdrag därför vid taxeringen. A gjorde gällande att felaktigheten var en följd av hans bristande förtrogenhet med deklarationsblanketten. RR lämnade A:s besvär över påfört skattetillägg utan bifall och anförde bl. a. att dubbelföringen av utgiften inte kunde anses ursäktlig med hänsyn till de insikter och erfarenheter i ekonomiska frågor, som A måste antas besitta.

Befrielsegrunden "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" har aktualiserats i flera fall hos KR, i vilka den oriktiga uppgiften har haft samband med kontrolluppgift eller lönebesked eller frånvaron av sådana handlingar. Även av RR bedömda sådana fall har refererats i RRK.

RRK 1974 K 1:48. K hade i sin självdeklaration 1972 redovisat tjänsteinkomst med 3 096 kr. för lågt belopp. Han hade i deklarationen uppgivit, att inkomsten hade tagits upp efter egna anteckningar eftersom han inte hade erhållit något lönebesked på grund av arbetsgivarens konkurs. KR i Stockholm eftergav påfört skattetillägg.

RR:s mål nr 2193–1975. A hade under beskattningsåret 1972 inkomster av tjänst om tillhopa 42 980 kr. Härav utgjorde 28 912 kr. lön, 5 074 kr. allmän pension och 8 994 kr. pension från KPA. Sistnämnda pension avsåg tiden december 1971 – december 1972 eller 13 månader. I sin deklaration 1973 redovisade A pensionen från KPA med ett 1 187 kr. för lågt belopp motsvarande vad av pensionen belöpte på december 1971. Som förklaring till den oriktiga uppgiften uppgav A följande. Inkomstuppgiften från KPA hade förkommit i samband med att hon i februari 1973 flyttade till ny bostad. När hon vid deklarationens upprättande skulle rekonstruera vad hon uppburit i KPA-pension multiplicerade hon det månatligen uppburna beloppet med 12. Hon förbisåg därvid att hon under beskattningsåret mottagit pension även för december 1971. – RR eftergav påfört skattetillägg och anförde bl. a. följande. Det saknas anledning att ifrågasätta riktigheten av vad A sålunda uppgivit. Eftersom pensionsinkomst i beskattningshänseende som regel hänförs till det år på vilket den belöper och då det icke uppgivna beloppet utgör en förhållandevis liten del av hennes samlade inkomst, får A anses ha haft grund för sitt antagande att hon uppgivit sina inkomster rätt. Den förelupna felaktigheten får därför anses som ursäktlig.

I några fall har den skattskyldige, då han från kontrolluppgiften fört över sina inkomster till deklaration, förväxlat det i kontrolluppgiften angivna preliminärskattebeloppet med det belopp som gällt den kontanta bruttolönen och sålunda lämnat oriktig uppgift. De utelämnade beloppen blev på grund av felets karaktär förhållandevis stora. Besvär över påförda skat-

tetillägg har i de nu avsedda fallen lämnats utan bifall (RRK 1974 K 1:56 och RRK 1975 R 1:54 II). I andra fall har den skattskyldige, då han fört över sina inkomster från kontrolluppgiften till deklarationen, av misstag kastat om siffrorna eller felaktigt utjämnat dessa. I RRK 1975 R 1:54 III hade på detta sätt utelämnats 1 800 kr. av en sammanlagd årsinkomst på 35 343 kr. RR fastställde påfört skattetillägg. I resningsmålet nr 1927 – 1976 medgav RR emellertid eftergift på grund av anförda särskilda omständigheter.

I några fall har den oriktiga uppgiften ansetts bero på att den skattskyldiges kontrolluppgift har varit vilseledande.

RRK 1975 R 1:38. J hade under 1971 uppburit, utöver deklarerade 24 134 kr. från arbetsmarknadsverket, 2 635 kr. i semesterersättning från Byggförbundens semesterkassor, vilken ersättning J hade underlåtit att ta upp i sin självdeklaration. Beträffande det förra beloppet hade J erhållit kontrolluppgift, enligt vilken beloppet avsåg "kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning". Däremot hade han inte tillställts någon kontrolluppgift beträffande det senare beloppet. Av handlingarna framgick vidare, att J under inkomståret 1970 från arbetsmarknadsverket erhållit 21 479 kr., som enligt kontrolluppgift avsåg "kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning". Någon semesterersättning från semesterkassa utgick ej detta år. RR lämnade ti:s yrkande om påföring av skattetillägg utan bifall och anförde bl. a. följande. Den av J år 1972 erhållna kontrolluppgiften får anses vilseledande. Med hänsyn härtill och då semesterersättningen i förhållande till den totala löneinkomsten icke är större än att det framstår som sannolikt, att J varit omedveten om att kontrolluppgiften från arbetsmarknadsverket icke innefattade semesterersättningen, får J:s underlåtenhet att deklarera ersättningen anses ursäktlig. Skattetillägget bör därför jämlikt 116 d § första stycket TL efterges.

RRK 1975 K 1:44. L slutade den 31 december 1970 sin anställning. I början av 1971 erhöll han intjänad semesterersättning om 1 795 kr. från sin förre arbetsgivare. I sin deklaration 1972 redovisade han inte ersättningen som intäkt. KR i Sundsvall befriade L från skyldigheten att erlägga skattetillägg och anförde bl. a. Enligt en i början av januari 1971 erhållen lönespecifikation för 1970 hade L fått semesterersättning om 1 795 kr., varav 997 kr. insatts på hans bankkonto den 8 januari 1971. Vid upprättande av 1971 års deklaration hade L haft uppfattningen att ersättningen ingått i kontrolluppgiften för 1970 och att densamma därför deklarerats 1971 i samband med att lönebeloppet däråa uppgetts till beskattning. L hade därefter i januari 1972 erhållit kontrolluppgift på ifrågavarande ersättning men inte funnit anledning att i 1972 års deklaration uppge denna då den enligt L redan hade deklarerats 1971. På grund härav och då semesterersättningen – oaktat densamma blivit tillgänglig för lyftning först den 8 januari 1971 – kunnat hänföras till nästföregående års inkomst får L:s underlåtenhet att ej uppge ersättningen till beskattning 1972 anses ursäktlig.

I några fall har den oriktiga uppgiften haft sin grund i att den skattskyldige erhållit två kontrolluppgifter från samme arbetsgivare avseende olika delar av inkomståret. Felaktigheterna har – utom i RR:s mål nr 1810 – 1974, som redovisats i det föregående – föranlett skattetillägg (RR:s mål nr 1407 – 1974, 2006 – 1974 och RRK 1976 K 1:26).

Några mål har avsett felaktigt angivna eller utelämnade ingående balansposter för rörelse (RRK 1976 R 1:12, RR:s mål nr 845–1974, 2869–1974 och 3106 – 1974). I samtliga fall har RR lämnat de skattskyldigas besvär över påfört skattetillägg utan bifall.

Slutligen har befrielsegrunden uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet ej ansetts föreligga i det ovan redovisade fallet RRK 1975 R 1:56.

Enligt 116 d § första stycket får skattetillägg helt efterges bl. a., om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. I 116 d § andra stycket sägs, att första stycket i tillämpliga delar gäller beträffande förseningsavgift. I ett mål hos RR har ringaregelns tillämpning i fråga om förseningsavgift för aktiebolag aktualiserats (RRK 1976 R 1:10). Omständigheterna var följande.

BG AB – som skulle avlämnat särskild självdeklaration i Lilla Edets kommun senast den 31 mars 1973 men kommit in med sådan först den 22 maj 1973 – påfördes av LSM i Vänersborgs fögderi förseningsavgift med 500 kr. Hos mellankommunala skatterätten yrkade bolaget att avgiften skulle efterges därför att den beskattningsbara inkomsten i kommunen uppgick till endast 430 kr. Skatterätten biföll med stöd av bestämmelserna i 116 d § bolagets talan och yttrade: Bolaget har avlämnat särskild självdeklaration men först den 22 maj 1973. Tredska att avge deklaration kan inte sägas föreligga. Med hänsyn härtill och till den ringa beskattningsbara inkomsten i Lilla Edet bör förseningsavgiften helt eftergivas.

Hos KR yrkade AO att LSM:s beslut skulle fastställas. KR i Göteborg biföll AO:s talan och yttrade.

Bolaget, som har räkenskapsår=kalenderår samt fast driftställe i Lilla Edets kommun, har avlämnat särskild självdeklaration för taxering 1973 i nämnda kommun först den 22 maj 1973. Jämlikt huvudregeln i 116 c § första stycket taxeringsförordningen föreligger därför förutsättningar för påförande av förseningsavgift med 500 kr. – I prop. 1972:145, som låg till grund för den från och med 1973 års taxering gällande lydelsen av förenämnda paragraf, uttalade departementschefen (s. 32). Det är angeläget att denna grupp av skattskyldiga (fåmansbolag som underlåter att deklarera och som i brist på underlag normalt ej kan åsättas taxering) kommer in med material till grund för taxering. Förseningsavgiftens funktion är särskilt väsentlig gentemot dessa. För att den påtryckning som avgiften utgör verkligen skall fungera föreslås att ett belopp om 500 kr. skall utgå i förseningsavgift för aktiebolag. Direkt tredska från ett bolags sida kommer då inte att utesluta påföring av avgift. Vid ursäktlig försening kan här liksom eljest medges befrielse från eller nedsättning av avgiften. – Skatteutskottet yttrade i betänkande 1972:65 (s. 2). Utskottet instämmer i departementschefens uppfattning och vill för sin del understryka att bestämmelserna om eftergift av förseningsavgift, såsom departementschefen framhållit, givetvis skall tillämpas endast om förseningen kan anses ursäktlig. I annat fall skall aktiebolag erlägga förseningsavgiften även om bolaget inte skall taxeras för inkomst. – Mot bakgrund av det anförda måste anses, att förseningsavgiften ej kan efterges på de av mellankommunala skatterätten anförda skälen. Då förseningen ej heller visats vara ursäktlig saknas således grund för eftergift av förseningsavgiften.

Hos RR hemställde bolaget om befrielse från förseningsavgiften. RR fastställde med ändring av KR:s dom mellankommunala skatterättens beslut och yttrade.

Enligt 116 d § första stycket TL må skattetillägg efterges bl. a. om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. – Det stadgas i andra stycket av samma paragraf att första stycket i tillämpliga delar skall gälla beträffande förseningsavgift. – Ostridigt är att bolaget taxerats i Lilla Edets kommun för en till kommunal inkomstskatt beskattningsbar inkomst om allenast 430 kr. Nämnda belopp är att anse som ringa. – Omständigheterna i målet är sådana, att det framstår såsom rimligt att förseningsavgiften efterges.

En ledamot anförde till utveckling av sin mening:

Det av KR åberopade yttrandet av skatteutskottet synes böra läsas mot bakgrunden av att departementschefens citerade uttalande tog sikte på icke verksamhetsdrivande fåmansbolag som underlåtit att deklarera och som i brist på underlag normalt ej kan åsättas taxering, en typ av bolag varom det i målet ej är fråga. Utskottets yttrande måste rimligen ges den innebörden att den i 116 d § TL inrymda möjligheten – förseningsavgift må efterges – ej bör utnyttjas i fråga om dylika bolag även om förutsättningen att beloppet är att anse som ringa är förhanden. Om utskottet menat att eftergift av förseningsavgift över huvud taget inte skall få ske i händelse att det rör sig om ringa belopp får förutsättas att utskottet låtit detta komma till klart uttryck i själva lagtexten. Denna gör nämligen i sin lydelse ej någon skillnad på skattetillägg och förseningsavgift i fråga om förutsättningarna för eftergift.

3.2.12 *Beslutande organ*

Beslutande myndighet i frågor om skattetillägg och förseningsavgift är f. n., såvitt gäller taxeringsarbetet i första instans, LSM i det fögderi där beskattningsorten är belägen. I vissa fall får dock LST bestämma vilken LSM som skall besluta i sanktionsfrågan. Om skattetillägg vid eftertaxering beslutar skatterätten.

Enligt principuttalande i prop. 1975:87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m., som har godtagits av riksdagen, skall TN, sedan RS-utredningens förslag har genomförts, ta över LSM:s funktioner att besluta om särskild avgift.

3.2.13 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

I 116 e – 116 i §§ finns särskilda regler om förfarandet vid avgiftspåföringen. Dessa innehåller i stort sett följande.

LSM skall pröva frågor om skattetillägg och förseningsavgift före den 1 oktober taxeringsåret. Tidpunkten är vald främst med hänsyn till tidpunkten för debitering av slutlig skatt. I särskilda fall får beslut fattas senare, dock ej efter den 15 december taxeringsåret.

Innan beslut fattas om påföring, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter häremot. Om det är påkallat, får yttrande även inhämtas av TO.

Rättas taxering med stöd av 72 a § TL skall LSM påföra avgift eller ändra redan påförd avgift om det föranledes av rättelsen av taxeringen.

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift skall med angivande av skälen tillställas den skattskyldige i samma ordning som underrättelse om avvikelse från deklaration.

3.2.14 *Debitering av särskild avgift*

Skattetillägg och förseningsavgift påförs som slutlig eller tillkommande skatt enligt UBL och tillfaller statsverket. Avgiftssanktionerna skall anges i helt krontal så att öretal faller bort. Understiger skattetillägg eller, om även förutsättningar för förseningsavgift föreligger, summan av skattetillägg och förseningsavgift 100 kr., skall inte någon påföring ske.

3.2.15 *Besvär m. m.*

Frågor om skattetillägg och förseningsavgift skall vad gäller besvärsförfarandet i princip handläggas enligt de regler som gäller för taxering. Härutöver gäller vissa särbestämmelser bl. a. med hänsyn till att LSM och inte TN är första instans i sanktionsfrågor som hänför sig till taxeringsarbetet i första instans.

Enligt 116 g § förs talan mot LSM:s beslut om skattetillägg och förseningsavgift genom besvär hos skatterätten. I andra stycket i samma lagrum föreskrivs, att skattskyldigs besvär skall vara inkomna till skatterättens kansli inom två månader efter det att han har erhållit del av beslutet.

Enligt 116 g § tredje stycket kan ti föra talan om påföring eller ändring av avgift. Bestämmelsen innebär bl. a., att han hos skatterätten kan yrka att skattetillägg eller förseningsavgift påförs, när LSM har underlåtit detta eller inte haft skäl att gå in på frågan härom. Vidare föreskrivs i samma stycke att ti skall föra talan om sådan avgift om han för talan om taxering eller eftertaxering. Av den allmänna hänvisningen i 116 j § till övriga bestämmelser i TL följer bl. a. att ti har rätt att anföra besvär hos LSR intill utgången av april månad året efter taxeringsåret.

I 116 i § föreskrivs, att om vid prövning av besvär i taxeringsmål det befinnes att taxering skall sättas ned skall därav föranledd ändring av avgift beslutas. I fråga om denna bestämmelse anförde departementschefen bl. a. följande (prop. 1971:10 s. 275).

> Bestämmelsen innebär att prövningsnämnd och skattedomstolarna oavsett yrkande skall besluta om nedsättning av avgifterna, om beslut i taxeringsfrågan medför ändring av förutsättningarna för beräkningen av avgifterna till den skattskyldiges fördel, detta med hänsyn till att många skattskyldiga måste antas ha vissa problem med de processuella reglerna. Sådant beslut bör avse endast avgiftsunderlaget med hänsyn till att avgiftsberäkningen blir en debiteringsåtgärd. Det får ankomma på det allmännas representant, ti, att vid yrkande om höjning av taxering framställa särskilt yrkande om höjning av avgift.
>
> Till skillnad från vad utredningen föreslagit innebär bestämmelsen inte att prövningsnämnd eller skattedomstol skall ex officio yttra sig om avgiftens storlek om taxeringen inte ändras. En grundläggande tanke är att beslut i avgiftsfrågan är ett i förhållande till taxeringsbeslutet särskilt avgörande. Detta medför att ett avgiftsbeslut måste särskilt överklagas för att kunna omprövas.
>
> I detta sammanhang får understrykas att yrkande om prövning av avgift får anses föreligga från den skattskyldiges sida även om det kommit till uttryck endast i argumentationen. Härigenom kan visserligen i vissa fall uppkomma tveksamma frågor. Till allmän ledning kan framhållas att myndigheterna även härvidlag i tveksamma fall bör inta en generös attityd. Dessutom finns alltid möjligheten att höra efter hos den skattskyldige själv om han avsett att yrka omprövning av avgiften.

Enligt 116 j § gäller övriga bestämmelser i TL i tillämpliga delar även i fråga om särskild avgift. Härigenom är bl. a. reglerna om extraordinär besvärsrätt i 100 och 101 §§ och om anslutningsbesvär i 108 § i viss utsträckning analogt tillämpliga i frågor om skattetillägg och förseningsavgift.

Ett fåtal fall som rör besvärsförfarandet har prövats av RR. Från KR har några fall refererats i RRK. I några av fallen har frågan gällt den extraordinära besvärsrätten.

RRK 1976 K 1:21. D, som var född 1908 och förtidspensionerad, hade av LSM påförts skattetillägg för att hon i sin självdeklaration 1972 inte hade redovisat erhållet periodiskt understöd om 3 800 kr. Hennes övriga inkomster, som tagits upp i deklarationen, utgjordes av intjänad semesterersättning 1 038 kr. och allmän pension 5 916 kr. Sedan hennes besvär över beslutet om skattetillägg lämnats utan bifall av LSR, fullföljde hon – ehuru efter besvärstidens utgång – sin talan till KR. Ti invände att besvären såsom för sent inkomna inte skulle tas upp till prövning. KR i Stockholm som fann att D hade extraordinär besvärsrätt enligt 100 § 2) TL, undanröjde det påförda tillägget och anförde följande.

Av handlingarna i målet framgår att D 1971 har uppburit folkpension samt att detta berott på förtidspensionering. Enligt 116 j § TL meddelas närmare föreskrifter om befrielse från avgift av myndighet som regeringen bestämmer. – Av RSV:s föreskrifter meddelade i april 1974 till ledning för 1974 års taxering framgår att skattskyldig, som under inkomståret har fyllt 60 år och uppburit förtidspension bör – om särskilda omständigheter inte föreligger – utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. KR finner med hänsyn därtill att D ej borde ha påförts skattetillägg och upptar besvären till prövning med stöd av 100 § 2) TL.

I *RR:s mål nr 2814 – 1975* gällde frågan huruvida ti hade rätt anföra besvär i särskild ordning med stöd av 101 § jämfört med 100 § första stycket 5) TL med yrkande om att skattetillägg skulle påföras skattskyldig, sedan LSM på grund av att TN inte hade uttagsmarkerat dennes deklaration hade underlåtit att ta ställning till sanktionsfrågan. RR fann att extraordinär besvärsrätt inte förelåg och anförde.

Sådan talan om påföring eller ändring av skattetillägg som ti äger föra med stöd av 116 g § tredje stycket TL, skall på grund av stadgandet i 116 j § första stycket jämfört med stadgandena i 74 § tredje stycket och 76 § tredje stycket samma lag föras genom besvär före utgången av april månad året efter taxeringsåret.

Ti, som i förevarande mål ej fört talan inom nämnda tid, har i en den 4 september 1973 till LSR inkommen skrivelse anfört besvär under åberopande av 101 § jämfört med 100 § första stycket 5) TL och därvid yrkat påförande av skattetillägg. Till stöd för sitt yrkande har ti anfört. TN har troligen av förbiseende underlåtit att på första sidan i den skattskyldiges deklaration kryssmarkera i ruta 23 "Blankett för skattetillägg". Därigenom har LSM aldrig kommit att taga ställning till frågan om skattetillägg. RSV har i sin handledning rörande skattetillägg och förseningsavgift uttalat, att LSM skall kontrollera hela taxeringsmaterialet för att tillse att de fall som kan föranleda skattetillägg tas upp till prövning. LSM:s underlåtenhet att i förevarande fall besluta om skattetillägg bör likställas med ett sådant uppenbart förbiseende som avses i 100 § första stycket 5) TL.

Den omständigheten att kryssmarkering ej gjorts av TN innebär ej att LSM:s underlåtenhet att påföra skattetillägg är hänförlig till sådant uppenbart förbiseende som avses i 100 § första stycket 5) TL. På grund härav och då ej heller i övrigt visats att sådant förbiseende förelegat lämnar RR besvären utan bifall.

RRK 1976 K 1:14 avsåg frågan huruvida extraordinär besvärsrätt enligt 100 § 5) TL förelåg, då underlaget för skattetillägg hade beräknats till för högt belopp på grund av att hänsyn inte hade tagits till omständighet som hade nedbringat taxeringen och hade direkt samband med den oriktiga uppgiften. Omständigheterna var följande. I deklarationen vid 1972 års taxering angav W bland allmänna avdrag till såväl statlig som kommunal inkomstskatt ett underskott i förvärvskällan kapital på 10 642 kr., varav 9 942 kr. för skuldränta. – W ägde en fastighet i hemortskommunen Stockholm och en i Botkyrka. Han yrkade inte avdrag för underskott i dessa förvärvskällor. – TN medgav inte avdraget 9 942 kr. under inkomst av kapital enär dessa räntekostnader avsåg W:s två fastigheter. Underskottet för fastigheterna beräknades till 5 272 kr. resp. 400 kr. – På grund av W:s oriktigt yrkade avdrag under inkomst av kapital påförde LSM W skattetillägg beräknat på ett avgiftsunderlag av 9 142 kr. – Hos LSR yrkade W att skattetillägget skulle undanröjas. Ti avstyrkte bifall till besvären eftersom de inkommit för sent. I sak ansåg han att underlaget för skattetillägget i vart fall borde begränsas till skillnaden mellan i deklarationen yrkat avdrag för underskott i förvärvskällan kapital och av TN medgivet avdrag för underskott på fastigheterna. – LSR i Stockholms län tog inte upp besvären till prövning, eftersom de inte hade inkommit inom den i 116 g § andra stycket TL föreskrivna tiden. – Hos KR vidhöll W sitt yrkande om att skattetillägg inte skulle påföras honom. Ti tillstyrkte att besvären bifölls till viss del med hänsyn till att underlaget för beräkning av skattetillägg enligt hans uppfattning var felräknat. – KR i Stockholm yttrade: Som LSR funnit har besvären icke inkommit dit i rätt tid. Emellertid finner KR att W enligt 100 § 5) TL ägt att anföra besvär i särskild ordning. KR visar med upphävande av det överklagande beslutet målet åter till LSR för ny handläggning.

I *RR:s mål nr 535 – 1976* prövades fråga om besvärsrätt enligt 100 § 6) TL. M hade i sin deklaration 1973 underlåtit att redovisa löneinkomst från Kulturnämnden i Örebro kommun med 10 833 kr. Som förklaring till sin underlåtenhet angav M, att han från lönekontoret hade erhållit en felaktig uppgift om sin inkomst i samband med att lönerutinerna lades om till dataredovisning och att han inte hade reflekterat över att lönebeskedet endast avsåg tiden till 1 september inkomståret. LSR påförde skattetillägg. I besvär hos KR, som kom in efter besvärstidens utgång, yrkade M att tillägget skulle undanröjas. Ti anförde att han – för den händelse besvären ansågs kunna tas upp till prövning – inte ville motsätta sig bifall till den förda talan. KR i Stockholm (en ledamot skiljaktig) ansåg, att sådana omständigheter som kan medföra rätt för M att föra talan i särskild ordning inte hade visats föreligga. RR uttalade sedan M fullföljt talan dit.

Vad som förekommit i målet hade utgjort tillräcklig anledning att med stöd av 100 § första stycket 6) TL upptaga och pröva målet i sak. På grund härav och då omständigheterna är sådana att M:s underlåtenhet att redovisa lönebeloppet på 10 833 kr. är att anse som ursäktlig, och skattetillägget alltså bör eftergivas, upphäver RR, med ändring av KR:s beslut, LSR:s beslut såvitt avser skattetillägget.

Två fall, som refererats i RRK, har avsett rätten att anföra anslutningsbesvär. I båda fallen (*RRK 1975 K 1:35 och K 1:57*) har skattskyldig, sedan ti i KR besvärat sig över LSR:s beslut att inte påföra skattetillägg, inte

ansetts äga anföra anslutningsbesvär beträffande den inkomsttaxering som legat till grund för skattetillägget.

I *RRK 1976 R 1:11* aktualiserades tillämpningen av 116 i § och principen att beslutet i avgiftsfrågan är ett i förhållande till taxeringsbeslutet särskilt avgörande. Sedan TN taxerat W med stöd av 21 § TL och LSM påfört honom skattetillägg yrkade W hos LSR att taxeringarna skulle beräknas enligt deklarationen. Däremot överklagade han inte beslutet om skattetillägg. LSR i Kronobergs län lämnade W:s talan angående taxeringarna utan bifall och yttrade, att skattetillägg skulle utgå på den skönsmässiga höjningen av inkomsten av rörelse samt att skäl eller omständighet, som borde medföra att skattetillägg eftergavs, inte visats föreligga. – W fullföljde sin talan i KR samt yrkade, att skattetillägget skulle undanröjas. KR i Göteborg yttrade, att besvären kommit in efter besvärstidens utgång och tog på grund härav enligt 6 § FPL icke upp besvären till prövning. – Hos RR yrkade W att talan i målet skulle upptas i sak och bifallas. RR gjorde inte någon ändring i KR:s beslut såvitt detta avsåg W:s inkomsttaxering samt anförde.

Enär vid prövningen av W:s besvär i taxeringsmålet hans taxering ej nedsatts, har LSR icke haft att utlåta sig beträffande skattetillägget. Med ändring av KR:s beslut såvitt detta avser LSR:s utlåtande i detta hänseende, undanröjer RR därför LSR:s beslut såvitt detta rör frågan om skattetillägget.

En ledamot var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde.

W har anfört besvär över sina inkomsttaxeringar 1973, vilka besvär inkom till LSR den 14 augusti 1973, sedermera utvecklade i skrivelse som inkom till LSR den 4 september 1973. W berör i dessa framställningar icke frågan om skattetillägg. – I beslut den 3 september 1973 har LSM påfört W skattetillägg i anledning av 1973 års taxeringar. – Ti tillstyrker i yttrande som inkom till LSR den 26 april 1974 bifall till W:s talan i taxeringsmålet och tillägger: "Vid skatterättens beslut i enlighet härmed skall påfört skattetillägg undanröjas." – W har icke yttrat sig i målet hos LSR om skattetillägget. – I sitt beslut har LSR omnämnt beslutet om skattetillägg och i själva domslutet uttalat följande: "Skattetillägg skall utgå på den skönsmässiga höjningen av inkomsten av rörelse. Skäl eller omständighet, som bör medföra att skattetillägget efterges, har inte visats föreligga." – I sina till KR för sent inkomna besvär yrkar W bifall till sin tidigare talan i taxeringsmålet samt undanröjande av beslutet om skattetillägg. – KR, som angivit målet gälla inkomsttaxering och skattetillägg, har i överklagade beslutet jämlikt 6 § FPL icke upptagit W:s besvär till prövning. – KR:s beslut synes kunna uppfattas så att W:s rätt att föra talan beträffande honom påfört skattetillägg genom KR:s beslut blivit slutligen prövad. Så är emellertid icke fallet. – Genom att i sitt yttrande omnämna skattetillägget har ti icke fört sådan talan om skattetillägg som avses i 116 g § tredje stycket dåvarande taxeringsförordningen. De ifrågavarande orden är fastmera att uppfatta som en erinran om den prövning beträffande skattetillägg, som LSR haft att företaga jämlikt 116 i § samma förordning, därest den nedsatt W:s taxeringar. – LSR har sålunda genom att utlåta sig om skattetillägget, bl. a. rörande eftergift av detta, prövat annat och mera än som varit anhängigt hos LSR. LSR:s beslut i denna del är därför utan laga verkan. – Under angivna förhållanden skall det avvisningsbeslut som KR fattat gälla blott W:s talan rörande hans inkomsttaxering 1973. Det har däremot icke någon inverkan på den rätt W må ha att jämlikt 116 g § TL föra talan rörande det honom genom beslut av LSM påförda skattetillägget. – Jag gör ej ändring i KR:s beslut såvitt detta avser W:s inkomsttaxering men undanröjer med ändring av KR:s beslut i motsvarande del LSR:s beslut beträffande skattetillägget.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde.

Vi gör ej ändring i KR:s beslut i vad KR därigenom avvisat W:s besvär över LSR:s beslut i fråga om W:s inkomsttaxering 1973. Vi gör emellertid det påpekandet att vad LSR i sistnämnda beslut utlåtit sig rörande eftergift av skattetillägget saknar laga verkan i följd varav frågan om eftergift av skattetillägg inte kan anses ha prövats i taxeringsprocessen.

3.3 Skatteadministrativa sanktioner enligt ML

Bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift enligt ML finns i ett särskilt kapitel med rubriken "Särskilda avgifter". Kapitlet innehåller åtta paragrafer, 64 a – h §§.

Den principiella utformningen av dessa avgifter enligt ML och motsvarande sanktioner enligt TL är i flertalet hänseenden helt överensstämmande. Huvudbestämmelserna finns om skattetillägg i 64 a §, om förseningsavgift i 64 b § och om befrielsegrunderna i 64 c §. Förutsättningarna för att påföra skattetillägg är desamma enligt TL och ML. Skattetillägg påförs vid oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande (64 a § första stycket), vid skönsmässig beskattning på grund av bristfällig deklaration och då skönsbeskattning äger rum på grund av utebliven deklaration (64 a § andra stycket).

Meddelande som har lämnats för skattskyldig juridisk person skall enligt 64 a § fjärde stycket anses vara avlämnat av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

3.3.1 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Den första förutsättningen för skattetillägg vid oriktig uppgift är att den skattskyldige har lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande.

Vidare skall meddelandet ha avgetts till ledning för fastställelse av den skattskyldiges egen skatt. Tillägget kan alltså inte påföras den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för fastställelse av annans skatt. Tillägg skall inte heller utgå om oriktig uppgift lämnas till myndigheten för annat ändamål än att tjäna till ledning för fastställelse av skatt.

Det skriftliga meddelandet skall innehålla en oriktig uppgift. Begreppet oriktig uppgift kan även innefatta förtigande av en uppgift som skulle ha haft betydelse vid skattens fastställande. Bestämmelser som motsvarar den i 116 b § TL att skattetillägg inte utgår vid oriktigt yrkande, finns ej i ML. I RSV:s anvisningar (RSV II 1972:17) uttalas dock, att oriktigt yrkande ej föranleder skattetillägg. Med hänsyn till att deklarationsblanketten för redovisning för mervärdeskatt lämnar ytterst begränsat utrymme för öppna yrkanden bör enligt anvisningarna i regel avses endast i särskild handling framställt yrkande, varav skall framgå bl. a. omfattningen och arten av detsamma.

Enligt RSV:s anvisningar bör vidare vid bedömningen av huruvida tillägg skall utgå eller ej beaktas att varje redovisningsperiod utgör en sluten enhet. Det förhållandet att ett fel i redovisningen för en period har korrigerats eller kan antas komma att korrigeras i nästkommande period (-er) utan

att detta meddelats, s. k. periodiceringsfel, utesluter således inte i och för sig att tillägg utgår. Detsamma gäller vid transaktioner mellan skattskyldiga parter, då för lågt redovisad utgående skatt hos säljaren svarar mot ett för lågt avdrag för ingående skatt hos köparen.

Slutligen fordras för skattetillägg för oriktig uppgift, att skatten för redovisningsperioden till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften skall ha utgått med högre belopp eller tillgodoräknats med lägre belopp än om meddelandet följts vid skattens fastställande.

3.3.2 *Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration*

Skattetillägg påförs om skatten med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket har höjts skönsmässigt därför att den inte har kunnat beräknas tillförlitligt med ledning av lämnad deklaration och övriga handlingar.

3.3.3 *Skattetillägg vid utebliven deklaration*

Skattetillägg utgår om skatten har uppskattats med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket därför att deklaration inte har lämnats.

3.3.4 *Skattetilläggets storlek och beräkning*

Skattetillägg vid oriktig uppgift utgår med 20 procent av det skattebelopp som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utgår eller ej skall tillgodoräknas den skattskyldige. I det belopp, på vilket tillägget beräknas, skall således räknas in även minskning av överskjutande ingående skatt, som skett till följd av att oriktig uppgift har rättats.

Skattetillägg vid skönsmässig beskattning på grund av bristfällig deklaration beräknas till 20 procent av den skatt som utgår utöver vad den skattskyldige har uppgett i deklaration eller annan handling till ledning vid LST:s beslut i fråga om skatten.

Har deklaration inte lämnats utgår i regel skattetillägg med 20 procent av hela den skönsmässigt fastställda skatten. Har visst skattebelopp uppgetts i annat meddelande än deklaration beräknas tillägget på det fastställda belopp som överstiger beloppet enligt detta andra meddelande.

3.3.5 *Undanröjande av skattetillägg som påförts vid utebliven deklaration*

Tillägg som har påförts vid utebliven deklaration skall helt undanröjas av LST om deklaration lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägg.

3.3.6 *Rättelse av uppenbar felräkning m. m.*

Skattetillägg utgår inte i den mån avvikelse från vad den skattskyldige har uppgett innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Sådana fel som har uppstått på grund av felräkning eller misskrivning i den skattskyldiges underlag för deklarationen medför däremot att tillägg i princip skall utgå. Detta gäller också fel av redovisningsteknisk karaktär, konte-

ringsfel och liknande.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift påförs inte skattetillägg.

3.3.7 *Påföring av förseningsavgift*

Förutsättningar för förseningsavgift. Avgiften kan påföras dels sådan skattskyldig som har att avge deklaration för mervärdeskatt utan anmaning dels skattskyldig som enligt 6 § ML är undantagen från redovisningsskyldighet. I det senare fallet utgår dock avgift först sedan den skattskyldige har underlåtit att efterkomma anmaning.

Förseningsavgiftens storlek. Förseningsavgiften kan vara enkel eller dubbel.

Enkel förseningsavgift utgår med 100 kr. Har skattskyldig trots anmaning inte avgett deklaration inom föreskriven tid utgår dubbel avgift med 200 kr. Sådan avgift påförs även i det fall att den skattskyldige för någon av de tre närmast föregående perioderna har underlåtit att lämna deklaration inom föreskriven tid. Enligt RSV:s anvisningar bör därvid med underlåtenhet förstås endast sådan som föranlett att avgift tagits ut.

3.3.8 *Befrielse från särskild avgift*

Bestämmelserna om eftergift enligt ML har fått ett innehåll, som stämmer överens med motsvarande föreskrifter i TL. Sålunda får skattetillägg helt efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Vad nu sagts gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift får även sättas ned.

I förarbetena har befrielsegrunderna enligt ML inte särskilt kommenterats. Såväl skattestrafflagutredningen (SOU 1969:42 s. 244) som departementschefen (prop. 1971:10 s. 282) hänvisade till vad som hade sagts beträffande befrielse från särskild avgift enligt TL.

RSV har meddelat följande anvisningar i fråga om tillämpningen av befrielsegrunderna (RSV II 1972:17 s. 6).

Departementschefen har i propositionen förordat en generös tillämpning av befrielsegrunderna. En ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse bör sålunda inte medföra sanktion.

Vid tillämpningen av befrielsegrunderna på mervärdeskattens område bör särskilt beaktas att skattesystemet är förhållandevis nytt och att beskattningsreglerna kan vara svåra att sätta sig in i för de skattskyldiga. Vidare har i mervärdeskattesystemet intagits ett stort antal rörelseidkare och lantbrukare med verksamhet av liten omfattning och med begränsade förutsättningar att tränga in i de ofta komplicerade bestämmelserna.

De befrielsegrunder som anges i 64 c § andra stycket ML torde inte sällan förekomma i kombination. Som exempel kan nämnas kombination av ålder och/eller bristande erfarenhet med den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet. Vad som för en skattskyldig kan anses vara en icke ursäktlig obekantskap med en viss författningsbestämmelse kan således för en annan skattskyldig bedömas som ursäktlig med hänsyn till hans bristande erfarenhet.

Med hänsyn till vad härovan uttalats kan generella regler för befrielsegrundernas

tillämpning inte uppställas. I det följande skall emellertid något närmare behandlas de olika grunderna var för sig mot bakgrunden bl. a. av vad som framgår av förarbetena.

Ålder. Om skattskyldig på grund av sin ålder kan antas ha gjort sig skyldig till felaktigt förfarande eller underlåtenhet bör befrielse kunna medges. Det bör beaktas att inte bara hög utan även låg ålder kan åberopas i detta sammanhang. För att felaktigheten skall framstå som ursäktlig krävs dock ett samband mellan felaktigheten och den skattskyldiges ålder.

Sjukdom. Även vid sjukdom bör krävas ett samband mellan felaktigheten och sjukdomen. Särskilt bör uppmärksammas det tidsmässiga sammanhanget. Ett sjukdomsfall som inträffat efter tidpunkten för uppgiftsskyldighetens behöriga fullgörande kan således inte anses som befrielsegrundande. Om så anses erforderligt för bedömningen, bör sjukdom styrkas med läkarintyg eller på annat fullt betryggande sätt.

Bristande erfarenhet. Befrielsegrunden bristande erfarenhet torde som regel kunna tillämpas endast beträffande "förstagångsdeklaranter" eller i kombination med låg ålder. Undantagsvis kan bristande erfarenhet anses vara befrielsegrundande i andra fall, nämligen om skattskyldigs verksamhet undergår väsentliga förändringar som ställer särskilda krav på insikter i ML:s bestämmelser. I vissa sådana speciella fall kan bristande erfarenhet i kombination med uppgiftens särskilda beskaffenhet medföra att felaktighet eller underlåtenhet bör anses som ursäktlig.

Beträffande samtliga ovan angivna fall bör uppmärksammas att endast skattskyldigs ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet kan läggas till grund för befrielse. Medhjälpares ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet utgör således inte grund för eftergift enligt denna punkt.

Den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet. Denna befrielsegrund (i det följande benämnd "uppgiftens beskaffenhet") kan bli tillämplig endast vid oriktig uppgift eller förtigande av uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande – således inte i fall av bristfällig deklaration eller underlåtenhet att lämna deklaration.

Med hänsyn bl. a. till att avgiftsprocessen – liksom skatteprocessen – är skriftlig kan någon egentlig prövning ej ske av frågan huruvida uppsåt eller oaktsamhet vid lämnandet av en oriktig uppgift föreligger. En viss bedömning av graden av oaktsamhet erfordras emellertid i de fall anmälan till åklagare för åtalsprövning kommer i fråga. Om sådan anmälan bedöms skola ske kan inte felaktigheten eller underlåtenheten anses som så ursäktlig att befrielse från tillägg kan komma ifråga. Så torde kunna ske endast i de fall då uppenbarligen fråga är om s k enkel oaktsamhet.

Vid bedömningen av ansökan om befrielse från tillägg bör särskilt beaktas i vad mån den skattskyldige erhållit tillräcklig information från myndigheterna. Om tolkningen av en författningsbestämmelse klart framgår av exempelvis RSV:s eller riksskattenämndens informationsbroschyrer eller deklarationsupplysningar bör som regel befrielse inte komma ifråga.

Bland sådana felaktigheter, som inte kan anses ursäktliga, kan nämnas avdrag för ingående skatt på personbil i verksamhet som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Detsamma bör gälla avdrag för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd. Dessa båda begränsningar i avdragsrätten är klart uttryckta inte endast i ML utan även i information som lämnats de skattskyldiga.

I vissa fall kan förekomma påverkan från utomstående. Så kan exempelvis en köpares position gentemot den skattskyldige vara så stark att en viss styrning av t. ex. reduceringsreglernas tillämpning förekommer. Även från säljares sida kan förekomma felaktig information exempelvis i frågor angående avdragsrätt för kontantredovisande köpare. Sådan påverkan från köpare eller säljare kan i kombination med den skattskyldiges bristande erfarenhet i vissa fall medföra att en felaktighet kan anses ursäktlig. Detta gäller givetvis inte om den skattskyldige medvetet gör sig skyldig till felaktigt förfarande.

I större företag – företrädesvis inom byggnads- och anläggningsbranschen – styrs ofta skattepåläggen genom åtgärder av avdelningar inom företaget, som inte har direkt ansvar för skattens redovisning. Om felaktigheter genom sådana åtgärder uppstår kan detta inte anses lika ursäktligt som nyss behandlad påverkan från utomstående, eftersom bristande erfarenhet med hänsyn till det skattskyldiga företagets samlade kunnande inte kan anses föreligga.

Ringa belopp. Skattetillägg får helt efterges om det skattebelopp som kunde ha undandragits – vid negativ deklaration tillgodoförts den skattskyldige – genom felaktigheten eller underlåtenheten understiger 1 000 kr för viss redovisningsperiod. Vidare bör skattetillägg kunna tills vidare helt efterges om det undandragna eller för högt tillgodoförda skattebeloppet utgör en obetydlig del av den totala skatten för perioden. Bedömning bör härvid ske efter förhållandena i det enskilda fallet. Eftergift bör i regel kunna medges om det skattebelopp på vilket skattetillägg skall räknas utgör mindre än 5‰ av det totala skattebeloppet (positivt eller negativt) för viss beskattningsperiod, dock att skattetillägg alltid bör påföras om det förstnämnda beloppet överstiger 5 000 kr.

Eftergift av tillägg när det gäller ringa belopp skall ske ex officio.

I fråga om tillämpningen av befrielsegrunden uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet har RSV meddelat följande tilläggsanvisningar (RSV Im 1975:3).

Bland sådana felaktigheter, som inte kan anses ursäktliga, har nämnts avdrag för ingående skatt "som belöper på stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd". I konsekvens med den ändrade lydelsen fr o m den 1 januari 1974 av 18 § första stycket ML, som begränsar avdragsrätten för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostäder, ändras uttalandet till att omfatta ingående skatt "som belöper på stadigvarande bostad". Det innefattar således även bostad som ingår i skattepliktigt jordbruksarrende.

Beträffande regeln om ringa belopp har i samma anvisningar uttalats följande.

Om beslut om avvikelse från deklaration – eller i förekommande fall beslut i avsaknad av deklaration – meddelas för flera redovisningsperioder i en och samma beslutshandling (s. k. sammanställningsbeslut), bör eftergift av skattetillägg medges endast om det sammanlagda skattebeloppet enligt sådant sammanställningsbeslut understiger 1 000 kr. I beloppet inräknas inte skattebelopp som för viss redovisningsperiod understiger 250 kr., om inte förseningsavgift utgår för perioden (jfr 64 g § ML).

Endast ett fall rörande tillämpningen av befrielsegrunderna beträffande mervärdeskatt har refererats i RRK.

RRK 1975 K 1:9. S. G. AB, som enligt huvudregeln tillämpade kontantmetoden vid redovisning av mervärdeskatt, gjorde i deklaration för sådan skatt för redovisningsperioden den 1 maj–den 30 juni 1972 avdrag för ingående skatt som hänförde sig till likvid, erlagd genom överlämnande av växlar. LST vägrade avdraget och påförde skattetillägg med 22 626 kr. samt yttrade: Vid redovisning av mervärdeskatt enligt kontantmetoden gäller att överlämnandet av växelaccept eller annat skuldebrev inte anses utgöra likvid för vara eller tjänst och således ej medför rätt till avdrag. Avdrag medges endast med den del av skatten som ingår i varje amortering (se riksskattenämndens anvisningar MVS 7). – Bolaget yrkade befrielse från skattetillägget och framhöll att slutlikvid för växlarna erlagts under kalenderåret 1972. AO upplyste att MVS 7 tillställts de skattskyldiga

i samband med registrering samt därefter i samband med översändande av deklarationsblanketter. Av anvisningarna framgick hur skatten skulle beräknas vid olika redovisningsmetoder. LSR fann icke sådana omständigheter föreligga som kunde föranleda eftergift av skattetillägget. – Bolaget fullföljde sin talan. KR i Stockholm yttrade. Med hänsyn till den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet och med beaktande jämväl av att en generös tillämpning av befrielsegrunderna förordats får den påtalade felaktigheten i bolagets deklaration anses ursäktlig i den mening som avses i 64 c § mervärdeskatteförordningen. På grund härav bör skattetillägget efterges. KR undanröjer – med ändring av LSR:s beslut – LST:s beslut i vad det avser påförande av skattetillägg.

3.3.9 *Beslutande organ*

LST beslutar i första instans i frågor om skattetillägg och förseningsavgift inom mervärdeskatteområdet. Det är således samma myndighet som fattar beslut om såväl mervärdeskatt som särskild avgift enligt ML. Detta gäller även vid efterbeskattning.

3.3.10 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift fattas i samma ordning som beslut i fråga om skatten. Beslut om avgift är således preliminärt intill dess slutligt beslut har meddelats eller anses föreligga enligt 36 § tredje stycket. Nytt preliminärt beslut skall meddelas när framkomna omständigheter föranleder att tidigare preliminärt beslut skall ändras.

Enligt 64 e § andra stycket skall skattskyldig som har hemställt om befrielse från avgift meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan inte har bifallits. Även sådant beslut är preliminärt intill dess slutligt beslut meddelas eller anses föreligga.

I 18 § MK finns en hänvisning till 15 § FL, som innebär att den skattskyldige, om det inte är uppenbart obehövligt, skall beredas tillfälle att yttra sig innan beslut meddelas. Bestämmelsen härom är tillämplig även i fråga om skattetillägg.

Mot preliminärt beslut eller s. k. automatiskt slutligt beslut, dvs. beslut som enligt 36 § tredje stycket inträder då tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden infaller, kan talan inte föras i den ordinarie besvärsordningen. Liksom i fråga om fastställd skatt krävs alltså, för att besvär skall tas upp till prövning, att slutligt beslut har meddelats. Detta kan ske antingen på begäran av den skattskyldige eller, om särskilda skäl föreligger, av LST ex officio. Slutligt beslut kan avse såväl fastställd skatt och avgift som enbart avgift. Om den skattskyldige har begärt slutligt beslut endast beträffande fastställd skatt och beslutet i fråga om skatten kan komma att inverka på påförd avgift bör – enligt RSV:s anvisningar – det slutliga beslutet omfatta även avgiften.

Beslut om påföring av särskild avgift i samband med efterbeskattning fattas av LST i samma ordning som beslutet om efterbeskattning.

3.3.11 *Debitering av särskild avgift*

Något särskilt debiteringsförfarande föreskrivs inte i ML. Såväl skatt som avgift påförs således direkt i den beslutshandling som upprättas och delges den skattskyldige i skatte- eller avgiftsfrågan. Skattetillägg och förseningsavgift anges därvid i helt krontal så att öretal faller bort. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 50 kr., påförs inte.

3.3.12 *Besvär m. m.*

Talan mot beslut om skattetillägg och förseningsavgift förs i samband med besvär i beskattningsfrågan eller som särskild talan över enbart avgiftsbeslutet. Härvid gäller de bestämmelser om besvär i fråga om skatt, som finns intagna i 51–57 §§ ML. Det allmännas talan förs av ett i varje län förordnat AO, som i princip har samma uppgifter och ställning som ti har enligt TL.

Om det vid prövning av besvär i mål om mervärdeskatt finns anledning att sätta ned skatt att betala eller höja skatt att återfå (överskjutande ingående skatt) skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

3.4 Skatteadministrativa sanktioner enligt FFL

3.4.1 *Sanktionssystemets utformning*

Enligt 1 § FFL är lagen tillämplig i fråga om punktskatter i den mån förordnande därom har meddelats i vederbörande skatteförfattning. Sådant förordnande har meddelats beträffande flertalet punktskatter. I fråga om vissa skatter såsom stämpelskatten äger FFL tillämpning endast i vissa delar.

Bestämmelser om skatteadministrativa sanktioner (37 a–37 g §§) finns i FFL under en särskild kapitelrubrik "Om särskilda avgifter".

FFL:s bestämmelser i nu förevarande avseende stämmer i allt väsentligt överens med motsvarande regler i ML. Eftersom det på punktskatternas område saknas bestämmelser om att ingående skatt skall tillgodoräknas finns till skillnad från ML inte någon föreskrift om skattetillägg vid för hög tillgodoräkning av skatt. En annan skillnad avser undanröjande av skattetillägg, som har påförts vid utebliven deklaration. Enligt ML undanröjs tillägget av LST, om deklaration lämnas senast inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om skattetillägget. FFL innehåller i detta hänseende det tillägget att undanröjande skall ske av beskattningsmyndigheten efter anmälan av AO.

Beslut om särskild avgift fattas av beskattningsmyndigheten. Talan mot beslut förs genom besvär hos KR i Stockholm.

3.4.2 *Befrielse från särskild avgift*

I förarbetena hänvisas i fråga om befrielsegrunderna i stort till vad som sagts beträffande motsvarande föreskrift i ML (SOU 1969:42 s. 244 och prop. 1971:10 s. 285).

RSV har meddelat följande anvisningar i fråga om tillämpningen av befrielsegrunderna. Anvisningarna är interna, eftersom RSV självt är beslutande myndighet.

Med ålder avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklarationsförfarandet (ha bristande erfarenhet). Det sistnämnda torde dock knappast kunna åberopas inom punktskatteområdet. Enbart den omständigheten att den skattskyldige är ung eller uppnått hög ålder bör inte medföra befrielse från skattetillägg. För befrielse bör härutöver krävas ett samband mellan åldern och felaktigheten samt att denna på grund härav framstått som ursäktlig (jfr. prop. sid. 272).

Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Liksom beträffande ålder skall ett samband föreligga mellan sjukdomen och den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten (jfr. prop. sid. 272).

I fråga om den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet bör ursäktligheten inte bedömas enbart med hänsyn till den skattskyldiges särskilda förhållanden utan det måste även beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig fråga t. ex. rörande avdrag för skattefri förbrukning av brännolja bör i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis inte redovisad sådan förbrukning för klart skattepliktigt ändamål (jfr. prop. sid. 272).

Andra fall där ursäktlighet kan föreligga är exempelvis om en "förstagångsdeklarant" missuppfattat gällande bestämmelser eller om RSV i visst fall lämnat otillräcklig information.

Beträffande begreppet ringa belopp gäller att skattetillägg normalt bör efterges om den undandragna skatten understiger 500 kr för viss beskattningsperiod (skattetillägg 100 kr). Skattetillägg bör vidare kunna efterges om det undandragna skattebeloppet utgör en obetydlig del av den totala skatten. Bedömning måste ske efter förhållandena i det enskilda fallet. Eftergift bör i regel kunna medges om det skattebelopp på vilket skattetillägg skall räknas utgör mindre än 5 promille av det totala skattebeloppet för viss beskattningsperiod, dock att skattetillägg alltid bör påföras om det förstnämnda beloppet överstiger 5 000 kr.

Vid skönsmässig påföring med anledning av ej avlämnad deklaration kan skattetillägget närmast sägas ha karaktären av vite. Tillägg bör i sådana fall påföras om det skönsmässigt påförda skattebeloppet uppgår till eller överstiger 500 kr.

Några rättsfall som rör tillämpningen av befrielsegrunderna har inte refererats i RRK.

3.4.3 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

Varje särskild punktskatteförfattning innehåller bestämmelser om vem som är skattskyldig. När skatt utgår för viss vara – som är fallet t. ex. i fråga om särskild varuskatt, energiskatt eller tobaksskatt – skall den som bedriver tillverkning av varan registreras som skattskyldig hos RSV. Anmälan för registrering skall lämnas innan den skattepliktiga tillverkningen påbörjas. Enligt vissa författningar kan återförsäljare eller importör av skattepliktig vara efter ansökan registreras hos RSV som skattskyldig. På grund av registreringen har de i regel rätt att både importera och inom landet köpa varor utan att skatt tas ut på dessa. Registreringen medför skyldighet att deklarera och inbetala skatt för bestämda beskattningsperioder – i regel månad eller kvartal. Av andra punktskatteförfattningar följer att skattskyldighet för en och samma skattskyldig i princip endast inträder vid ett enda tillfälle

– t. ex. i fråga om stämpelskatt på aktier. För båda kategorierna av skattskyldiga utgår de skatteadministrativa sanktionerna efter samma grunder.

I fråga om förfarandet vid avgiftspåföringen gäller enligt FFL – liksom enligt ML – att beslut om skattetillägg och förseningsavgift skall fattas i samma ordning som beslut om fastställande av skatt. Besluten skall dock till skillnad från ML vara slutliga om inte beskattningsmyndigheten finner erforderligt att avgiften preliminärt fastställs innan utredning i ärendet har slutförts. Vid skönsmässig påföring utfärdas regelmässigt preliminärt beslut. Har sådant beslut utfärdats har den skattskyldige även enligt FFL rätt att begära att slutligt beslut meddelas. Har särskilt slutligt beslut inte meddelats gäller att preliminärt beslut skall anses som slutligt vid utgången av kalenderåret efter det den ifrågavarande beskattningsperioden har gått till ända.

3.5 Skatteadministrativa sanktioner enligt VL

3.5.1 *Sanktionssystemets utformning*

I 27 § VL föreskrivs att beskattningsmyndigheten skall påföra den skattskyldige skattetillägg i samband med efterbeskattning med 20 procent av det skattebelopp som tillkommer genom efterbeskattningen. Har tillägget påförts på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift undanröjs påföljden om uppgiften lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har erhållit del av beslutet om skattetillägg. I fråga om sådant skattetillägg äger enligt samma lagrum bestämmelserna i 37 c–37 e §§ FFL motsvarande tillämpning. Uppgår tillägget eller det sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg inte till 50 kr. påföres inte tillägg.

I 28 § VL föreskrivs, att förseningsavgift om 100 kr. skall tas ut av fordonsägaren, om vederbörlig uppgift om körsträcka för kilometerskattepliktigt fordon inte har lämnats inom föreskriven tid. Har ägaren anmanats men ändå underlåtit att lämna uppgift inom föreskriven tid fördubblas förseningsavgiften till 200 kr. Detsamma blir fallet om ägaren inte har lämnat uppgift inom föreskriven tid vid något av de tre närmast föregående uppbördstillfällena. I fråga om förseningsavgiften äger 37 c och 37 d §§ FFL motsvarande tillämpning.

3.5.2 *Befrielse från särskild avgift*

RSV har meddelat följande anvisningar angående tillämpningen av befrielsegrunderna i fråga om förseningsavgiften, (RSV Ip 1976:1).

Allmänt. Den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet torde – utom i rena undantagsfall – inte kunna åberopas som befrielsegrund ifråga om förseningsavgift, utan endast i samband med skattetillägg. Befrielsegrunden ringa belopp kan inte heller anses tillämplig i fråga om förseningsavgift.

Ålder. Om skattskyldig på grund av sin ålder kan antas ha gjort sig skyldig till underlåtenhet att i rätt tid stämpla och sända in stämpelkort bör befrielse kunna medges. Såväl hög som låg ålder kan i princip åberopas i detta sammanhang. Befrielse p. g. a. låg ålder bör endast kunna medges skattskyldig som ej fyllt 18 år. Det bör observeras att det krävs ett samband mellan underlåtenheten och den skattskyldiges

ålder för att underlåtenheten skall anses som ursäktlig. Åldern som sådan utgör alltså inte grund för befrielse.

Sjukdom. Även vid sjukdom bör krävas ett samband mellan sjukdomen och underlåtenheten att i tid sända in stämpelkort. Sjukdomen skall således ha gjort det omöjligt för den skattskyldige att i tid fullgöra sina skyldigheter. Särskilt bör det tidsmässiga sambandet uppmärksammas. Ett sjukdomsfall som inträffat efter den dag då stämpelkortet senast skulle ha postats kan självfallet inte anses utgöra grund för befrielse. Om det behövs för bedömningen, bör sjukdomen styrkas med läkarintyg eller på annat betryggande sätt.

Bristande erfarenhet. Befrielsegrunden bristande erfarenhet torde som regel kunna tillämpas endast för den som haft att för första gången göra ordinarie avstämpling.

3.6 Skatteadministrativa sanktioner enligt AVGL

3.6.1 *Sanktionssystemets utformning*

Bestämmelser om skatteadministrativa sanktioner finns intagna i 43–49 §§ AVGL under kapitelrubriken "Om avgiftstillägg och förseningsavgift". Reglerna har i stort sett utformats efter mönster av motsvarande föreskrifter på den indirekta beskattningens område. I vissa hänseenden har dock i stället knutits an till bestämmelserna i TL.

Huvudbestämmelsen om avgiftstillägg finns i 43 §, om förseningsavgift i 44 § och om befrielsegrunderna i 45 §.

Avgiftstillägg utgår i samma situationer som skattetillägg. Det utgår med 20 procent av arbetsgivaravgift som genom den oriktiga uppgiften undandragits eller skulle ha undandragits om uppgiften hade följts. I de fall avgiftsunderlaget bestäms skönsmässigt beräknas tillägget på det avgiftsbelopp som har påförts utöver avgift enligt lämnad arbetsgivaruppgift. Har någon uppgift över huvud taget inte lämnats utgör hela det skönsmässigt uppskattade avgiftsbeloppet underlag för beräkning av avgiftstillägg.

Avgiftstillägg som har påförts på grund av utebliven arbetsgivaruppgift skall undanröjas, om arbetsgivaruppgift avges senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren har fått del av beslutet om avgiftstillägg.

Den som lämnar arbetsgivaruppgift för sent påförs förseningsavgift med fem procent av den fastställda avgiften, dock högst med 300 kr. I denna del knyter således bestämmelserna an till motsvarande föreskrifter i TL och inte till systemet med fast avgift inom den indirekta beskattningen. Dubbel förseningsavgift tas ut om den avgiftsskyldige har försummat att efterkomma anmaning att avge arbetsgivaruppgift eller lämnar uppgiften efter den i anmaningen angivna tiden. Den dubbla förseningsavgiften utgör minst 100 kr.

Befrielsegrunderna har samma utformning som på den indirekta beskattningens område.

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift fattas av RFV.

3.6.2 *Befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift*

I förarbetena har befrielsegrunderna inte närmare kommenterats. De innehåller i stället hänvisningar till vad som sagts beträffande motsvarande

föreskrifter i ML och FFL (SOU 1969:42 s. 246 och prop. 1971:10 s. 289).

Eftersom RFV självt är beslutande myndighet i ärenden om avgiftstillägg och förseningsavgift, har verket inte utfärdat annat än interna anvisningar i fråga om tillämpningen av ursäktlighetsgrunderna.

FD har i åtskilliga fall haft att ta ställning till befrielsegrunderna. Den ursäktlighetsgrund som oftast har åberopats synes vara uppgiftens särskilda beskaffenhet och därmed jämförlig omständighet. Inte sällan har olika typer av förmildrande omständigheter inverkat på bedömningen. Av FD:s domsmotiveringar kan inte alltid utläsas vilken grund som har ansetts utgöra skäl för eftergift. Ofta synes befrielse ha medgetts på grund av en samlad bedömning av föreliggande omständigheter. Tillämpningen av befrielsegrunderna synes ha varit generös.

I det följande skall endast göras några allmänna uttalanden beträffande praxis.

I fråga om befrielsegrunden "ålder" synes inte ha tillämpats någon fast åldersgräns. Eftergift av påföljd har medgetts äldre människor som tillfälligt anlitat arbetskraft och som inte har förstått, att de har varit arbetsgivare (se bl. a. FD:s dom i mål nr 1889/73).

Ursäktlighetsgrunden "sjukdom" synes ha åberopats ytterst sällan. Det är inte möjligt att dra några entydiga slutsatser av de fall som varit föremål för FD:s prövning (se bl. a. FD:s domar i mål nr 61/73, 425/74 och 1451/74).

Befrielsegrunden "bristande erfarenhet" har ofta åberopats jämsides med "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller annan därmed jämförlig omständighet". Det vanligaste fallet, i vilket tillämpningen av dessa grunder aktualiserats, är av naturliga skäl det när felaktigheten eller underlåtenheten har sin grund i berättigad tveksamhet om en person har varit arbetstagare eller ej. FD synes i sådana fall nästan regelmässigt ha befriat från avgift. I några fall har befrielse medgetts då felaktigheten har berott på datafel i samband med redovisning av avgiftspliktig verksamhet (se bl. a. FD:s dom i mål nr 773/74).

Eftergift har meddelats även i fall då viss ersättning inte redovisats i arbetsgivaruppgift men upptagits i samtidigt ingivna kontrolluppgifter (se bl. a. FD:s dom i mål nr 32/73 och 1788/75). Å andra sidan har FD i annat mål funnit den omständigheten att den oriktiga uppgiften hade kunnat upptäckas vid granskning av kontrolluppgifterna icke kunna medföra befrielse från avgiftstillägg (se FD:s dom i mål nr 905/75).

I flertalet av de fall där FD har undanröjt avgiftstillägg eller förseningsavgift har nya omständigheter förebragts under målets handläggning, vilka föranlett RFV att vid remissbehandlingen av målet tillstyrka undanröjande.

4 Utländska skatteadministrativa sanktionssystem

4.1 Inledning

Redogörelsen för utländsk rätt omfattar de nordiska länderna, England, Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Österrike, Kanada och USA. Förhållandena i Finland och Norge behandlas utförligast varvid särskild vikt har lagts vid beskrivningen av befrielsegrunderna och jämkning av påföljderna.

4.2 De nordiska länderna

4.2.1 *Allmänt*

De nordiska ländernas beskattningssystem är i stora drag uppbyggda efter samma mönster som det svenska. De mest betydelsefulla skatterna är inkomst- och förmögenhetsskatterna, mervärdeskatten samt vissa punktskatter och tullar. Finland saknar emellertid mervärdeskatt men har i gengäld omsättningsskatt.

Även beskattningsförfarandet i de nordiska länderna företer sinsemellan stora likheter. Den skattskyldige skall avge deklaration. Den bokföringspliktige skall därjämte ge in utdrag av rörelsens räkenskaper och andra handlingar av betydelse för beskattningen av inkomst och förmögenhet. De direkta och indirekta skatterna fastställs i huvudsak på grundval av de uppgifter den skattskyldige avgett.

Den nordiska lagstiftningen innehåller bestämmelser om sanktioner, som kan beslutas i administrativ eller judiciell ordning, mot den som åsidosätter sin uppgiftsskyldighet gentemot skattemyndigheten. De administrativa påföljdssystemen i de nordiska länderna har tillämpats i åtskilliga decennier, i Finland sedan början av 1920-talet och i Norge sedan mitten av 1940-talet. Konstruktionen av de administrativa sanktionerna varierar mellan länderna, även om de finska och norska systemen uppvisar stora likheter.

4.2.2 *Finland*

Överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna beivras i Finland i administrativ och/eller judiciell ordning. De administrativa sanktionerna är skatteförhöjning, skattetillägg och uppskovsränta. Av dessa är skatteför-

höjningen avsedd att träffa den som åsidosätter sin uppgiftsplikt. Tillämpningsområdet för denna påföljd omfattar inkomst- och förmögenhetsskatterna, omsättningsskatten samt tullarna. Vad som gäller om de sistnämnda förbigås i det följande.

Det administrativa sanktionssystemet intar en dominerande ställning i rättstillämpningen.

För inkomståret 1971 påfördes vid kommunalbeskattningen 63 316 av 1 998 036 fysiska skattskyldiga skatteförhöjning. I antalet skatteförhöjningar ingår emellertid sådana fall där skatten har förhöjts på grund av för sent avgiven deklaration.

Vid den ordinarie omsättningsbeskattningen – vid efterbeskattning utgår alltid skatteförhöjning – beslöts skatteförhöjning enligt följande.

1971	1972	1973	1974
43 000 eller 30 % av samtliga beslut	38 800 eller 28 % av samtliga beslut	38 200 eller 29 % av samtliga beslut	39 900 eller 28 % av samtliga beslut

I dessa siffror ingår även förseningsfallen.

Enligt tillgänglig statistik har under åren 1945–1969 årligen gjorts ca 150 à 250 åtalsanmälningar avseende skattebrott.

Under ettvart av åren 1971–1975 dömdes ca 300–400 personer till ansvar för skattebrott. De flesta av dessa brott avsåg arbetsgivares underlåtenhet att hålla inne löntagares förskottsskatt eller underlåtenhet att betala in sådan skatt.

Domstolarnas straffmätningspraxis har under dessa år varit förhållandevis mild. Den vanligast förekommande påföljden har varit 20–30 dagsböter. Frihetsstraff dömdes ut ytterst sällan.

Skatteförhöjning

Till sin rättsliga karaktär liknar skatteförhöjningen närmast ett ordningsstraff. Sålunda förutsätts för att tillgripa denna sanktion både ett objektivt fel i de lämnade uppgifterna och i regel även ett subjektivt kriterium.

Liksom det svenska skattetillägget kan skatteförhöjning drabba endast den skattskyldige själv. Detta gäller även om felet har begåtts av en företrädare för den skattskyldige.

Sanktionen är så till vida accessorisk i förhållande till det skattebelopp, varpå den har beräknats, att om detta sätts ned efter besvär har den skattskyldige rätt att även få skatteförhöjningen nedsatt.

Skatteförhöjning vid direkt beskattning. Bestämmelserna om skatteförhöjning på inkomst- och förmögenhetsskatternas område finns i 77 § beskattningslagen. Där föreskrivs att skatten skall höjas efter vissa maximiprocentsatser om den skattskyldige har lämnat bristfällig eller felaktig deklaration eller andra felaktiga handlingar. Har bristfälligheten eller felaktigheten gällt endast en del av den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet beräknas skatteförhöjningen endast på den skatteökning som föranleds av denna del. Vid kommunalbeskattningen fastställs skatteförhöjningen i skatteören. Skatteförhöjning får beslutas även i samband med efterbeskattning.

Skatteförhöjning får fastställas endast av skattenämnden. Det är således inte möjligt för en besvärsinstans att besluta om sådan påföljd.

Skatteförhöjningens storlek fastställs inom de procentuella gränser, som anges i 77 § beskattningslagen. Skattenämnden skall sålunda bedöma det inträffade felets beskaffenhet och bestämma skatteförhöjningen med hänsyn härtill. Vid prövningen bör beaktas huruvida försummelsen tyder på att uppgiftslämnaren har avsett att dra undan skatt.

Beskattningslagen delar in de fall, då skatteförhöjning skall utgå; i tre grupper.

77 § första stycket 1) beskattningslagen tar sikte på de fall i vilka deklaration eller annan uppgift eller handling innehåller mindre bristfällighet. Skatteförhöjning får då påföras med högst 20 procent under förutsättning att den skattskyldige har anmanats att rätta felet men har underlåtit att efterkomma anmaningen.

Några mer detaljerade uttalanden i rättskällorna som klargör vad som avses med uttrycket mindre bristfällighet finns inte. Skattenämnden har att från fall till fall avgöra huruvida sådan bristfällighet föreligger. Enligt det finska finansministeriets publikation FinM nr 94 torde dock med uttrycket ha avsetts utelämnande av sådana uppgifter, vars avsaknad i och för sig inte hindrar, att beskattningen verkställs i enlighet med deklarationen eller enligt beräkning, men om vilka det likväl är stadgat, att de skall lämnas i samband med deklarationen. Som exempel på en mindre bristfällighet kan nämnas det fallet, då den skattskyldige inte i enlighet med gällande bestämmelser har uppgett sina hyresgäster, fastän han har deklarerat hyresinkomsternas sammanlagda belopp.

Skatteförhöjning enligt denna punkt i lagrummet får påföras även om bristfälligheten inte är en följd av grov oaktsamhet eller uppsåt från den skattskyldiges sida. Den omständigheten att någon fara för skatteundandragande inte har förelegat i det enskilda fallet till följd av tillgängligt kontrollmaterial vid beskattningen inverkar inte på bedömningen av skatteförhöjningens storlek.

Som framhållits i det föregående kan skatteförhöjning i de nu avsedda fallen utgå med högst 20 procent. I skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 1975 har bestämmelsen förtydligats så, att påföljden som regel bör hålla sig inom 2–10 procent, dock högst 300 mark eller 2 000 ören. Dessa anvisningar har enligt vad skattestyrelsen erfarit följts i rättstillämpningen. Det finns inte några rättsliga uttalanden om att vissa typer av omständigheter skall anses som förmildrande då påföljdens storlek bestäms enligt denna punkt i lagrummet.

77 § första stycket 2) beskattningslagen tar sikte på de fall i vilka den skattskyldige utan giltig orsak har underlåtit att inom rätt tid lämna in skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling eller har gett in sådana handlingar behäftade med väsentliga brister. I sådana fall skall skatteförhöjning påföras med högst 20 procent. Har den skattskyldige utan giltigt hinder helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin skyldighet även efter det att han bevisligen erhållit stadgad anmaning skall skatteförhöjning utgå med ytterligare högst 20 procent.

Med "uppgift" och "handling" avses inte endast sådana handlingar, som enligt direkt föreskrift i beskattningslagen skall lämnas in, utan även för

beskattningen erforderliga uppgifter och utredningar, som den skattskyldige har anmanats att lämna.

Om den närmare innebörden av uttrycket väsentlig brist har det finska finansministeriet i sin publikation FinM nr 94 yttrat följande. Väsentlig bristfällighet kan skattedeklaration, uppgift eller handling anses innehålla, om det av den inte framgår den ur inkomstkällan härflytande inkomstens storlek eller grunden för dess uträkning.

Bristfälligheter, som i rättstillämpningen har ansetts vara väsentliga, föreligger t. ex. i fall då skattskyldig har underlåtit att till sin skattedeklaration bifoga revisionsberättelse eller bolagsstämmas protokoll när sådan redovisning har varit föreskriven eller då denne i sin deklaration har strukit orden "på heder och samvete".

Det är svårt att av rättspraxis dra några säkra slutsatser om gränsdragningen i rättstillämpningen mellan väsentlig och mindre bristfällighet.

Skatteförhöjning enligt andra punkten i lagrummet får – som nämnts i det föregående – inte fastställas om den skattskyldige har haft "giltig orsak" för sin försummelse. Detta uttryck skall enligt kommentarerna till bestämmelsen tolkas extensivt. Viss vägledning ger föreskriften i 12 kap. 1 § i den finska rättegångsbalken om laga förfall.

> Om man sjuk är; om man i landets tjänst är uppbådad eller faren; om man i häktelse sitter; om man av fienden eller annan fara, vådeld eller vattuflod hindras; om man ifrån sinnen kommen är; om man eller hustru, barn eller föräldrar dö den tid man bör sig för rätten inställa; om man förut till annan rätt är stämd att svara å samma tid. Pröve dock domaren omständigheterna i dessa fall. Nu kunna andra förfall givas före; äge domaren ock dem pröva, om de äro av den vikt, att de gälla måge.

Emellertid är "giltig orsak" ett vidare begrepp än laga förfall. Sålunda får skatteförhöjning underlåtas även i det fall, då försummelsen kan anses ha berott på att den skattskyldige av någon särskild orsak haft anledning att tro, att skyldigheten inte har förelegat. Det ankommer på den skattskyldige att visa, att han har haft giltig orsak för sin försummelse.

Har den skattskyldige utan giltigt hinder helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin skyldighet även efter det att han bevisligen har erhållit stadgad anmaning skall han – som framhållits i det föregående – påföras skatteförhöjning med ytterligare högst 20 procent.

Uttrycket "utan giltigt hinder" har en snävare innebörd än uttrycket "utan giltig orsak". Däri inbegrips inte av oförstånd föranledd försummelse.

Enligt skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 1975 bör skatteförhöjningen i de med andra punkten i lagrummet avsedda fallen hålla sig inom 15–30 procent, dock högst 800 mark eller 6 000 ören.

I fråga om påföljdens storlek i förseningsfallen har skattestyrelsen lämnat vissa rekommendationer, vilka i huvudsak knyter reaktionens stränghet till förseningens längd.

1– 5 dagar	1 %	sammanlagt	20 mk och 150 ören
6–15 dagar	2–5 %	"	50 mk och 350 "
över 15 dagar	6–10 %	"	200 mk och 1 400 "
skattedeklaration avgives efter anmaning	högst 15 %		

skattedeklaration avgives
inte ens efter anmaning högst 30 %.

Den omständigheten att någon fara för skatteundandragande inte har förelegat i det enskilda fallet till följd av tillgängligt kontrollmaterial vid beskattningen inverkar inte på bedömningen av skatteförhöjningens storlek i de nu avsedda fallen.

Enligt 77 § första stycket 3) beskattningslagen utgår skatteförhöjning med högst det dubbla beloppet enligt beskattningen om den skattskyldige veterligen eller av grov vårdslöshet har lämnat väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling.

Denna punkt i lagrummet är avsedd att träffa skatteförsnillningsfall och fall av grovt vårdslös deklaration.

Även uppgifter som den skattskyldige lämnat muntligen inför skattemyndighet kan föranleda skatteförhöjning. Tjänstemannen nedtecknar i sådana fall de muntliga uppgifterna, varefter den skattskyldige får bekräfta deras riktighet. Härefter bedöms de som om de hade lämnats i deklaration eller annan handling.

Skatteförhöjning utgår inte om den skattskyldige har framställt ett oberättigat yrkande men uppgivit samtliga fakta korrekt eller i en sådan form att skattenämnden på grundval av de lämnade uppgifterna har fått tillräckligt underlag för att kunna göra en riktig beskattning.

Några mer preciserade uttalanden om vad som skall förstås med "väsentligen oriktig" finns inte.

Den skattskyldige skall enligt lagkommentarerna till bestämmelsen anses ha förfarit grovt vårdslöst om han har undanhållit betydande inkomster eller hans bokföring är otillförlitlig eller om han har framställt relevanta fakta på ett uppenbarligen missvisande sätt.

Det är i praktiken mycket svårt att leda i bevis att en skattskyldig avsiktligen har lämnat oriktiga uppgifter. Skattenämnderna nöjer sig därför oftast, när frågan om skatteförhöjning enligt denna punkt i lagrummet blir aktuell, med att konstatera att den skattskyldige har förfarit grovt vårdslöst. Underlåter denne att yttra sig i skriftväxlingen i ärendet angående skatteförhöjning anses denna omständighet tala till hans nackdel.

Till ledning för bedömningen av efter vilken procentsats skatteförhöjning bör beräknas i de nu avsedda fallen har skattestyrelsen i sina anvisningar för förenhetligandet av beskattningen för år 1975 lämnat vissa hållpunkter. Den anvisade storleken av sanktionen varierar i förhållande till undanhållen inkomst resp. förmögenhet enligt följande.

	Skatteförhöjning för den av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten föranledda ökningen av skatten eller antalet skatteören
Undanhållen inkomst i mark	
100–3 000	20 %
3 001–5 000	21–30 %
över 5 000	50 %

	Skatteförhöjning för den av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten föranledda ökningen av skatten eller antalet skatteören
Undanhållen förmögenhet i mark	
1 000–10 000	20 %
10 000–50 000	21–30 %
över 50 000	50 %

I anvisningarna sägs vidare, att skattenämnden vid beslut om skatteförhöjning skall ta hänsyn till förhållandet mellan den undanhållna inkomsten eller förmögenheten och den skattskyldiges hela beskattningsbara inkomst eller förmögenhet.

När skattenämnden bestämmer skatteförhöjningens storlek har den förhållandevis fria händer inom ramen för de i lagrummet angivna procentsatserna. Hänsyn tas till den skattskyldiges förutsättningar att rätt fullgöra sin deklarationsskyldighet. Är denne förstagångsdeklarant, pensionär, förtidspensionerad på grund av psykiskt sjukdomstillstånd, utlänning som vistats kort tid i landet eller har han varit sjukskriven vid deklarationstillfället och har detta inverkat på hans förmåga att rätt fullgöra sin uppgiftsskyldighet betraktas sådan omständighet som förmildrande. Även den omständigheten att den oriktiga uppgiften har sin grund i en besvärlig skatterättslig fråga inverkar mildrande då skatteförhöjningens storlek fastställs.

På grund av sanktionsbestämmelsernas konstruktion utgår alltid skatteförhöjning vid fel eller försummelse. Några egentliga befrielsegrunder finns således inte. Har arbetsgivare lämnat vilseledande eller felaktiga uppgifter i den skattskyldiges skattebok – som bifogas deklarationen – och denne till följd härav lämnat oriktig uppgift i sin deklaration utgår dock inte någon påföljd. Detta hänger samman med skattebokens rättsliga ställning i beskattningssystemet. Skattskyldig rörelseidkare som i sin deklaration har lämnat oriktig uppgift om ingående balansposter påförs – utom i de fall det kan slås fast att felaktigheten har gjorts med uppsåt – inte skatteförhöjning. Felaktigheten betraktas som felskrivning. Skattenämnden har vid sin granskning av deklarationen alltid föregående års deklaration tillgänglig. Deklarationsmedhjälpares slarv utgör inte någon ursäktlighetsgrund. Har den skattskyldige vid ett eller flera tillfällen tidigare påförts skatteförhöjning utgör detta en försvårande omständighet. Huruvida denne tidigare drabbats av påföljd är antecknat i resp. års deklaration och framgår dessutom av skattelängden.

Som en allmän regel i frågor om skatteförhöjning gäller att den skattskyldige skall visa att förmildrande omständighet föreligger. Skattenämnden är inte direkt ålagd att pröva detta. Emellertid har nämnden att åstadkomma en riktig beskattning och att därvid beakta samtliga förhållanden som talar till den skattskyldiges fördel. Skattenämnden tar därför hänsyn till de förmildrande omständigheter som framgår av deklarationsmaterialet eller andra vid granskningen tillgängliga handlingar.

Innan beslut om skatteförhöjning fattas, bereds den skattskyldige tillfälle att yttra sig i ärendet. Den skattskyldige får genom debetsedeln och en

till denna fogad s. k. skatteutredning kännedom om beslutet om skatteförhöjning. Dessa handlingar tillställs honom senast den 1 november deklarationsåret.

Skatteförhöjning vid indirekt beskattning. Tillämpningsområdet för skatteförhöjning på den indirekta beskattningens område är f. n. begränsad till omsättningsskatten.

Bestämmelserna om skatteförhöjning finns i 49 § lagen angående omsättningsskatt. Dessa överensstämmer i grunddragen med föreskrifterna i 77 § beskattningslagen.

Skatteförhöjning påförs av omsättningsskattebyrå.

I likhet med vad som gäller på den direkta beskattningens område bestäms påföljdens storlek inom de procentuella ramar som stadgas i lagrummet.

Enligt *49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt* skall skatten höjas med högst 10 procent, om mindre bristfällighet vidlåder skattedeklaration eller annan uppgift eller handling och den skattskyldige inte har hörsammat anmaning att avhjälpa bristen. Har bristfälligheten gällt endast en viss del av omsättningen skall skatteförhöjningen bestämmas endast för denna del. Även uppgifter som den skattskyldige har lämnat muntligen och som vidlådes av mindre bristfällighet kan under förutsättning att de har nedtecknats och bekräftats av denne medföra skatteförhöjning.

Som mindre bristfällighet anses räknefel, små tolkningsfel och andra småfel, som inte har gjorts i bedräglig avsikt och varav den skattskyldige inte har någon uppenbar nytta.

Skatteförhöjning enligt denna punkt i lagrummet kan påföras oavsett om bristfälligheten är en följd av oaktsamhet eller uppsåt från den skattskyldiges sida. Den omständigheten att någon fara för skatteundandragande inte har förelegat i det enskilda fallet till följd av tillgängligt kontrollmaterial vid beskattningen inverkar inte heller på bedömningen av sanktionens storlek.

Enligt *49 § första stycket b) lagen angående omsättningsskatt* skall skatten höjas med högst 20 procent, om den skattskyldige utan giltigt skäl har försummat att i rätt tid lämna in skattedeklaration eller annan uppgift eller handling eller har lämnat väsentligen bristfällig deklaration, uppgift eller handling. Har den skattskyldige även sedan han fått del av föreskriven anmaning utan godtagbart "förfall" helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin skyldighet, får skatteförhöjningen bestämmas till högst det dubbla beloppet. Har bristfälligheten gällt endast viss del av omsättningen skall förhöjningen bestämmas endast för denna del.

Huruvida bristfälligheten är att anse som väsentlig avgörs med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Några anvisningar eller andra vägledande rättsliga uttalanden finns inte. Vid bedömningen beaktas i vilken utsträckning bristfälligheten har kunnat leda till för låg beskattning. Har omsättningen inte redovisats till sitt rätta belopp anses deklarationen som regel vara väsentligen bristfällig.

Som godtagbart förfall har i rättstillämpningen bedömts den skattskyldiges svåra sjukdom. De rättsliga uttalandena om innebörden av uttrycken "giltig orsak" och "giltigt hinder" i fråga om skatteförhöjning på den direkta beskattningens område lämnar vissa hållpunkter för bedömningen av frågan huruvida godtagbart förfall föreligger.

Vid prövningen av skatteförhöjningens storlek beaktas – förutom försummelsens art – det sätt på vilket den skattskyldige i allmänhet har skött

sin deklarationsskyldighet. Vidare tar man hänsyn till huruvida försummelsen beror på en besvärlig skattefråga. Förmildrande omständighet anses föreligga även i det fall då bristfälligheten är systematisk och de tidigare deklarationerna har godtagits. Det har i praktiken visat sig, att omsättningsskattebyråerna försöker uppskatta vad som är en rimlig reaktion på den skattskyldiges försummelse och fastställer uttagsprocenten med hänsyn härtill.

Enligt *49 § första stycket c) lagen angående omsättningsskatt* skall skatten höjas till högst dubbelt belopp, om den skattskyldige av grov vårdslöshet har försummat sin deklarationsskyldighet eller har lämnat väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling. Har den skattskyldiges förfarande skett i skatteförsnillningssyfte eller har den oriktiga skattedeklarationen, uppgiften eller handlingen lämnats i sådant syfte, skall skatten höjas med minst 50 procent och till högst trefaldigt belopp. Har bristfälligheten gällt endast en viss del av omsättningen skall skatteförhöjningen bestämmas endast för denna del.

Som väsentligen oriktig anses en skattedeklaration, uppgift eller handling om de uppgifter som redovisats inte är riktiga och om de föranleder att beskattningen verkställs till väsentligen för lågt belopp.

Grov vårdslöshet föreligger som regel då det vid granskningen uppdagas att den skattskyldiges bokföring är otillförlitlig. I praktiken skall förhållandevis starka skäl föreligga för att den skattskyldiges förfarande skall anses vara grovt vårdslöst.

Prövningen av skatteförhöjningens storlek sker efter i huvudsak samma riktlinjer som i fråga om skatteförhöjning enligt 49 § första stycket b) lagen angående omsättningsskatt. Dessutom beaktas – i fall av grov vårdslöshet – i viss utsträckning den skattskyldiges förutsättningar att rätt fullgöra sin deklarationsplikt. Redovisar denne för första gången sin omsättningsskatt eller är han ung eller har uppnått hög ålder eller har han varit sjukskriven vid deklarationstillfället eller har förlitat sig på nyanställd medhjälpare, som har upprättat deklarationen, kan detta inverka mildrande när påföljdens storlek bestäms. Har den skattskyldige i sin deklaration lämnat oriktig uppgift, som har sin grund i periodiceringsfel eller räkenskapsfel och är detta en följd av att redovisningen sker på grundval av löpande bokföring kan bristfälligheten – utom i fall av grov vårdslöshet eller uppsåt – bli att bedöma enligt 49 § första stycket a) lagen angående omsättningsskatt, dvs. att skatteförhöjning utgår med endast 10 procent. Ovisshet om innehållet i gällande beskattningsbestämmelser utgör inte någon ursäktlighetsgrund.

I likhet med vad som gäller på den direkta beskattningens område har den skattskyldige bevisbördan för att förmildrande omständigheter skall anses föreligga. Omsättningsskattebyrån är inte ålagd att ex officio pröva huruvida sådana omständigheter föreligger. Emellertid har byrån att åstadkomma en riktig beskattning och att beakta samtliga förhållanden som talar till den skattskyldiges fördel. Omsättningsskattebyrån tar därför hänsyn till de förmildrande omständigheter som framgår av deklarationsmaterialet eller andra vid granskningen tillgängliga handlingar.

Normalpåföljden håller sig omkring hälften av de stadgade procentsatserna.

Innan beslut om skatteförhöjning fattas bereds den skattskyldige tillfälle att yttra sig i ärendet. Underlåter denne att låta sig avhöra erhåller han

påminnelse. Utnyttjas inte fristen för yttrande påförs skatteförhöjning. Den skattskyldige delges beslutsprotokollet.

Pågående reformarbete

Sanktionssystemet mot överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar har varit föremål för en ingående översyn av den s. k. skattebrottskommissionen, som har lagt fram förslag till en reformerad lagstiftning. Detta innehåller i de delar som nu är av intresse i huvudsak följande.

Skattelagstiftningens förvaltningsrättsliga påföljder skall utgöras av skatteförhöjning, förhöjningsavgift och förseningsavgift.

Skatteförhöjning skall påföras, då skattskyldig utan giltig orsak lämnat väsentligen bristfällig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling, eller om han efter att ha erhållit stadgad anmaning utan giltigt hinder helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skatteförhöjningen utgår i dessa fall med högst 30 procent.

Skatteförhöjning skall påföras även i fall av skattefiffel. För att förenkla och effektivisera reglerna om skatteförhöjning vid skattefiffel har föreslagits minimiprocenttal, under vilka skatteförhöjning icke får fastställas. För lindrigare typer av sådana brott är minimiprocentsatsen 20 procent och för grövre fall 50 procent. Som maximiprocenttal i dessa fall föreslås 50 resp. 100 procent.

De i lagen angående omsättningsskatt föreslagna stadgandena om skatteförhöjning motsvarar i sak vad som skall gälla enligt beskattningslagen. Vid omsättningsbeskattningen skall emellertid skatteförhöjning även påföras om den skattskyldige inte i rätt tid betalt eller betalt uppenbart för lite av skatten för någon kalendermånad av skatteperioden. I detta fall skall skatteförhöjning utgå med högst 10 procent. Skatteförhöjning skall vidare fastställas genom att den fastställda återbäringen till den skattskyldige sättes ned då den skattskyldige svikligen har sökt erhålla en för stor återbäring av omsättningsskatt.

Förhöjningsavgift skall ersätta skatteförhöjning i de fall, då skattskyldig gjort sig skyldig till s. k. skattefiffel, men förvaltningsrättslig påföljd inte kan fastställas på grund av att den skattskyldige exempelvis kan utnyttja förlustavdrag eller har kvittningsgilla yrkanden för att eliminera skatteförhöjningen. I dylika fall skall den skattskyldige åläggas att betala förhöjningsavgift, vars storlek beroende på fifflets beskaffenhet och storlek skall utgå med minst 20 och högst 5 000 mark.

Enligt förslaget skall förseningsavgift påföras, då skattskyldig utan giltig orsak lämnat skattedeklaration eller annan stadgad uppgift eller handling efter stadgad tid. Avgiften skall utgå med minst 20 och högst 1 000 mark. Har skattedeklaration eller annan uppgift eller handling lämnats först efter anmaning, skall förseningsavgift påföras med minst 40 och högst 2 000 mark.

Den skattskyldige skall befrias från förhöjnings- resp. förseningsavgift om underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom eller oerfarenhet eller på grund av hans ringa inkomst eller förmögenhet eller annan särskild anledning kan anses vara ursäktlig.

Enligt förslaget skall föreskrifter om förhöjningsavgift även föras in i följande skattelagar, nämligen lagen om förskottsuppbörd, lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift, sjömansskattelagen, lagen om skatt på arv och

gåva, lotteriskattelagen samt lagen om stats- och kommunalskatt för begränsat skattskyldig.

Den föreslagna förhöjningsavgiften är avsedd att beivra såväl för sen inbetalning av innehållen preliminärskatt eller socialskyddsavgift som uppsåtliga eller grovt vårdslösa överträdelser av uppgiftsskyldigheten. I normalfallet föreslås förhöjningsavgiften utgå med lägst 20 och högst 50 procent av det undandragna beloppet och i grova fall med minst 50 och högst 100 procent av samma belopp.

4.2.3 *Norge*

I likhet med vad som gäller i Finland beivras överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna i Norge i judiciell och/eller administrativ ordning. De administrativa sanktionerna är, vad avser förseelser mot uppgiftsskyldigheten, tilleggsskatt, procenttillegg, tilleggsavgift, tilleggstoll samt i fråga om för sen betalning av skatt olika typer av dröjsmålsränta. Vid sidan härav förekommer i praxis ett slags varningsinstitut. Detta saknar emellertid stöd i lag.

Tillämpningsområdet för de administrativa påföljderna omfattar inkomst- och förmögenhetsskatterna, arbetsgivaravgifterna, konsumtionsbeskattningen och tullarna.

Den ojämförligt största andelen av skattefusket beivras inom ramen för det administrativa sanktionssystemet. Någon statistik som belyser bruket av de nu avsedda påföljderna finns emellertid inte.

Antalet åtalsanmälningar i fråga om överträdelser av skatteförfattningarna på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens och merverdiavgiftens område framgår av följande uppgifter.

	1971	1972	1973	1974	1975
Åtalsanmälningar enligt 118 § skatteloven	90	166	122	151	223
Åtalsanmälningar enligt 72 § loven om merverdiavgift	67	176	220	179	232

Domstolarnas straffmätningspraxis har under dessa år varit relativt sträng. Frihetsstraff döms inte sällan ut, särskilt vad gäller merverdiavgiften.

Direkt beskattning

De administrativa sanktionerna vid förseelser mot uppgiftsskyldigheten på den direkta beskattningens område består av tilleggsskatt och procenttillegg. Härtill kommer varning. Detta institut kommer främst till användning i fall av för sent avgiven deklaration.

Tilleggsskatt och procenttillegg vid inkomst- och förmögenhetsskatterna påförs av ligningsmyndigheten (taxeringsmyndigheten) vid ligningen (taxeringen) eller i samband med etterligning (eftertaxering) efter skriftväxling med den skattskyldige.

Tilleggsskatt. Enligt 121 § landskatteloven skall skattskyldig som i självdeklaration, näringsuppgift, besvärsskrift eller annan skriftlig eller muntlig uppgift till ligningsmyndigheterna av oaktsamhet lämnar oriktiga eller ofull-

ständiga upplysningar, som kan leda till för låg skatt, betala en tilleggsskatt på högst 50 procent av det skattebelopp som undandragits eller kunde ha undandragits beskattning. Har gärningen förövats med uppsåt eller av grov oaktsamhet kan tilleggsskatt utgå med högst 100 procent av ovan angivet belopp.

I fråga om den närmare innebörden av uttrycket "oaktsamhet" i förevarande rättsliga sammanhang har skattelovutvalget av 1947 i Instilling II uttalat följande. Vid bedömningen av huruvida en handling kan sägas vara oaktsam är de vanliga rättsreglerna tillämpliga. Varje fel kan således inte medföra tilleggsskatt. Relevant oaktsamhet i detta avseende kommer företrädesvis att föreligga i de fall då den skattskyldige har fyllt i sin självdeklaration med tillhörande bilagor på ett missvisande sätt eller om han har underlåtit att göra ligningsmyndigheten uppmärksam på förhållanden som han borde ha förstått ha betydelse för ligningen. Det kan således inte bli fråga om relevant oaktsamhet från den skattskyldiges sida, om den skattskyldige för ligningsmyndigheten har lagt fram faktiskt material för att bedöma en skattefråga även om han hyser en annan uppfattning i denna än ligningsmyndigheten.

Till ledning för rättstillämpningen har riksskattestyret i skrivelse till ligningsmyndigheterna den 8 maj 1951, nr 214, återgett detta uttalande samt tillagt följande. Tilleggsskatt skall inte påföras vid "undskyldige" räknefel eller om ett inkomstbelopp har tagits upp oriktigt på grund av att den skattskyldige själv har fått en oriktig kontrolluppgift eller om denne i sin deklaration endast har hänvisat till uppgiften från en namngiven utan att själv uppge inkomstbeloppet. Ej heller skall påföljd utgå i fråga om felaktiga avskrivningsavdrag under förutsättning att detta klart framgår av den skattskyldiges deklaration och räkenskaper eller vid oriktiga förmögenhets-, inkomst- och avdragsbelopp, som uppenbart grundar sig på skönsuppskattning. I senare fallet måste dock alla faktiska uppgifter ha lämnats i deklarationen.

I en skrivelse år 1968 har riksskattestyret vidare uttalat. I första hand skall myndigheterna lägga vikt vid den skattskyldiges personliga förutsättningar att rätt ifylla deklarationsblanketten. Innehåller denna missvisande uppgifter eller har deklaranten inte gjort myndigheterna uppmärksamma på förhållanden som han borde förstått ha betydelse för ligningen, skall detta i regel anses oaktsamt. Om däremot den skattskyldige gjort en oriktig bedömning från skatterättslig synpunkt men lagt fram korrekta sakuppgifter, som kan grunda en bedömning från skattemyndighetens sida eller åtminstone ge den anledning att begära komplettering, bör förfarandet vanligtvis inte medföra tilleggsskatt.

Bedömningen av uttrycket oskyldiga räknefel sker i rättstillämpningen i stort sett efter samma principer som kommer till uttryck i de svenska reglerna om felräkning eller misskrivning. Som oskyldiga räknefel anses emellertid inte sådana fel som återkommer. Skulle så vara fallet anses den försumlige ha handlat oaktsamt. Som oskyldiga fel betraktas även felaktiga överföringar av balansposter från ett års deklaration till ett annat års. Ligningsmyndigheterna har alltid tillgång till de två senaste årens deklarationer vid sin granskning och dessa fel är därför lätt upptäckta.

I den praktiska rättstillämpningen presumeras då felaktigheter uppdagas att den försumliges handlingssätt har varit oaktsamt.

Har ett belopp tagits upp felaktigt i deklarationen till följd av att den

skattskyldige själv fått oriktig kontrolluppgift påförs tilleggsskatt enligt praxis endast i de fall då den på kontrolluppgift felaktigt angivna inkomsten avsevärt avviker från den faktiska, dvs. då den skattskyldige borde ha insett att lönen varit betydligt högre än den deklarerade.

Vid bedömningen av oaktsamhetsrekvisitet tas hänsyn till hur pass "svårtillgängliga" skattebestämmelserna har varit för den deklarationsskyldige.

I fråga om den närmare innebörden av uttrycken "med uppsåt" och "grov oaktsamhet" har riksskattestyret i skrivelse till ligningsmyndigheterna den 8 maj 1951, nr 214, uttalat bl. a. följande. För att handlingen skall anses ha förövats med uppsåt måste man kunna säga att den skattskyldige har velat ge eller har varit klar över att han lämnade oriktiga eller ofullständiga upplysningar och att han dessutom förstått att detta kunnat leda till för låg skatt.

Med ledning av den praktiska rättstillämpningen är det svårt att dra några säkra slutsatser om gränsdragningen mellan oaktsamma, grovt oaktsamma och uppsåtliga fall.

Då tilleggsskattens storlek bestäms, beaktas det som talar till den skattskyldiges fördel. De omständigheter som betraktas som ursäktliga i norsk rättstillämpning stämmer till sitt innehåll i allt väsentligt överens med de svenska grunderna för befrielse från särskild avgift. Är de förmildrande omständigheterna tillräckligt starka kan påföring av tilleggsskatt underlåtas.

Exempel på omständigheter som inverkar mildrande vid bedömningen av påföljdsfrågan är sålunda hög ålder, bristande erfarenhet, sjukdom, nyss genomgången skilsmässa eller för den skattskyldige besvärlig skattefråga. Skattskyldig löntagare, som under beskattningsåret för första gången redovisar inkomst av annan fastighet och i sin deklaration på grund av sin ovana att deklarera sådan inkomst lämnar oriktig uppgift om skuldräntor och taxeringsvärdet på fastigheten, påförs emellertid tilleggsskatt vid inkomsttaxeringen, men inte vid förmögenhetstaxeringen. Skattskyldig, som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder och som på grund av sin bristande kännedom anlitar en bokföringsbyrå, undgår tilleggsskatt för oriktiga uppgifter som byrån lämnar, om han med normal omsorg har fullgjort bestyren med underlaget till deklarationen och felaktigheten beror på slarv från byråns sida.

Den skattskyldige skall visa att förmildrande omständigheter föreligger.

Som nämnts i det föregående kan ligningsmyndigheten i princip underlåta att påföra tilleggsskatt och i stället tilldela den skattskyldige en varning. Detta förfarande tillgrips nästan enbart i de fall då denne har underlåtit att i rätt tid lämna deklaration. Varningsinstitutet brukas nästan aldrig, då oriktig uppgift har lämnats. Däremot förekommer det ofta i dessa fall att ligningsmyndigheten vid sidan om beslut om tilleggsskatt riktar en varning till den skattskyldige att åtalsanmälan kommer att ske om han upprepar sin förseelse inom en inte alltför avlägsen framtid. Utdelade varningar registreras på ett s. k. "genomgångsark" dvs. ett aktomslag som innehåller handlingar av betydelse för kommande års ligningar. Detta är tillgängligt vid ligningsmyndighetens kommande granskningsarbete.

Procenttillegg. Har deklaration inte avgetts inom föreskriven tid, får ligningsmyndigheten enligt 84 § landskatteloven höja den fastställda förmögenheten eller inkomsten med högst 10 procent. Tillegget utgår med högst

20 procent, om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet också under föregående beskattningsår.

Till ledning för rättstillämpningen har riksskattestyret i skrivelse den 22 april 1975, nr 535, utfärdat i huvudsak följande riktlinjer. Procenttillegg utgår som regel inte, när deklaration har avgetts inom föreskriven tid föregående år och deklaration för det år förseningen avser har kommit in inom en månad efter deklarationsfristens utgång. I sådana fall tillställs den skattskyldige en varning, vari han erinras om följderna av att försummelsen upprepas. Har denne däremot tidigare visat försumlighet i nu berörda avseende påförs han – i stället för varning – tillegg med en procent. Kommer deklaration in därefter men inom en månad efter den nu angivna fristen, utgår tillegg med samma procentsats och i annat fall med 3–10 procent. Vid upprepad förseelse bestäms tilleggets storlek med hänsyn till den av de nu angivna tidsfristerna inom vilken deklarationen har lämnats. Tillegget varierar mellan 5, 10 och 20 procent. Åsidosätter den skattskyldige helt sin deklarationsskyldighet används maximiprocentsatsen.

Tillegg utgår inte om den skattskyldige på grund av sjukdom, ålderdom, olycka eller av annan särskild orsak, som inte kan läggas honom till last, varit förhindrad att ge in deklaration i rätt tid.

Beslut om procenttillegg får inte fattas förrän den skattskyldige har beretts tillfälle att yttra sig över anledningen till förseningen eller sin underlåtenhet.

Indirekt beskattning

De administrativa påföljderna för förseelser mot uppgiftsskyldigheten på den indirekta beskattningens område är tilleggsavgift, tilleggstoll och procenttillegg. Vid sidan härom förekommer det att varning meddelas. De administrativa sanktionerna kommer i praktiken nästan uteslutande till användning vid överträdelser av författningarna om merverdiavgift och omsetningsavgift. Den följande framställningen begränsar sig därför till dessa beskattningsområden.

Tilleggsavgift och procenttillegg beslutas av den regionala beskattningsmyndigheten i fylket vid den ordinarie beskattningen eller i samband med efterbeskattning efter skriftväxling med den skattskyldige.

Tilleggsavgift. Enligt 73 § loven om merverdiavgift och 3 § loven om omsetningsavgift skall avgiftsskyldig påföras tilleggsavgift, om han gjort sig skyldig till straffbar överträdelse av resp. lag eller föreskrifter, som har givits med stöd av denna, och det allmänna därvid har eller kunnat ha dragits undan avgift. I subjektivt hänseende krävs att den avgiftsskyldige förfarit, beträffande merverdiavgift i vart fall oaktsamt och i fråga om omsetningsavgift grovt oaktsamt.

Procentsatserna är väsentligt högre än på den direkta beskattningens område. Tilleggsavgift på grund av undanhållen merverdiavgift kan utgå med högst 300 procent av det avgiftsbelopp som åsätts vid efterbeskattning och i fråga om omsetningsavgift med 200 procent.

När förutsättningarna för tilleggsavgift är för handen skall sanktionen påföras såvida inte särskilda skäl talar häremot. Att den avgiftsskyldige har försatts i konkurs eller kommer att bli insolvent till följd av den fordran som föranleds av den lämnade oriktiga uppgiften utgör aldrig skäl för att

underlåta att påföra tilleggsavgift.

Den praktiska tillämpningen av tilleggsavgiften har varierat kraftigt. Med anledning härav har riksskattestyret till ledning för rättstillämpningen på mervärdesbeskattningens område den 19 februari 1976 i skrivelse nr 123 utfärdat i huvudsak följande riktlinjer.

Underlaget för beräkning av tilleggsavgift. Det kan uppstå tveksamhet i fråga om på vilket underlag tilleggsavgiften skall beräknas i de fall då det konstateras att den avgiftsskyldige har betalt för hög avgift under en period och för låg under en annan.

Som huvudregel gäller att tilleggsavgiften skall hänföras till den termin, då felet har begåtts. Detta är bl. a. av betydelse för ränteberäkningen. Det blir således inte fråga om att dra av vad som har betalts för mycket när tilleggsavgiften skall bestämmas. Tillämpningen av denna regel aktualiseras i synnerhet när den för låga avgiften beror på ej bokförda försäljningar eller ej avgiftsberäknade uttag eller felaktiga avdrag för ingående avgift. Emellertid kan den nu angivna regeln inte upprätthållas i alla fall. När de fel som har medfört att för mycket eller för låg avgift har erlagts har likartade orsaker, kan det finnas anledning att dra av vad som betalts för mycket när tilleggsavgiften beräknas.

Tilleggsavgiftens storlek. I de fall den avgiftsskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i deklaration varierar den i riksskattestyrets rundskriv anvisade storleken av tilleggsavgiften i förhållande till olika typer av felaktigheter enligt följande.

När avgiftsbetalningen förskjuts till följd av att avgiftspliktig omsättning eller uttag bokförs för sent eller avdragsberättigad ingående avgift bokförs för tidigt utgår tilleggsavgift med 10–20 procent om förfarandet kan anses grovt oaktsamt eller uppsåtligt och felaktigheten är av viss omfattning.

När avgiftspliktig omsättning enligt räkenskaperna inte har tagits med i avgiftsoppgaven, används i regel inte tilleggsavgift om differensen upphävs genom att i en efterföljande oppgave har redovisats för mycket i förhållande till räkenskaperna och den ifrågavarande oriktigheten kan hänföras till misstag. Föreligger inte dessa förutsättningar utgår tilleggsavgift med 20 procent. Konstateras grov oaktsamhet eller uppsåt bestäms avgiftens storlek i regel till minst 30 procent. I särskilt graverande fall får avgiften inte understiga 50 procent.

När påföringen av tilleggsavgiften beror på att omsättning inte har bokförts, utgår i allmänhet i de fall då den avgiftsskyldige har visat oaktsamhet en tilleggsavgift på 30 procent. Kan denne beslås med att ha varit grovt oaktsam eller handlat med uppsåt uppgår i regel påföljden till minst 50 procent. I särskilt graverande fall som när både köp och försäljning har hållits utanför räkenskaperna av grov oaktsamhet eller med uppsåt bör tilleggsavgift utgå med 75 procent och undantagsvis med 100 procent.

I de fall då den avgiftsskyldige gjort felaktigt avdrag för ingående avgift bestäms tilleggsavgiftens storlek efter samma principer som i fråga om underlåtenhet att bokföra omsättning.

När det gäller sådana belopp som undanhållits i huvudsak till följd av att laglig grund för avdrag saknas används i normalfallet en tilleggsavgift på 20 procent. Kan förfarandet betecknas som grovt oaktsamt eller anses ha skett med uppsåt bör sanktionen som regel inte understiga 30 procent. Vid särskilt grova överträdelser rekommenderas en tilleggsavgift inte under 50 procent.

Vid oaktsam överträdelse av uttagsbestämmelserna utgår i allmänhet tilleggsavgift med 20 procent. Är emellertid förseelsen grov eller har den begåtts med avsikt är minimipåföljden 30 procent. I särskilt graverande fall bör tilleggsavgiften inte underskrida 50 procent.

Vid återfall får procentsatserna ökas med ett steg i förhållande till vad annars skulle ha utgått enligt anvisningarna.

Vid särskilt ursäktliga omständigheter, t. ex. när en oriktig deklaration kan tillskrivas

hög ålder eller sjukdom får tilleggsavgiften sättas ned eller helt underlåtas. Detsamma gäller i de fall då den avgiftsskyldiges oaktsamhet beror på att viss verksamhet helt nyligen blivit avgiftspliktig eller då avgiftsbestämmelsen är svår att förstå för den avgiftsskyldige. De avgiftsskyldiga som driver verksamhet av mindre omfattning bör enligt anvisningarna bedömas mildare än de som på grund av verksamhetens storlek ständigt har att göra med avgiftsreglerna.

Det finns inte någon uttrycklig regel som föreskriver skyldighet för beskattningsmyndigheten att ex officio pröva huruvida förmildrande omständigheter föreligger i det enskilda fallet. Emellertid åligger det det allmänna att verka för att ett riktigt beskattningsresultat uppnås. Detta innebär att beskattningsmyndigheten i förekommande fall skall aktivt verka för att ev. förmildrande omständigheter klarläggs.

Det förekommer inte att varning utdelas i stället för påföring av tilleggsavgift i de fall den avgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift. Däremot kan beskattningsmyndigheten vid upprepad förseelse tilldela den avgiftsskyldige varning att åtalsanmälan kan komma att ske om denne inte visar bättring. Varning beträffande administrativ påföljd tillgrips endast när den avgiftsskyldige har lämnat deklaration för sent.

I flertalet fall blir frågan om tilleggsavgift aktuell först i samband med bokettersyn, dvs. skatterevision. När revisorn har upprättat promemoria över resultatet av granskningen sänds denna till den avgiftsskyldige för yttrande. Av promemorian framgår inte huruvida tilleggsavgift övervägs. Sedan den avgiftsskyldige förklarat sig över innehållet i promemorian bedöms oaktsamhetsrekvisitet med ledning av dennes uppgifter. Härefter tillställs denne underrättelse om ifrågasatt tilleggsavgift och får då tillfälle att ånyo yttra sig innan beslut om påföljd fattas.

Det som nu sagts om tilleggsavgiften på merverdiavgiftens område gäller i stort även beträffande omsetningsavgiften.

Procenttillegg. Enligt 54 § första stycket loven om merverdiavgift får utgående avgift för avgiftsperiod höjas med minst 50 kr. eller med högst 3 % av beloppet, om deklaration inte har kommit in i rätt tid. Tillegget får dock inte höjas med mer än 1 000 kr.

I 11 § bestämmelserna om beregning og oppkreving av omsetningsavgift föreskrivs att procenttillegg skall åsättas med minst 5 % av det skönsmässigt fastställda beskattningsunderlaget om deklaration inte har kommit in i rätt tid eller i behörig form eller om vissa föreskrivna räkenskapshandlingar inte har sänts in till beskattningsmyndigheten.

4.2.4 *Danmark*

I Danmark beslutas påföljd vid överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna antingen i judiciell eller i administrativ ordning. Uppbyggnaden av det skatterättsliga sanktionssystemet skiljer sig från motsvarande system i de andra nordiska länderna såtillvida att det inte finns någon särskild form av administrativ påföljd som är avsedd att beivra de fall då oriktig uppgift har lämnats. I stället har åt beskattningsmyndigheterna givits befogenhet att i sådana fall besluta om bötesstraff. Frihetsstraffen ligger under de allmänna domstolarnas exklusiva kompetens.

De skatterättsliga straffbestämmelserna tillhör specialstraffrätten. De åter-

finns i de olika skatte- och avgiftsförfattningarna. De allmänna bestämmelserna om brott i strafflagen (Borgerlig straffelov) gäller i princip på skattestraffrättens område. Sålunda kan beskattningsmyndigheten – sedan den konstaterat att den skattskyldige har överträtt en skatterättslig straffbestämmelse – få ta ställning till huruvida dennes förfarande inte skall medföra ansvar till följd av att det föreligger någon objektiv eller subjektiv straffrihetsgrund. Administrativt beslutade sanktioner förekommer inom hela skatte- och avgiftsområdet.

Beskattningsmyndigheten fastställer bötesstraffet i ett förfarande som liknar det svenska systemet med strafföreläggande. Den misstänkte tillställs en underrättelse vari anges att den ifrågavarande överträdelsen kan avgöras utan lagföring inför domstol, om han erkänner sig skyldig till gärningen och förklarar sig beredd att inom en närmare angiven tid betala ett visst bötesbelopp. Underrättelsen benämns bötesföreläggande (bødeforelægg). Godtas detta kan senare lagföring för samma brott inte ske. Bestrids föreläggandet hänskjuts saken till domstol. Den misstänkte har alltid rätt att få saken prövad av domstol.

Det övervägande antalet överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna beivras i administrativ ordning.

Direkt beskattning. Straffbestämmelser som riktar sig mot oriktiga uppgifter i deklaration samt andra skattebrott finns i 13–18 §§ skattekontrolloven. I dessa paragrafer beskrivs gärningar, som i stort liknar de svenska deklarations- och bokföringsbrotten. Gärningarna är inte rubricerade. De påföljder som kan beslutas vid överträdelser av dessa författningar omfattar normerade böter och fängelse i högst två år. Enligt en förhållandevis ny bestämmelse i strafflagen kan för "skattesvig" av särskilt grov beskaffenhet ådömas fängelse i högst fyra år.

För samtliga de i skattekontrolloven intagna straffbestämmelserna gäller, att om ligningsrådet – en överinstans i taxeringsorganisationen – anser att en konstaterad överträdelse inte skulle medföra högre straff än böter om saken hade prövats vid allmän domstol får böterna beslutas i administrativ ordning.

Enligt centralt utfärdade tillämpningsföreskrifter bör ligningsrådet för lagföring inför domstol lämna över följande typer av fall som i och för sig kan medföra bötesstraff. Den första gruppen avser mål angående ansvar för skatteundandragande i vilka böterna beräknas uppgå till mer än 25 000 kr. Den andra gruppen innefattar fall vari den påtalade överträdelsen är av särskilt allvarlig beskaffenhet. Den tredje gruppen rör mål där ansvar kan utkrävas även enligt andra författningar.

I de fall överträdelsen beivras i administrativ ordning bestäms böternas storlek efter samma principer som gäller inom den allmänna straffrätten. Hänsyn tas till överträdelsens grovhet. Vidare beaktas vad som är känt om gärningsmannens person såsom hans tidigare vandel, hans bevekelsegrunder för att begå överträdelsen och hans betalningsförmåga.

Till ledning för en enhetlig rättstillämpning har finansministeriet utfärdat följande anvisningar. Vid uppsåtliga brott utgår i normalfallet böter med tre gånger skatten på det undanhållna inkomst- eller förmögenhetsbeloppet och i fall av grov oaktsamhet med en och en halv gång av det ovan angivna beloppet. Föreligger skärpande eller förmildrande omständigheter får de an-

visade bötesstraffen frångås.

Någon särskild reglering av de omständigheter som är av beskaffenhet att medföra att sanktionen sätts ned eller efterges finns inte. I detta avseende gäller vad som i allmänhet tillämpas av domstolarna.

Vissa förseelser mot skatteförfattningarna medför endast skatterättsliga påföljder. I 1 och 2 §§ kontrolloven föreskrivs sålunda bl. a. att om inte behörig självdeklaration ges in i rätt tid och förseningen inte överstiger tio dagar höjs den i annat fall utgående skatten med två procent. Överskrids fristen med en dag sker inte någon höjning. Överstiger förseningen tio dagar höjs skatten med fem procent. Höjningen är dock maximerad till 2 000 kr. för vardera inkomst- och förmögenhetsskatten.

Har behörig självdeklaration över huvud inte avgetts till ledning vid taxeringen och denna fått åsättas efter skönsmässiga grunder har bestämmelserna motsvarande tillämpning. Samma regler gäller enligt 3 § för den som underlåter att i rätt tid sända in sådana affärshandlingar eller föra sådana affärsböcker och räkenskaper, som påbjudits i andra författningar än den allmänna bokföringslagen.

Enligt centralt utfärdade anvisningar har skattemyndigheterna i förseningsfallen rätt att underlåta sanktion

- när de formella bristerna i självdeklarationen senare avhjälps,
- när den skattskyldiges ekonomiska förhållanden är sådana att skatteförhöjningen inte kan förväntas kunna drivas in,
- när den skattskyldiges höga ålder, sviktande själsförmögenheter, plötsliga sjukdom eller utlandsvistelse talar härför, samt
- när den skattskyldige vid inkomstårets början inte fyllt 18 år och hans enda inkomster bestått av underhållsbidrag.

Indirekt beskattning. De skattestraffrättsliga reglerna till skydd för de indirekta skatterna stämmer i stort överens med kontrollovens stadganden. De innehåller dock ett stort antal bestämmelser om ordningsförseelser, vilka kvalificeras om de skett i syfte att undandra skatt. Exempel på sådana överträdelser är försummad registrering, bristfälligt upprättat deklarationsunderlag, deklarationsförsummelse m. m.

Det ankommer på direktoratet for toldvæsendet att besluta om vilka mål som skall lagföras i judiciell ordning. I fråga om överträdelser på mervärdebeskattningens område åtalsanmäls normalt de uppsåtliga fall i vilka det undandragna beloppet överstiger 15 000 kr. Oaktsamma förseelser avgörs i regel i administrativ ordning, oavsett storleken av det undandragna beloppet.

Vid uppsåtliga överträdelser utgår i normalfallet böter som svarar mot det undandragna avgiftsbeloppet. Vid oaktsamhet är böterna en tredjedel av samma belopp. I vissa äldre avgiftsförfattningar tillämpas penningböter.

Föreligger i det enskilda fallet försvårande eller förmildrande omständigheter påverkar dessa straffmätningen. I straffskärpande riktning verkar grov oordning i den avgiftsskyldiges räkenskaper, dennes bristande vilja att rätta sig efter givna bestämmelser eller att samarbeta i samband med granskning. Som förmildrande anses den avgiftsskyldiges dåliga ekonomiska förhållanden, personliga omständigheter som sjukdom, skilsmässa eller dylikt, den avgiftspliktiga verksamhetens upphörande, den avgiftsskyldiges missförstånd av invecklade avgiftsbestämmelser eller, om överträdelsen av-

ser enkla systemfel, fel i samband med omläggning av räkenskaperna eller fel som har begåtts av medhjälpare.

I likhet med vad som gäller på den direkta beskattningens område medför försummelse att lämna deklaration i rätt tid förhöjning av eljest utgående skatt. Denna höjs med en procent om dagen, dock med minst 50 kr. och högst 300 kr.

4.3 Vissa utomnordiska europeiska länder

4.3.1 *Allmänt*

Det *engelska* beskattningssystemet innehåller olika typer av direkta och indirekta skatter och avgifter. Inkomstskatten för flertalet löntagare är utformad som en definitiv källskatt (P.A.Y.E.-systemet). En stor grupp skattskyldiga behöver därför inte lämna några uppgifter till beskattningsmyndigheten till ledning för skattens fastställande. Mervärdeskatten (value added tax) och punktskatterna fastställs med ledning av uppgifter som de skattskyldiga lämnar i sin deklaration samtidigt som man levererar in skatten till beskattningsmyndigheten.

Det *franska* beskattningssystemet består av ett förhållandevis stort antal direkta och indirekta skatter. De senare är av störst betydelse, eftersom de svarar för den ojämförligt största andelen av den franska statens inkomster.

Inkomstskatten för fysiska personer (impôt sur le revenue) fastställs slutligt på grundval av de uppgifter de skattskyldiga lämnar myndigheterna i självdeklaration. Förskottsbetalning av skatt fordras emellertid om den skattskyldige under tidigare beskattningsår har påförts inkomstskatt. F. n. föreligger ett förslag om källskatt på löner och pensioner, som påminner om det engelska P.A.Y.E-systemet. Detta träder i kraft den 1.1.1978. Den franska mervärdeskatten (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) fastställs med ledning av uppgifter, som de skattskyldiga lämnar i sin deklaration. Samma förfarande tillämpas i fråga om punktskatterna.

De *västtyska* och *österrikiska* beskattningssystemen omfattar ett stort antal skatter och avgifter. Till de viktigaste skatterna hör inkomstskatten, löneskatten, mervärdeskatten och vissa punktskatter.

Inkomstskatten (Einkommensteuer) erläggs som preliminärskatt under inkomståret och fastställs vid ett taxeringsförfarande på grundval av en av den skattskyldige avgiven självdeklaration. Av skattskyldiga med löneinkomster som understiger visst belopp uttas skatt definitivt under inkomståret genom arbetsgivarens försorg (Lohnsteuer). Mervärdeskatten (Mehrwertsteuer) och punktskatterna fastställs med ledning av uppgifter som den skattskyldige lämnar i sin deklaration samtidigt som han betalar in skatten till det allmänna.

4.3.2 *England*

Överträdelser av beskattningslagarna beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner. Den allvarligare skattebrottsligheten lagförs alltid i judiciell ordning enligt straffbestämmelserna om mened (perjury), förfalsk-

ning (forgery) eller stöld (theft).

Sanktionerna vid den direkta beskattningen skiljer sig väsentligt från dem vid den indirekta. Administrativt beslutade påföljder förekommer endast inom den direkta beskattningen. I det följande behandlas dessa beskattningsområden var för sig.

Direkt beskattning. Skyldigheten att lämna uppgifter till grund för taxeringen till inkomstskatt och vissa andra skatter regleras i del II av Taxes Management Act. Lagen innehåller också föreskrifter om administrativa sanktioner i form av bötesstraff, som är avsedda att trygga uppgifts- och sanningsplikten.

De i administrativ ordning beslutade böterna betraktas i engelsk rätt som civilrättsliga påföljder. Frågor härom handläggs av civila instanser och i den för civilmål stadgade ordningen. Lagföring får inte inledas utan tillstånd från den centrala beskattningsmyndighet, som utövar tillsyn över den direkta beskattningen (Board of Inland Revenue). Taxeringsmyndigheten råder över målet i den meningen att den civila instansen är bunden av överenskommelser som parterna har ingått och är inte skyldig att utreda saken ex officio.

Den som är skattskyldig till inkomst-, bolags- eller kapitalvinstskatt för ett visst beskattningsår och som inte har avgett självdeklaration över sina inkomster för det året i enlighet med bestämmelserna i Income Tax Act, skall senast inom ett år efter beskattningsåret anmäla till taxeringsmyndigheten att han är skattskyldig. Underlåter han att göra föreskriven anmälan får han åläggas bötesstraff, vars storlek inte får överskrida 100 pund.

Underlåter den som är skattskyldig för någon av de nu nämnda skatterna att efterkomma taxeringsmyndighets anmaning att deklarera får han bötfällas med 50 pund och, om han fortfar i sin underlåtenhet sedan sanktionsfrågan har anhängiggjorts hos någon av besvärsinstanserna över taxeringsmyndigheten (General Commissioners, Special Commissioners eller High Court), med högst 10 pund för varje dag som gått utan att han hörsammat anmaningen. Fortgår underlåtenheten efter utgången av det taxeringsår, som följer på det då den skattskyldige anmanades att deklarera, får påföljden inte överstiga det sammanlagda beloppet av 50 pund och skatten på grund av taxeringen för det ifrågavarande beskattningsåret.

Skattskyldig till inkomst-, bolags- eller kapitalvinstskatt bestraffas med böter, om han med uppsåt eller av vårdslöshet till taxeringsmyndigheten lämnar oriktiga uppgifter i sin självdeklaration eller i annan deklarationshandling åberopar oriktiga uppgifter till stöd för avdragsyrkande eller tillstånd eller lägger fram otillförlitliga räkenskaper. Böterna får inte överskrida summan av 50 pund jämte – i det fall den oriktiga uppgiften har lämnats av oaktsamhet – skatten på det belopp som har undanhållits genom uppgiften och – i uppsåtsfallet – den dubbla skatten härpå.

Räkenskaper, som har företetts för skattskyldigs räkning, skall enligt uttrycklig föreskrift i lagen anses ha lämnats av den skattskyldige såvida denne inte kan styrka att de lämnats utan hans samtycke.

Envar som med uppsåt medverkar till eller på annat sätt främjar att oriktiga deklarationshandlingar eller räkenskaper lämnas får åläggas böter, vars storlek inte får överstiga 500 pund.

Bötesstraffet fastställs efter framställning av det allmänna av endera av General Commissioners, Special Commissioners eller High Court i de fall

den skattskyldige efter anmaning har försummat sin deklarationsskyldighet eller med uppsåt eller av oaktsamhet på sätt som tidigare angetts genom oriktiga uppgifter eller otillförlitliga räkenskaper har undanhållit inkomster från beskattning. I övriga fall har taxeringsmyndigheten rätt att besluta om bötespåföljden.

I praktiken förekommer det sällan – utom då den skattskyldige inte fullgör sin deklarationsskyldighet – att det allmänna väcker talan om fastställande av böter hos General eller Special Commissioners eller High Court. I det stora flertalet fall då sanktionsfrågan aktualiseras träffar taxeringsmyndigheten överenskommelse (agreement) med den skattskyldige om det belopp denne har att utge till följd av den oriktiga uppgiften. Detta skall täcka den undanhållna skatten, dröjsmålsränta på denna och ett skäligt bötesstraff.

Indirekt beskattning. Inom den indirekta beskattningen beivras överträdelser av beskattningslagarna i huvudsak vid kriminaldomstol. Mål härom handläggs i den för brottmål stadgade ordningen. Emellertid kan den skattskyldige undgå lagföring för lindrigare brottslighet om beskattningsmyndigheten går med på att träffa överenskommelse om det belopp som den skattskyldige på grund av sitt brottsliga förfarande skall utge till det allmänna. Detta skall täcka den undanhållna skatten jämte ränta härå och ett skäligt bötesstraff.

Misstänker beskattningsmyndighet att skattskyldig har gjort sig skyldig till skattebrott utreds de förhållanden som ligger till grund för misstanken. Undersökningen utförs av den lokala beskattningsmyndigheten eller, om förhållandena så påkallar, av särskilda regionala revisionsenheter. Fall av allvarligare beskaffenhet utreds av en central revisionsgrupp. Bekräftar utredningen misstanken om att ett skattebrott har blivit begånget skall rapport härom sändas till den centrala myndighet, som utövar tillsyn över det ifrågavarande beskattningsområdet. Denna har att ta ställning till huruvida utredningen är tillräcklig för åtal och om ansvar för brottet skall utkrävas i judiciell ordning eller om detta skall regleras på annat sätt.

Lagföring för skattebrott i judiciell ordning förutsätter åtalsanmälan från den centrala beskattningsmyndigheten. Dessförinnan får polis- eller åklagarmyndighet inte ta befattning med saken. Även efter det att ett skattebrott har anmälts till åtal råder den centrala beskattningsmyndigheten över målet. Den har rätt att återkalla sin anmälan vilket får till följd att alla åtgärder för lagföring i judiciell ordning skall inställas. Har dom fallit i målet får den centrala beskattningsmyndigheten förordna om lägre penningstraff än det i domen bestämda eller om den för skattebrott dömde undergår frihetsstraff besluta om hans frigivning.

I den praktiska rättstillämpningen utnyttjar myndigheten vid förstagångsbrott av mindre allvarlig beskaffenhet alltid sin rätt att träffa överenskommelse med den skattskyldige i fråga om den avsedda undanhållna skatten och ekonomiska påföljderna för brottet. Det förekommer sällan eller aldrig att den för skattebrott misstänkte avvisar ett förslag till att göra upp i godo.

4.3.3 *Frankrike*

Överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna kan medföra judiciella och administrativa sanktioner. Dessa kan utgå jämsides. Huvudförfattningen

i det franska beskattningsväsendet (Code Général des Impôts) innehåller bestämmelser om judiciella påföljder. De administrativa sanktionerna (pénalités fiscales) regleras i en särskild lag (nr 63-1316) av den 27 december 1963. Dess tillämpningsområde omfattar så gott som hela beskattningssystemet.

De administrativa sanktionerna är avsedda att beivra överträdelser av deklarationsskyldigheten, försummelser att betala skatt i rätt tid jämte andra förseelser. Den fortsatta framställningen begränsas till de fall i vilka påföljderna skall trygga uppgifts- och sanningsplikten.

De administrativa påföljderna utgår i samma situationer som skattetillägget och förseningsavgiften i Sverige. Dessutom beivras i administrativ ordning underlåtenhet att lämna eller lämnandet av felaktiga eller ofullständiga kontrolluppgifter.

De administrativa sanktionerna är av två slag. Den ena typen utgår med fast belopp medan den andra bestäms i procent av undandraget belopp. Påföljderna beslutas av skattemyndighet i samma ordning som gäller för att fastställa den skatt som förseelsen avser.

Den som underlåter att lämna eller för sent avger register, förteckning, utdrag, handling eller kopia härav som författningsenligt skall inges till skattemyndighet påförs en penningbot om 25 francs. Det är här fråga om sådana handlingar som inte direkt är avsedda att användas som underlag för beskattningen av den skattskyldige. Underlåtenhetsförseelser beträffande dessa beivras med strängare sanktioner. Den nu beskrivna påföljden utgår oavsett om den försumlige är skattskyldig eller inte. Har den uppgiftsskyldige helt underlåtit att fullgöra sin skyldighet att ge in sådan handling varom nu är fråga har skattemyndigheten att anmana denne att inom 30 dagar inge handlingen. Kommer denna in inom den i anmaningen angivna tiden kvarstår den tidigare bestämda avgiften. I annat fall skärps sanktionen till 200 francs. Fortfar den uppgiftsskyldige i sin underlåtenhet även sedan en andra anmaning har tillställts honom, bestäms påföljden, som inte kan underskrida 200 francs, med hänsyn till antalet upplysningar som skulle ha lämnats i den ej ingivna handlingen. Detta antal multipliceras med ett basbelopp, som f. n. uppgår till 25 francs. Den sålunda erhållna summan utgör det belopp den försumlige har att utge.

I vissa fall kan denna sanktion efterges. Har den uppgiftsskyldige haft laga förfall för sin försummelse utgår inte någon påföljd. Detsamma gäller om han – sedan han erhållit en första anmaning – avger handlingen inom tre månader från den dag denna rätteligen skulle ha ingetts och om han försäkrar att han inte har begått samma typ av förseelse de senaste fyra åren. Denna försäkran måste bekräftas av en av skattemyndigheten företagen undersökning. Rätten att tillgripa denna sanktion är dessutom begränsad till de fall förseelsen inte kan medföra strängare administrativ påföljd.

Den nu beskrivna sanktionen förekommer endast vid direkt beskattning. I detta sammanhang kan nämnas att reaktionen vid utelämnade eller ofullständiga eller felaktiga kontrolluppgifter fastställs efter i huvudsak samma principer som angetts i det föregående.

Strängare påföljder föreskrivs vid underlåtenhetsförseelser eller felaktigheter i handlingar som direkt är avsedda att ligga till grund för beskattningen om den skattskyldige inte har handlat i god tro (la bonne foi).

Förekomsten eller frånvaron av god tro avgörs med utgångspunkt från allmänna rättsgrundsatser. Till ledning för rättstillämpningen har vissa hållpunkter getts. Har den skattskyldige i sin deklaration lämnat så utförliga upplysningar att skattemyndigheten utan särskild undersökning kan fatta ett riktigt beslut i beskattningsfrågan utgår inte någon påföljd. Detsamma gäller om den skattskyldige har gjort en oriktig skatterättslig bedömning men lagt fram korrekta sakuppgifter. Det åligger skattemyndigheten beträffande varje fristående felaktighet att visa att den skattskyldige inte har varit i god tro för att påföljd skall kunna utgå.

I de fall god tro inte kan anses föreligga påförs en sanktion (majoration), som till sin uppbyggnad påminner om det svenska skattetillägget. Den är avsedd att tillämpas vid oriktig uppgift i skriftligt meddelande och i de fall då skattemyndigheten har verkställt skönstaxering resp. skönsbeskattning (taxation d'office).

Påföljden för oriktig uppgift i skriftligt meddelande utgår med viss procent av det skattebelopp som har eller kunde ha undandragits på grund av felaktigheten. Procentsatsens höjd bestäms vid en jämförelse mellan detta belopp och den skatt som den skattskyldige verkligen har att utge.

I fråga om *inkomstskatten* gäller att om det skattebelopp som har eller kunde ha undandragits inte överstiger hälften av den skatt som verkligen åvilar den skattskyldige utgår skattetillägg med 30 procent och i annat fall med 50 procent. Har den skattskyldige förfarit bedrägligt dvs. skulle ansvar kunna utkrävas enligt straffbestämmelserna för skattebedrägeri i den centrala beskattningslagen (Code Général des Impôts), uppgår skattetillägget till 100 procent.

Oaktat vad nu sagts utgår inte någon påföljd om den undanhållna inkomsten (l'insuffisance des chiffres déclarés) inte överstiger en tiondel av det skattebelopp som den skattskyldige har att utge sedan felaktigheten har rättats (le dixième de la base d'imposition retenue après redressement).

I fråga om *konsumtionsskatterna* bestäms skattetillägget för oriktig uppgift i skriftligt meddelande efter samma principer som gäller beträffande inkomstskatten. Emellertid är procentsatserna dubbelt så höga, dvs. 60, 100 resp. 200 procent.

Liksom i Sverige sker skönstaxering resp. skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration. I sådana fall utgår även skattetillägg. Samma regler tillämpas beträffande såväl inkomstskatten som konsumtionsskatterna. Skattemyndigheten har i fall av utebliven deklaration att genom rekommenderad försändelse anmana den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet härutinnan. Efterkommer denne inte anmaningen inom 30 dagar från det han fått del härav utgår skattetillägg med 25 procent. Avger den skattskyldige inte deklaration inom 30 dagar efter en andra påminnelse höjs skattetillägget till 100 procent.

I fråga om *konsumtionsskatterna* äger skattedomstol efter särskild talan av den skattskyldige – om skäl är därtill – villkorligt efterge påföljd eller sätta ned denna. Vilka omständigheter som anses förmildrande har inte uttryckligen angetts i de utfärdade anvisningarna för rättstillämpningen.

4.3.4 *Förbundsrepubliken Tyskland*

Överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna kan medföra judiciella eller administrativa sanktioner. Dessa kan däremot inte utgå jämsides.

Bland överträdelserna urskiljs två grupper. Till den ena hör sådana gärningar som i judiciell ordning bestraffas med fängelse och/eller böter. De brott som hänförs hit betecknas gemensamt för Steuervergehen. Den andra gruppen innefattar gärningar av mindre allvarlig beskaffenhet. Dessa benämns Steuerordnungswidrigkeiten. Utmärkande för dem är att de beivras endast genom penningbot, som åläggs i administrativ ordning.

Vid sidan om penningbot finns det dröjsmålsräntor av mer eller mindre utpräglad straffkaraktär (Zinsen). I detta sammanhang bör uppmärksammas en sanktion som påminner om den svenska förseningsavgiften (Verspätungszuschlag). Denna utgår om den skattskyldige inte i rätt tid avger deklaration och om försumlighet ligger honom till last med 10 procent av den fastställda skatten.

De skatteadministrativa sanktionerna dominerar i rättstillämpningen.

De grundläggande reglerna om skattebrotten finns i den centrala beskattningsförfattningen (Reichsabgabenordnung, AO). Skattebrotten hör således till specialstraffrätten. Beträffande sådana gärningar som räknas som Steuervergehen gäller de allmänna straffrättsliga bestämmelserna subsidiärt. I fråga om Steuerordnungswidrigkeiten finns vid sidan av bestämmelserna i AO en generell lagstiftning om denna och liknande typer av förseelser (OWiG).

Som överträdelser av mindre allvarlig beskaffenhet (Steuerordnungswidrigkeiten) räknas oaktsamt undandragande av skatt (leichtfertige Steuerverkürzung), vissa förfaranden som innebär risk för skatteundandragande (Steuergefährdung) samt vissa förberedelsehandlingar till sådana brott.

Oaktsamt undandragande av skatt begår den som av oaktsamhet förskaffar sig otillbörlig skatteförmån eller föranleder att skatteinkomster dras undan det allmänna. Gärningsmannakretsen är begränsad till skattskyldig och den som handlar på uppdrag av skattskyldig. Under brottet faller lämnande av oriktiga eller ofullständiga deklarationer eller andra uppgifter – muntliga eller skriftliga – till myndigheterna, som kan påverka beskattningen i en för det allmänna ofördelaktig riktning.

Som framhållits i det föregående beivras i administrativ ordning även vissa förfaranden som kan antas syfta till att dra undan skatt men som inte uppfyller rekvisiten för uppsåtligt skattebrott. Bl. a. kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ställer ut oriktiga kvitton eller verifikationer eller vidtar vilseledande bokföringsåtgärder ådra sig ansvar för påföljd av nu förevarande slag om förfarandet är av betydelse i skatterättsligt hänseende.

Högsta penningbot är, för oaktsamt undandragande av skatt 100 000 D-mark, samt för de förfaranden som innebär risk för skatteundandragande 10 000 D–mark.

För Steuerordnungswidrigkeiten gäller följande allmänna regler. Försök kan beivras endast om detta är uttryckligen stadgat. Den som medverkar till en ordningsförseelse betraktas alltid som gärningsman oavsett vilken form hans medverkan haft. Penningboten sätts i förhållande till gärningsmannens betalningsförmåga men bör inte underskrida vinsten av den brotts-

liga gärningen. Förekommer i en gärningsbeskrivning både uppsåtligt och oaktsamt handlande är maximum för den oaktsamma gärningen hälften av det belopp, som högst får föreläggas enligt bestämmelsen. Varje förseelse medför särskild penningbot. Vid sammanträffande av brott och ordningsöverträdelse tillämpas uteslutande strafflagens påföljdssystem.

Ett utmärkande drag för det processuella förfarandet i fråga om överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna är att skattemyndigheterna själva genom särskilda skattepoliser (Steuerfahndungsbeamten) har hand om förundersökningen (Ermittlung) i såväl skattebrottmål som ärenden rörande ordningsöverträdelser.

Finner skattemyndigheten att förseelsen är av mindre allvarlig beskaffenhet (Steuerordnungswidrigkeit) utfärdas ett penningbotsbesked (Bussgeldbescheid). Detta delges den misstänkte med uppmaning att inom en vecka komma in med förklaring huruvida beskedet godkänns. Hör denne inte av sig får beskedet rättskraft. Framställer den misstänkte invändning hänskjuts saken till allmän domstol. Åklagaren för då det allmännas talan.

Skattemyndigheterna har möjlighet att i stället för penningbot tilldela den misstänkte varning. Denna kan förenas med s. k. varningsbot (Verwarnungsgeld) på minst 5 och högst 20 D-mark. Varningsförfarandet tillgrips vid lindrigare överträdelser. Om den misstänkte inom en vecka betalar boten kan ärendet därefter inte medföra penningbot för samma förseelse.

4.3.5 *Österrike*

Allmänt

Ett utmärkande drag för den österrikiska straffrätten är att förvaltningsmyndigheter har rätt att besluta om straff för överträdelser av mindre allvarlig beskaffenhet. Denna princip gäller även inom skattestraffrätten. För lagföringen av sådan brottslighet svarar skattemyndigheterna, som i denna funktion benämns Finanzstrafbehörden. Dessa är utrustade med mycket vidsträckta befogenheter. Bl. a. har de rätt att gripa, anhålla, besluta om häktning och andra ingripande säkerhetsåtgärder som beslag, husrannsakan samt vid fällande beslut i sakfrågan förordna till frihetsstraff i högst tre månader.

Lagföringen av mer allvarlig skattebrottslighet ankommer dock på de allmänna domstolarna.

Den österrikiska skattestraffrätten regleras i Finanzstrafgesetz (FinStrG). Denna lag innehåller både materiella och processuella bestämmelser och gäller för hela skatte- och avgiftsområdet med undantag av vissa punktskatter. Tekniskt sett har lagen utformats så att den uttömmande behandlar hela skattestraffrätten – inbegripet det processuella förfarandet i skattebrottmål – och endast i en eller annan särskild fråga hänvisar till de allmänna straffrättsliga reglerna.

I FinStrG skiljs mellan två typer av skattebrott. Den ena – brott av mer allvarlig beskaffenhet – benämns Finanzvergehen och den andra – överträdelser av ordningsmässig karaktär – Finanzordnungswidrigkeiten. Till skillnad från vad som gäller i Västtyskland är inte denna kategoriindelning avgörande för frågan om domstol eller skattemyndigheten själv har rätt

att handlägga lagföringen.

För båda typerna av skattebrott gäller bl. a. följande allmänna gemensamma bestämmelser. Som gärningsman betraktas inte enbart den som har begått brottet utan även den som har medverkat däri. Har flera deltagit i gärningen skall var och en av dem bestraffas efter den skuld som ligger honom till last. Försök till uppsåtligt skattebrott och medverkan härtill är straffbart. Den som frivilligt träder tillbaka från ett brott eller försök härtill kan under vissa förutsättningar undgå påföljd.

Frihetsstraff skall avse minst en dag. Sådant straff får beslutas endast om det fordras för att avhålla gärningsmannen från fortsatt skattebrottslighet. I administrativ ordning får inte någon dömas till strängare frihetsstraff än tre månader. Minsta bötesbelopp är 40 schilling. Betalas ej utdömda böter kan dessa förvandlas till frihetsstraff i högst ett år eller om det utmäts i administrativ ordning i högst tre månader.

Avgörande vid straffmätningen är den skuld, som ligger gärningsmannen till last. Har gärningsmannen förövat flera brott skall gemensamt straff för dessa dömas ut. När bötesstraff döms ut skall gärningsmannens personliga förhållanden och ekonomiska betalningsförmåga beaktas. Har denne varit föremål för interimistiskt frihetsberövande skall hänsyn tas härtill vid straffmätningen. Skattemyndigheterna har rätt att i ringa fall underlåta att inleda eller genomföra ett strafförfarande.

Vid straffmätningen beträffande ungdomsbrottslingar skall vissa särbestämmelser iakttas. Enligt dessa kan villkorligt anstånd med verkställigheten av straffet förordnas om det finns anledning anta att ett sådant förordnande är tillräckligt för att avhålla gärningsmannen från vidare skattebrottslighet. Från det förordnandet vunnit laga kraft löper en prövotid om ett till tre år. Missköter den dömde sig kan det villkorliga anståndet förverkas och straffet dömas ut.

Brott av mer allvarlig beskaffenhet (Finanzvergehen)

Till brott av mer allvarlig beskaffenhet hänförs skatteundandragande (Abgabenhinterziehung), oaktsamt skatteundandragande (fahrlässige Abgabenverkürzung), smuggelbrott (Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben), oaktsamma smuggelbrott (Verzollungsumgehen, fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben), skattehäleri (Abgabenhehlerei), stämpelskattebrott (Wertzeichenvergehen) samt vissa intrångsbrott i den österrikiska statens monopolrättigheter.

Skatteundandragande begår den som uppsåtligen föranleder att det allmänna dras undan inkomster genom att brista i sin registrerings-, deklarations-, bokförings- eller sanningsplikt. Straffet för brottet är böter om högst två gånger det undandragna skattebeloppet. Vid sidan härav kan fängelse i högst ett år dömas ut.

Den som av oaktsamhet gör sig skyldig till skatteundandragande bestraffas med böter om högst en gång det undandragna skattebeloppet.

För uppsåtliga och oaktsamma smugglingsbrott tillämpas samma straffsatser som för skatteundandragande resp. oaktsamt skatteundandragande.

Skattehäleri förövar den som uppsåtligen eller av oaktsamhet köper, tar som pant, undanskaffar eller avyttrar egendomsobjekt, beträffande vilka

konsumtionsskatt eller tull dragits undan eller som varit föremål för smuggling. För brottet gäller samma strafflatituder – för uppsåtliga brott – som för skatteundandragande och – för oaktsamma fall – som för oaktsamt skatteundandragande.

Föreligger försvårande omständigheter vid någon av de nu beskrivna uppsåtliga brotten får böterna bestämmas till fyra gånger det undandragna skattebeloppet och frihetsstraffet till två år. Vid återfall i skattebrottslighet får under vissa förutsättningar de stadgade maximistraffen överskridas.

Överträdelser av ordningsmässig karaktär (Finanzordnungswidrigkeiten)

Som Finanzordnungswidrigkeiten räknas vissa överträdelser av skatteförfattningarna som anses vara av mer ordningsmässig karaktär. Till skillnad från vad som gäller för motsvarande förseelser i västtysk rätt bestraffas endast uppsåtliga gärningar.

Den som, i fråga om skatter som skall beräknas av den skattskyldige själv samt beträffande förskottsbetalningar på omsättningsskatten, underlåter att senast femte dagen efter förfallodagen erlägga den på perioden belöpande skatten bestraffas med böter om högst hälften av det belopp som inte eller för sent inbetalts, såvida inte behörig skattemyndighet dessförinnan underrättats om det förfallna skattebeloppet. Enstaka betalningsförsummelse medför inte någon påföljd.

Samma straff stadgas för den som på den indirekta beskattningens område föranleder kreditering av skatt genom att lämna oriktiga uppgifter.

Den som åstadkommer lättnader i sin betalningsskyldighet i samband med att skatten skall betalas genom att bryta mot sin skyldighet att hålla sig till sanningen i de uppgifter som lämnas till beskattningsmyndigheten bestraffas med böter om högst 50 000 schilling.

De fall som inte medför ansvar enligt bestämmelserna om Finanzvergehen bestraffas som Finanzordnungswidrigkeiten med böter om högst 50 000 schilling om gärningen innebär att någon av följande skyldigheter har åsidosatts, nämligen deklarations- eller sanningsplikten, skyldigheten att föra och bevara bokföring eller anteckningar eller att bevara verifikationsunderlaget, eller skyldigheten att medverka på föreskrivet sätt i den skatterättsliga kontrollen.

Förfarandet

Liksom i Västtyskland svarar skattemyndigheterna i stor utsträckning för förundersökningen i skattebrottmål. Uppstår tillräckligt starka grunder för misstanke om sådant brott skall strafförfarande inledas. I samband därmed skall utrönas om skattemyndigheten själv eller domstol är behörig att handlägga målet. Skulle det därvid visa sig att det ankommer på domstolen att pröva målet skall skattemyndigheten omedelbart underrätta åklagarmyndigheten härom. Härigenom upphör i princip skattemyndighetens ansvar för målet. Emellertid är myndigheten på anmaning av åklagarmyndigheten skyldig att bistå denna under förundersökningen. Fattas beslut om att strafförfarande i administrativ ordning skall inledas skall den misstänkte omgående underrättas om beslutet och vad misstanken avser för brott. Det åligger skattemyndigheten att utreda de sakförhållanden som enligt miss-

tanken konstituerar straffansvar men även utröna sådana omständigheter som talar till den misstänktes fördel.

Skattemyndigheterna är, som nämnts i det föregående, utrustade med en rad processuella befogenheter av ingripande art. Bl. a. kan de gripa, anhålla samt efter beslut av överordnad skattemyndighet hålla för uppsåtliga skattebrott misstänkta i undersökningshäkte (Untersuchungshaft). Vidare har de rätt att ta i beslag föremål som kan förverkas eller som kan tjäna som bevismedel. Det är också möjligt för dem att besluta och verkställa husrannsakan och kroppsvisitation.

Anser skattemyndigheten förhållandena i målet tillförlitligt utredda kan de i normalfallet, sedan den misstänkte beretts tillfälle att inkomma med yttrande över utredningsresultatet, meddela utslag i målet. Den som berörs av beslutet har en månads besvärstid efter det att han erhållit del därav.

Den för skattebrott misstänkte kan påkalla att målet i stället skall avgöras vid muntlig förhandling. Sådan förhandling skall alltid hållas i skattebrottmål vari det undandragna skattebeloppet överstiger viss storlek, i allmänhet 100 000 eller 200 000 schilling. För genomförandet av muntliga förhandlingar finns ett antal s. k. Spruchsenaten. Dessa är formellt myndigheter, men är helt oavhängiga och organiserade som domstolar.

4.4 Kanada och USA

4.4.1 *Allmänt*

Det *kanadensiska* beskattningssystemet omfattar federala, provinsiella och kommunala skatter. De mest betydelsefulla skatterna är inkomst-, omsättnings- och punktskatterna samt tullarna.

De federala skattemyndigheterna administrerar och uppbär i allmänhet både de federala och provinsiella inkomstskatterna. Inkomstskatt erläggs i förskott under inkomståret. Den fastställs slutligt på grundval av de uppgifter de skattskyldiga lämnar myndigheterna i särskild självdeklaration (tax return). Källskattesystem tillämpas för uppbörd av inkomstskatt på löner, arvoden, pensioner, livräntor, arbetslöshetsunderstöd och liknande. Källskatten är definitiv för de flesta skattskyldiga.

Den skattskyldige skall senast den 30 april året efter inkomståret på fastställt deklarationsformulär till skattemyndigheten ange sina inkomster under föregående beskattningsår. Juridiska personer skall lämna deklaration inom sex månader efter beskattningsårets utgång. I deklarationen skall den skattskyldige beräkna den skatt han har att utge. Envar är skyldig att efter anmaning avge deklaration för visst inkomstår oavsett om han är skattskyldig.

Skattemyndigheten fastställer med ledning av de uppgifter den skattskyldige lämnat och övrigt kontrollmaterial skatten för inkomståret.

Även beskattningsförfarandet för omsättningsskatten och punktskatterna bygger på deklarationsskyldighet. Skatt skall senast inbetalas vid samma tidpunkt då deklaration skall avges.

Beskattningssystemet i *USA* liknar i grunddragen det kanadensiska. Det innehåller federala, statliga och kommunala skatter. Den direkta beskattningen vilar på ett deklarationsförfarande. Den skattskyldige skall själv räkna ut sin skatt. Löntagare källbeskattas. Även beskattningsförfarandet i fråga

om konsumtionsskatterna bygger på en deklarationsskyldighet. Skatt skall inbetalas vid samma tidpunkt, då deklarationen skall avges.

4.4.2 *Kanada*

Överträdelser av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten och sanningsplikten på den direkta beskattningens område beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner. Den allvarligare skattebrottsligheten lagförs i judiciell ordning.

Överträdelser av de föreskrifter, som är avsedda att trygga uppgiftsskyldigheten och sanningsplikten inom konsumtionsbeskattningen – bortsett från tullområdet – kan beivras endast i judiciell ordning. Emellertid förekommer det även administrativa påföljder inom detta beskattningsområde. Dessa avser dock endast de fall att skatt inte betalas i rätt tid.

I det följande behandlas endast förhållandena inom den direkta beskattningen.

De skatteadministrativa sanktionerna utgår i de fall den skattskyldige har försummat sin skyldighet att deklarera eller att i deklarationen lämna sanningsenliga uppgifter. Påföljdens stränghet beror på huruvida uppgiftslämnaren genom sin försumlighet syftat till att dra undan skatt.

Har skattskyldig åsidosatt sin skyldighet att utan anmaning avge deklaration får han åläggas att betala penningstraff (penalty) för sin underlåtenhet med, om den skatt som var obetald vid den tidpunkt då deklarationsskyldigheten inträdde inte översteg 10 000 dollar, fem procent av den då obetalda skatten och i annat fall med högst 500 dollar.

Konkursförvaltare, likvidator, förmyndare eller liknande företrädare för annan skattskyldig som underlåter att fullgöra deklarationsskyldigheten för denne kan ådra sig ett penningstraff om 10 dollar för varje dag underlåtenheten fortgår dock högst 50 dollar.

Har skattskyldig som är juridisk person ej lämnat föreskrivna upplysningar på fastställt formulär har skattemyndigheten rätt att förplikta honom att utge en procent av den till betalning förfallna skatten, dock lägst 25 dollar och högst 100 dollar.

Strängare påföljder stadgas för den som genom att brista i sin deklarationsskyldighet medvetet eller av grov oaktsamhet försöker dra undan skatt.

Skattskyldig som uppsåtligen har försökt dra undan skatt genom att ej fullgöra sin deklarationsskyldighet skall utge ett belopp som svarar mot 50 procent av den skatt han försökt undgå.

Har skattskyldig med vett och vilja eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter i deklaration eller annat skriftligt meddelande skall han förpliktas utge 25 procent av den skatt som har kunnat undanhållas det allmänna på grund av den oriktiga eller ofullständiga uppgiften. Samma påföljd föreskrivs för den som samtyckt till eller tar del i sådan handling. Påföljderna beslutas av skattemyndighet.

Uttryckliga bestämmelser om eftergift av påföljd finns endast i fråga om deklarationsförsummelserna. Skattemyndigheten får befria den försumlige från påföljd under förutsättning att han före den dag deklarationen skall vara avlämnad visar giltigt skäl för anstånd. I praktiken förekommer det

– ehuru mycket sällan – att påföljd sätts ned eller efterges för skattskyldig som i efterhand påvisar giltig orsak för sin deklarationsförsummelse.

I det föregående har konstaterats, att överträdelser av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten och sanningsplikten beivras med administrativa och/eller judiciella sanktioner. De kan således i princip utgå jämsides. Emellertid gäller vissa begränsningar.

De judiciella påföljderna är i stort uppbyggda efter samma mönster som de administrativa påföljderna. De förfaranden, som föranleder straff för skatteundandragande (tax evasion), har uttryckligen exemplifierats i lagtext. Straffansvariga är först och främst skattskyldiga som i deklaration eller annat meddelande har lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter. Vidare träffar bestämmelsen den som i skatteundandragande syfte har förstört, ändrat, undanstuckit eller på annat liknande sätt förfogat över den skattskyldiges räkenskaper. Andra förfaranden, som omfattas av bestämmelsen, är bokföring av falska poster eller utelämnande av skattepliktiga poster i räkenskaperna. Även den som aktivt eller passivt medverkar i eller som anstiftar någon till att begå någon av de nu angivna typerna av förfaranden ådrar sig straffansvar. Den som fälls till ansvar för skatteundandragande skall ådömas böter till ett belopp, som svarar mot lägst 25 procent och högst 200 procent av den skatt som kunnat dras undan det allmänna, och/eller fängelse i högst två år. Straffmaximum för särskilt grova skattebrott är fängelse i fem år.

Domstolen får pröva mål angående skattebrott av lindrigare beskaffenhet vid s. k. förenklad handläggning (summary conviction). Ansvar för allvarligare överträdelser utmäts alltid efter fullständig rättegång (conviction upon indictment).

4.4.3 *USA*

Överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna beivras med judiciella och/eller administrativa sanktioner.

Det skatteadministrativa påföljdssystemet har tillämpats i flera årtionden. Sanktionerna är avsedda att ge eftertryck åt uppgiftsskyldigheten och betalningsansvaret för skatt, tull eller avgift och – enligt ett uttalande av Högsta domstolen (Supreme Court, Dorsheimer vs US, 7 Wall 166) – i de fall de skattskyldiga försöker vilseleda det allmänna att verka avskräckande på dem vars samvetsbetänkligheter inte utgör en tillräcklig motvikt mot deras vinningslystnad.

Sanktionssystemets tillämpningsområde omfattar så gott som hela beskattningssystemet. Påföljden beslutas och uppbärs i samma ordning som den skatt, tull eller avgift den avser att trygga.

De administrativa sanktionerna är av två slag. Den ena typen (specific penalties) utgår med fast belopp, medan den andra (ad valorem penalties) påförs i procent på det belopp som svarar mot skillnaden mellan fastställd och redovisad skatt (underpayment).

Den följande framställningen begränsas till de fall i vilka påföljderna skall ge eftertryck åt uppgifts- och sanningsplikten i fråga om de skatter eller avgifter, som omfattas av den centrala beskattningslagen (Internal Revenue Code).

Den som av oaktsamhet underlåter eller för sent lämnar deklaration påförs skattetillägg (additional tax), om han ej kan visa godtagbar ursäkt (reasonable cause) för sin försummelse. Tillägget skall beräknas på skillnaden mellan den skatt som denna har att utge och vad han betalt i avräkning på skatten. Påföljdens stränghet varierar i förhållande till förseningens längd. Tillägget utgår med fem procent om förseningen inte har varat längre än en månad och med fem procent för varje månad eller del därav denna fortgår, dock högst 25 procent. Den nu beskrivna sanktionen är inte tillämplig i fråga om deklaration som avges till ledning för fastställande av preliminär skatt.

Kan den skattskyldige visa godtagbar ursäkt för sin försummelse utgår – som nämnts i det föregående – inte någon påföljd. Utgångspunkt för bedömningen av huruvida en viss omständighet är ursäktlig är om den skattskyldige har varit så aktsam och försiktig som han skulle har varit i fråga om sina egna angelägenheter. I utfärdade anvisningar lämnas följande konkreta exempel på fall i vilka sanktion kan underlåtas,

- deklarationen har postats i sådan tid att den med normal postgång skulle ha nått skattemyndigheten i rätt tid,
- deklarationen har postats i rätt tid men sänts till fel skattemyndighet,
- förseningen är en följd av att en nära anhörig till den skattskyldige har avlidit eller blivit allvarligt sjuk,
- förseningen beror på att den skattskyldige blivit vilseledd av oriktig uppgift från tjänsteman vid skattemyndigheten, eller
- förseningen har orsakats av att den skattskyldiges räkenskaper har skadats vid eldsvåda.

Även annan uppgiftsskyldig än deklarationsskyldig kan påföras administrativ sanktion, om han underlåter att fullgöra sina åligganden i förevarande avseende. I de nu avsedda fallen utgår påföljden med fast belopp för varje dag förseningen fortgår intill ett visst maximibelopp. Kan den uppgiftsskyldige visa godtagbar ursäkt för sin försummelse får sanktion underlåtas. Vad nu sagts gäller även beträffande skattskyldig som är skyldig att anmäla sig för registrering.

Föranleder skattskyldig av oaktsamhet att hans skatt fastställs till för lågt belopp påförs honom skattetillägg med fem procent av det belopp som svarar mot skillnaden mellan fastställd och i deklarationen redovisad skatt. Påföljden utgår bl. a. i de fall i vilka den skattskyldige har lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter till skattemyndighet. Har den skattskyldige begått gärningen med uppsåt att undandra det allmänna skatt påförs honom skattetillägg med 50 procent av ovan angivet belopp.

5 Framförda kritiska synpunkter

5.1 Motioner i riksdagen m. m.

Med anledning av prop. 1975:87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. väcktes motioner, som avsåg det skatteadministrativa sanktionssystemet.

I motionen 1975:99 hemställdes att TL:s bestämmelser om skattetillägg kompletterades med en jämkningsregel och att befrielsegrunderna utvidgades för att möjliggöra en mer nyanserad bedömning i fall, då oförstånd och inte försök till skattesmitning ansågs föreligga. Till stöd härför åberopades, att erfarenheterna av sanktionssystemet hade visat att även om skattetillägg som sanktionsform allmänt sett stärkte skattemoralen så var det till priset av att myndigheterna på grund av reglernas utformning fattade beslut, som i vissa fall var uppenbart obilliga för den skattskyldige. Vidare underströks, att de personliga förutsättningarna för att fullgöra deklarationsplikten på ett korrekt sätt varierade i hög grad och att man därför kunde fråga sig om fördelarna med ett system med en odifferentierad straffskala för olika gärningstyper verkligen uppvägde de nackdelar som från rättssäkerhetssynpunkt och av billighetsskäl var förenade med bestämmelserna. Härtill kom att det i många fall kunde konstateras att vissa ömmande omständigheter var för handen men att de likväl inte var tillräckliga för att befrielsegrunderna skulle bli tillämpliga.

I motionen 1975:238 hemställdes, att riksdagen hos regeringen begärde en översyn av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgifter. Till stöd härför anfördes, att skattetillägg i stor utsträckning drabbade människor som varken kunde eller hade någon tanke på att undanhålla inkomster från beskattning. Detta inträffade i så många fall att det kunde te sig stötande för rättsmedvetandet. Motionärerna syftade i första hand på löntagare och förtidspensionärer, beträffande vilkas inkomster nära nog hundraprocentig kontroll kunde ske genom ett väl utbyggt system med kontrolluppgifter och källskatteavdrag. Vidare åberopades i motionen bl. a. de erfarenheter av tillämpningen av TL:s skatteadministrativa sanktioner, som JO hade redovisat i sina ämbetsberättelser för åren 1973 och 1974. Med hänsyn härtill kunde det ifrågasättas om sanktionen stod i rimlig proportion till arten av de förseelser som refererades i dessa. Det ansågs också befogat att överväga frågan om ytterligare befrielsegrunder borde införas.

I motion nr 1975:712 hemställdes bl. a., att riksdagen hos regeringen skulle anhålla att en utredning tillsattes med uppgift att göra en allmän översyn

av skattelagstiftningens bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift. Till stöd för motionen anfördes bl. a. följande skäl. Den ifrågavarande sanktionslagstiftningen var behäftad med vissa fundamentala brister, som framkommit bl. a. genom JO:s granskning av rättstillämpningen. En av dessa var att sanktionen inte stod i rimligt förhållande till förseelsens art. Påföljden var i åtskilliga fall betydligt hårdare än vid t. ex. egendomsbrott. En annan brist var den obefintliga möjligheten att nyansera skattetillägget. Antingen föranledde den felaktiga uppgiften ett skattetillägg som motsvarade halva skatten eller också fick den skattskyldige eftergift. Andra brister var den omvända bevisbördan i sanktionsfrågor, något som borde kräva särskilda rättssäkerhetsgarantier, och det förhållandet att ett åsatt skattetillägg ej automatiskt prövades i högre instans då en taxering överklagades. I motionen uppmärksammades även tillämpningen av de skatteadministrativa påföljderna enligt ML.

Även i motion 1975:1078 begärdes, att bestämmelserna om skattetillägg skulle ses över i syfte att bl. a. lindra verkningarna av påföljden i de fall där de nuvarande reglerna medförde obilliga resultat samt att öka rättssäkerheten i det förfarande varigenom skattetillägg påförs.

Skatteutskottet fordrade in yttrande över motionerna från RSV, som anförde bl. a. följande:

> Enligt det administrativa sanktionssystem, som infördes år 1971, dvs. fr. o. m. 1972 års taxering, krävs endast – för att skattetillägg skall kunna påföras – att oriktig uppgift lämnats eller att en för taxeringen väsentlig uppgift utelämnats. Skattetillägg kan således påföras oberoende av om uppsåt eller ovarsamhet föreligger (prop. 1971:10 sid. 204). Detta var tanken vid bestämmelsernas tillkomst. De tillämpande myndigheternas handhavande av lagstiftningen måste givetvis ses mot denna bakgrund.
>
> Enligt RSV:s uppfattning skulle det vara mycket svårt att på administrativ väg bestämma skattetillägget till belopp som motsvarar graden av uppsåt eller vårdslöshet. I sådant fall skulle man tvingas att återgå till tidigare gällande system där frågan fick avgöras av domstol – ett system som 1971 års lagstiftning av olika skäl avsåg att ersätta.
>
> RSV anser att regler som medger jämkning av skattetillägget vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör införas endast efter mycket noggranna överväganden med hänsyn till risken för godtycke. RSV delar emellertid uppfattningen att en översyn av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift är nödvändig därvid erfarenheterna från de första årens tillämpning bör tjäna till ledning vid övervägandena. RSV håller det inte för uteslutet att det vid en sådan översyn kan visa sig lämpligt att i huvudsak behålla den summariska handläggningen men ta ut skattetillägg med betydligt lägre belopp än som för närvarande är fastställt. Befrielsegrunderna kan vidare behöva ytterligare utökas.
>
> I lagstiftningens förarbeten underströks att bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift till en början borde få en "mjuk" tillämpning. Eftersom en successiv upptrappning torde ha förutsatts övervägde RSV redan inför 1974 års taxering att begränsa den mjuka tillämpningen. Trots att bestämmelserna då tillämpats i två år bibehölls emellertid den mjuka tillämpningen. Vidare rekommenderade RSV i sina anvisningar försiktighet vid bedömningen av felaktiga uppgifter som t. ex. kunde bero på bristande kunskap om ny lagstiftning. Även vid 1975 års taxering gäller föreskrifterna om mjuk tillämpning med hänsyn till bl. a. vad som anförts av JO och i de nu aktuella motionerna. Dessutom uppmärksammas även i årets föreskrifter ny lagstiftning. Så skall t. ex. skattetillägg inte påföras den som underlåtit att redovisa uppburen sjukpenning, föräldrapenning och annan tidigare skattefri intäkt. Vidare

anbefalls särskild försiktighet vid bedömningen av felaktigheter beträffande vissa arbetslöshetsersättningar med hänsyn till att kontrolluppgifter härom genom ett tekniskt missöde kan vara svårtydda för den skattskyldige enligt vad som påpekats för RSV av några arbetslöshetskassor.

För att ytterligare understryka kravet på mjuk tillämpning har RSV haft överläggningar med länsstyrelsernas kontaktmän i frågor om skattetillägg och förseningsavgift. Vid dessa överläggningar har bl. a. de i motionerna väckta frågorna behandlats. Efter samråd med länsstyrelsernas skattechefer bestämdes att kontaktmännen under en fjortondagarsperiod i höst skall följa upp de lokala skattemyndigheternas arbete med avgiftsärenden i syfte att få till stånd en materiellt sett enhetligare tillämpning av bestämmelserna.

Skatteutskottet konstaterade (SkU 1975:31), att skattetilläggsutredningen hade tillsatts för att se över bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift samt avstyrkte motionerna med hänsyn till att syftet med dem i huvudsak redan var tillgodosett. Utskottet framhöll att det var angeläget att utredningen påskyndade sitt arbete och om möjligt med förtur behandlade frågan om jämkning av skattetillägg.

Nya krav på nyansering av det skatteadministrativa sanktionssystemet har rests i motioner även efter skatteutskottets uttalande i betänkandet SkU 1975:31.

Motionen 1975/76:200 har i stort sett samma innehåll som motionen 1975:99.

I motion nr 1975/76:1022 hemställdes, att riksdagen hos regeringen anhöll om att motionen lämnades över till skattetilläggsutredningen för beaktande. Enligt motionärernas mening borde regler om jämkning av skattetillägg införas, starkare garantier för rättssäkerheten i förfarandet skapas och beslut om skattetillägg delges på ett sådant sätt att den berörde verkligen insåg att han hade fått del härav och därigenom kunde utnyttja sin klagorätt. I motionen anfördes vidare, att skattetilläggen säkerligen fyllde en stor uppgift för att motverka felaktiga och vilseledande uppgifter i självdeklarationerna men att bestämmelserna inte fick vara sådana, att de drabbade helt lojala medborgare som utan uppsåt men av kanske bristande erfarenhet råkat lämna felaktiga uppgifter. Det sagda gällde särskilt uppgifter som skattemyndigheterna regelbundet kontrollerade, varför de lätt upptäcktes.

I motionen 1975/76:1035 hemställdes, att riksdagen hos regeringen – i avvaktan på förslag från skattetilläggsutredningen – anhöll om förslag till innevarande riksmöte om införande av möjlighet för LSR att sätta ned skattetillägg som påförts i anslutning till 1976 års taxering eller senare. Motionärerna åberopade den kritik som i olika sammanhang framförts mot det skatteadministrativa sanktionssystemet.

Skatteutskottet avstyrkte i betänkande 1975/76:47 de sist berörda båda motionerna och förklarade, att utskottet liksom tidigare ansåg det angeläget att de problem som berördes i motionerna fick en snar lösning och att nya regler på detta område om möjligt kunde träda i kraft redan 1977.

I fråga om samtliga nu angivna motioner beslöt riksdagen i enlighet med skatteutskottets hemställan.

5.2 JO:s ämbetsberättelser

JO har i sina ämbetsberättelser för åren 1973–1975 yttrat sig över tillämpningen av TL:s bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift. I det följande återges huvuddragen av JO:s uttalanden i den mån de har intresse för denna del av utredningens arbete.

1973 års ämbetsberättelse (s. 380–383)

Under hösten 1972 inspekterade JO ett antal LSM i Göteborgsregionen och i mälarlandskapen. Inspektionerna visade att tillämpningen av befrielsegrunderna inte var utan sina svårigheter. Även om LSM hade haft tillgång till anvisningar med närmare normer och exempel för bedömningen av befrielsefallen uppkom det i praktiken fall som inte liknade typfallen. Särskilt kunde bedömningssvårigheter uppkomma när flera befrielsegrunder, var och en med mindre tyngd men tagna tillsammans av beaktansvärd styrka, gjorde sig gällande i ett fall. Enligt JO hade vid granskningen framkommit både bedömningar som hade varit i det mildaste laget och sådana som hade tett sig väl stränga. JO:s allmänna intryck var dock att LSM vanligen rätt väl lyckats göra avvägningar mellan billighet i det enskilda fallet och kravet på enhetlig rättstillämpning. Om lagstiftningen ändå inte hade fått den mjuka introduktion som bl. a. skatteutskottet förutsatt i sitt betänkande 1971:16 s. 56 torde detta mer ha sin grund i att beslutsmyndigheterna hade upplevt svårigheter att tillämpa lagstiftningen mjukt sedan det hade tillkommit ett mycket omfattande anvisnings- och handledningsmaterial med bl. a. ett stort antal typfall. Detta hade enligt JO:s uppfattning måhända medfört att kravet på enhetlig rättstillämpning hade fått en starkare betoning än billighet i det enskilda fallet. Det var dock inte enbart befrielsegrunderna som hade vållat problem. JO iakttog även en del fall då avgift hade påförts trots att de objektiva grunderna härför syntes ha brustit. Emellertid syntes LSM i allmänhet ha bemästrat problemen.

1974 års ämbetsberättelse (s. 477–480)

Liksom under år 1972 uppmärksammade JO 1973 tillämpningen av TL:s skatteadministrativa sanktioner vid inspektioner av RSV samt ett antal LSM och LST. Under 1973 avgjordes vidare ett stort antal inspektions- och initiativärenden, som hade tagits upp efter 1972 års inspektioner. Antalet klagoärenden angående skattetillägg eller förseningsavgifter från allmänheten till JO var däremot påfallande litet. Iakttagelser vid inspektionerna tydde också på att frekvensen av besvär över LSM:s beslut i sanktionsfrågor till LSR var tämligen låg.

JO:s erfarenheter från inspektionerna var, att den materiella bedömningen av ärenden om skattetillägg inrymde – förutom rena lagtolkningsproblem – många svåra bedömningsfrågor och besvärliga praktiska frågor för de tillämpande myndigheterna. Särskilt gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande beredde vissa svårigheter. Även bedömningen av befrielsegrunderna var ofta svår. De anvisningar som hade utfärdats av RSV kunde inte täcka alla situationer och blev därför av naturliga skäl litet stela

i sin kategoriindelning. En alltför strikt tillämpning av anvisningarna kunde ibland leda till resultat som knappast kunde ha förutsetts av lagstiftaren. Inspektionerna visade även att praxis hos de olika LSM kunde vara ganska varierande och på vissa håll tämligen sträng. Brister i TN:s utredning och skötsel av anmaningsförfarandet återverkade kraftigt på LSM:s arbete med skattetillägg och förseningsavgift. Dessa brister – ibland i förening med felaktig handläggning av saken från LSM – ledde i vissa fall till resultat som stötte mot kravet på likformighet och rättvisa.

1975 års ämbetsberättelse (s. 376–409)

Sedan JO erfarit att RSV:s och statskontorets rapport "Rationalisering av skatteadministrationen" remissbehandlades lämnade han den 29 november 1974 en skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet, vari erfarenheterna från tillsynen över skatteväsendet under senare år redovisades. I en bilaga till skrivelsen redogjorde JO för sin syn på skattemyndigheternas tillämpning av TL:s bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgifter.

Skattetillägg på grund av oriktig uppgift. JO fäste i detta sammanhang uppmärksamheten på vissa svårigheter som hade uppstått i den praktiska tillämpningen (s. 379).

Ett problem som många LSM hade ställts inför var hur myndigheten skulle förfara när den skattskyldige – efter TN:s beslut men före beslutet om skattetillägg – visade att han inte hade haft den intäkt som TN hade påfört honom eller att han faktiskt hade haft den kostnad för vilken TN vägrat honom avdrag. I dylika fall skall i princip på grund av lagstiftningens konstruktion skattetillägg påföras. Det förekom emellertid i sådana situationer att LSM underlät att påföra tillägg och i stället lämnade handlingarna till LSR för åtgärd. Det kunde enligt JO diskuteras om det inte i TL borde skrivas in möjlighet för LSM att i fall av nu angivet slag underlåta att påföra skattetillägg och i stället lämna över ärendet till ti för eftergranskning.

Ett i viss mån likartat problem uppkom när det av upplysningar i deklarationen eller eljest framstod som sannolikt att TN:s avvikelse var felaktig, låt vara att den skattskyldige inte hade förmått att direkt visa detta förhållande. I dessa fall påfördes regelmässigt skattetillägg utan annan utredning av LSM än att tillfälle bereddes den skattskyldige att yttra sig. Detta stämde också överens med lagstiftningens innehåll. Det kunde därför enligt JO:s uppfattning diskuteras om inte en viss utredningsskyldighet borde åvila LSM när handläggaren betvivlade att TN:s beslut var materiellt riktigt.

JO konstaterade (s. 381–382), att eftertaxeringsrekvisiten i viss mån hade legat till grund för reglerna om skattetillägg samt framhöll, att det fanns fall i vilka oriktig uppgift eller underlåtenhet att lämna väsentlig uppgift kanske måste anses föreligga men där det ändå, med hänsyn till att eftertaxering i dylika fall sällan behövde ske kunde diskuteras om det var rimligt att påföra skattetillägg. JO hade i första hand följande två situationer i åtanke.

Den första avsåg det mycket vanliga fallet att den skattskyldige på deklarationens fjärde sida genom kryssmarkering hade lämnat felaktiga uppgifter om civilstånd eller barn. TN har i dessa fall genom uppgifterna på taxeringsavin normalt tillgång till egna uppgifter i dessa hänseenden. Fel-

aktiga uppgifter från den skattskyldiges sida upptäcktes ofta, om ej alltid, och kunde därför rättas. Uppgifterna har betydelse bl. a. för beräkning av förvärvsavdrag. Regelmässigt påfördes enligt JO skattetillägg i dessa fall. Möjligheten att efterge skattetillägg på grund av ursäktlighetsrekvisitet "bristande erfarenhet" utnyttjades sällan. Likväl var felaktiga kryssmarkeringar – även om de hade tillkommit på grund av slarv – ofta uttryck för en oförmåga hos den skattskyldige att rätt fylla i en blankett, en oförmåga som nog borde bedömas med större tolerans än vad som nu var fallet.

Det andra av JO uppmärksammade fallet rörde tillämpningen av bestämmelserna om rätt beskattningsår. TN:s beslut om avvikelse från deklaration var här ofta sådana att skattetillägg kunde påföras. Den skattskyldiges felaktiga redovisning behövde dock ej alltid medföra att beskattningsresultatet, bedömt under flera år, blev för lågt. Dessutom var regeln om beskattningsårets slutenhet ej absolut utan årsskiftesbetalningar kunde under vissa förutsättningar hänföras till det ena eller det andra året. Frågan om när ett belopp var tillgängligt för lyftning kunde också vara svårbedömd. I dessa fall blev TN:s ståndpunkt automatiskt avgörande för frågan om oriktig uppgift skulle anses föreligga. Många gånger borde dock skattetillägg kunna efterges med hänsyn till ursäktlighetsrekvisitet "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet".

Skattetillägg i samband med skönstaxering. JO konstaterade (s. 384), att frågan om skattetillägg vid skönstaxering sällan syntes bereda LSM några problem samt anförde vidare. Arbetet skulle dock underlättas om TN såg till att taxeringsbesluten formulerades tydligare. Av beslutet borde framgå, varpå TN hade grundat sin avvikelse från deklarationen – t. ex. om det rörde sig om rättelse av en oriktig uppgift, skälighetsbedömning av en förmåns värde eller kostnads storlek, frångående av ett avdragsyrkande därför att det enligt skattelagarna ej kunde bifallas eller ett skönsmässigt påslag enligt 21 § TL. I det sistnämnda fallet borde angivna författningsrum helst uttryckligen åberopas i beslutet, gärna med angivande av hur stort skönsmässigt påslag – utöver den i deklarationen uppgivna inkomsten eller förmögenheten – som taxeringsnämnden hade gjort. Annars var det risk för att LSM förbiså att tillägget skall beräknas endast på den del av höjningen, som svarade mot det skönsmässiga påslaget.

JO aktualiserade därefter olika spörsmål som hänger samman med anmaning i samband med skattetillägg. JO underströk (s. 386), att ändringen i 116 a § TL (SFS 1974:298), varigenom bevislig anmaning inte längre är en förutsättning för att påföra skattetillägg (men väl av dubbel förseningsavgift), inte fick uppfattas på det sättet, att anmaning numera kunde underlåtas.

JO pekade vidare (s. 389) bl. a. på frågan, när ti skall göra anmälan till LSR för undanröjande eller nedsättning av skattetillägget. Två synsätt var enligt JO möjliga. Det första innebar att ti, sedan utredning skett, tog ställning i ett sammanhang både i taxeringsfrågan och i skattetilläggsfrågan. Ett sådant förfarande kunde emellertid dra ut på tiden. Dessutom fanns också den risken att ti glömde bort att anmäla att skattetillägget skall ändras om hans granskning inte föranlett honom att yrka att taxeringen ändrades och om ärendet inte diarieförts som besvär hos LSR. Det andra synsättet innebar, att ti omgående anmälde till LSR de fall i vilka skattetillägg skulle

undanröjas eller sättas ned, varefter LSR genast beslutade i skattetilläggsfrågan. Därefter kunde ti granska deklarationen och LSR i förekommande fall besluta om taxeringen och sådant ev. skattetillägg som den ingivna deklarationen kunde föranleda.

Befrielsegrunderna. JO konstaterade (s. 393–394), att RSV:s föreskrifter om tillämpningen av befrielsegrunderna innefattade endast tämligen generella regler efter vilka prövningen skulle ske. JO hade erfarit, att man inom RSV i allmänhet hade velat vara ganska försiktig med att meddela anvisningar till ledning för LSM då man ville vara säker på att verkets uttalanden skulle stå sig vid skattedomstolarnas prövning. Att i praktiken reglera alla de fall som kunde uppkomma var enligt JO förvisso ogörligt. Föreskrifter måste därför bli allmänt hållna. De kunde inte täcka alla situationer och blev lätt litet stela i sin kategoriindelning. Därav följde också att de inte alltid borde tillämpas helt efter bokstaven. Tyvärr hade LSM enligt JO visat en tendens att följa föreskrifterna till punkt och pricka även när resultatet hade blivit materiellt otillfredsställande. Den mjuka tillämpning som förutsatts hade ofta inte alls förekommit.

JO uppehöll sig därefter (s. 394) vid LSM:s utredningsskyldighet i presumtiva befrielsefall.

Enligt vad departementschefen hade uttalat i prop. 1971:10 s. 272 behövde LSM i princip inte självmant undersöka om befrielsegrund förelåg. Utredning i denna del borde i stället förebringas av den skattskyldige. Detta system medförde enligt JO:s uppfattning tyvärr en risk för att skattetillägg påfördes i vissa fall där det fanns starka skäl för befrielse men där den skattskyldige inte hade förstånd eller förmåga att åberopa dem. Den som inte kunde tillvarata sin rätt kunde alltså komma att bli hårt drabbad. Många av dessa skattskyldiga undgick naturligtvis ändå sanktion. Redan av handlingarna i ärendet kunde LSM ofta se att förutsättning för befrielse uppenbarligen var för handen. Detta gällde t. ex. i fråga om ålderspensionärer utan sidoinkomst, förstagångsdeklaranter och utlänningar som vistats kort tid i landet. I sådana fall kunde myndigheten ofta befria från avgift utan skriftväxling. Någon egentlig utredning behövde inte göras.

Departementschefen hade vidare framhållit att regeln att LSM inte skulle behöva ex officio undersöka om befrielsegrund förelåg inte borde vara undantagslös. Sådan undersökning var enligt departementschefen motiverad t. ex. när den skattskyldige hade hög ålder, vilket framgick direkt av deklarationen eller taxeringsavin; vidare innehöll deklarationen ofta även upplysning om att den skattskyldige led av långvarig sjukdom (prop. 1971:10 s. 272). JO betonade, att departementschefen gav exempel på fall där LSM självmant borde undersöka saken innan beslut fattades. Dylik undersökning kunde vara motiverad även i andra fall som kunde antas vara ömmande. JO hade dessvärre många gånger observerat att LSM hade underlåtit att följa departementschefens rekommendation. JO hälsade (s. 395) med tillfredsställelse RSV:s föreskrift för 1974 års taxering att utelämnande av folkpension inte borde föranleda skattetillägg och för 1975 års taxering att förtidspensionär hade likställts med ålderspensionär och att utredning i nu förevarande avseende borde göras ex officio innan avgift påfördes även i de fall pensionär hade haft betydande sidoinkomst.

JO yttrade sig därefter om befrielsegrunden *bristande erfarenhet* (s. 397–398)

och framhöll, att denna enligt förarbetena skulle tillämpas så att hänsyn togs till den skattskyldiges särskilda subjektiva förhållanden. Enligt RSV:s föreskrifter kunde befrielse medges förstagångsdeklaranter, skattskyldiga som i mogen ålder efter lång tids bortovaro hade trätt in i förvärvslivet, skattskyldiga som tidigare endast hade haft inkomst av tjänst och under beskattningsåret hade erhållit ny förvärvskälla såsom jordbruksfastighet eller rörelse samt utlänning som hade vistats kort tid i landet, varvid som kort tid räknades en period av två år. Denna befrielsegrund kunde enligt JO:s uppfattning ofta åberopas utan större tillämpningssvårigheter. När det var fråga om utelämnade eller inte till fulla beloppet redovisade vanliga löneintäkter och felaktiga vanliga typer av avdrag för kostnader som den skattskyldige faktiskt inte hade haft, borde befrielsegrunden inte heller normalt tillämpas generösare än vad RSV hade rekommenderat. I de fall där skattskyldiga ungdomar, vars anhöriga tidigare år hade upprättat den unges deklaration, sedan själva försökt deklarera hade tillämpningen av skattetillägg enligt JO ibland varit väl hård. En eftergift av skattetillägget efter skriftväxling i saken skulle säkert många gånger vara en lika effektiv åtgärd.

Andra fall vilka i sanktionshänseende enligt JO kunde leda till obilliga resultat förelåg när arbetsgivarnas information till de skattskyldiga om löneförhållandena var bristfällig liksom då avlämnade kontrolluppgifter var felaktiga. Det var vidare ej ovanligt att den skattskyldiges anställningsförhållanden hade varit sådana att arbetsgivaren enligt sina lönerutiner hade sänt ut flera kontrolluppgifter till en och samma arbetstagare. Kontrolluppgifterna kunde då te sig förvirrande för den enskilde t. ex. när den ena uppgiften avsåg hela året och den andra viss del av året. Visserligen syntes många beslutsmyndigheter med tillämpning av RSV:s föreskrifter befria från skattetillägg när den utelämnade inkomsten enligt den ena av kontrolluppgifterna avsett ett ganska obetydligt belopp. Likväl fick skattetilläggssanktionen enligt JO:s uppfattning i de nu avsedda fallen ibland hårda effekter.

Andra kategorier av skattskyldiga som ofta utsatts för skattetillägg var kvinnor som genom kryssmarkering på deklarationens fjärde sida hade lämnat felaktiga uppgifter om sina barns ålder den 1 november under beskattningsåret eller i frågan om barnet varit hemmavarande eller ej. Detta innefattade då samtidigt ett oriktigt yrkande om förvärvsavdrag. Även om de inte hade utfört förvärvsavdraget beloppsmässigt i deklarationen påfördes regelmässigt skattetillägg.

På en punkt borde det enligt JO övervägas (s. 399) om inte RSV:s föreskrifter borde kompletteras, nämligen i fråga om de skattskyldiga löntagare som under beskattningsåret för första gången redovisade inkomst av annan fastighet. Denna kategori nämndes inte särskilt i de nu gällande föreskrifterna om befrielsegrunderna. Det kunde enligt JO:s uppfattning för många nyblivna egnahemsägare, som inte tidigare hade ägt fastighet eller varit skuldsatta, vara svårt att på ett korrekt sätt tillämpa beskattningsreglerna. De mötte bl. a. problem kring kontantprincipens rätta innebörd. Redovisningen av skuldräntorna kunde vara komplicerad i samband med avlyftning av byggnadskreditiv och omläggning av lån e. d. Många gjorde fel i deklarationen och drog av skuldräntorna dubbelt både under inkomst av kapital och annan fastighet. För andra var begreppet tomträttsavgäld

svårbegripligt. Slutligen kunde ändring av fastighetens taxeringsvärde vålla svårigheter för den skattskyldige.

I fråga om befrielsegrunden *uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet* anförde JO bl. a. följande (s. 399–401). Genom denna ursäktlighetsgrund beaktas även omständigheter utanför den skattskyldiges subjektiva förhållanden. Departementschefen hade uttalat att besvärliga skatterättsliga frågor borde medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ett ej redovisat lönebelopp (prop. 1971:10 s. 272). RSV:s föreskrifter var inte särskilt utförliga på denna punkt. Däri sades dock bl. a., att en ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse inte borde medföra tillägg.

En hel del löntagare, som normalt endast hade löneinkomster att redovisa och vars deklarationskunskaper därför många gånger var begränsade, ställdes ibland inför nya ekonomiska och sociala situationer som kunde göra det svårt för dem att lämna korrekta uppgifter i deklarationen. Detta ledde då ofta till skattetillägg. Vanliga exempel härpå var felaktig eller underlåten redovisning av försäkringsersättningar av olika slag, starthjälp och andra bidrag för anpassning på arbetsmarknaden, ersättning på grund av statlig lönegaranti i arbetsgivarens konkurs samt avgångsvederlag i samband med uppsägning genom AFA, Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag. Det var komplicerat för den enskilde att redovisa avgångsvederlaget även om han hade tillgång till korrekta kontrolluppgifter.

Slutligen framhöll JO att befrielse från skattetillägg kunde medges om *det undandragna beloppet var ringa* (s. 401). Enligt RSV:s föreskrifter skall såsom ringa anses belopp som understiger 1 000 kr. vid inkomsttaxeringen och 20 000 kr. vid förmögenhetstaxeringen. I föreskrifterna kompletteras denna huvudregel med vissa ytterligare anvisningar. Enligt JO syntes föreskrifterna om befrielse från skattetillägg på grund av ringa belopp inte bereda myndigheterna några större svårigheter. Tillämpningen varierade dock så, att en del myndigheter tillämpade regeln generöst och befriade från skattetillägg även om det undandragna beloppet översteg beloppsgränsen 1 000 kr. med upp till något hundratal kr. medan andra tolkade reglerna strikt efter bokstaven. Detta medförde att skönstaxeringar, vilka ju naturligen åsattes i jämna tusental kronor, ofta föranledde skattetillägg, även när taxeringen motsvarade gränsvärdet för ringa belopp. JO ville för sin del ifrågasätta om inte föreskrifterna hellre borde utformas så att gränsen för ringa belopp bestämdes till *högst* det jämna gränsvärde som valts.

Hur myndigheten skulle förfara när flera oriktiga uppgifter hade lämnats i deklarationen och de undandragna beloppen tagna vart och ett understeg men tillsammans var högre än gränsen för ringa belopp hade inte berörts i förarbetena eller i RSV:s föreskrifter. Tillämpningen varierade kraftigt på denna punkt. Normalt men alls ej alltid påfördes skattetillägget – förutom å större poster – även för mindre poster och också om dessa avsåg intäkter av tämligen speciell natur. JO ville ifrågasätta om myndigheterna inte på denna punkt borde visa större generositet samt framhöll att det dock torde vara svårt att utfärda några närmare föreskrifter härom. I stället måste den enskilde beslutsfattaren ta självständig ställning i saken. Därvid borde beaktas att allmänhetens tilltro till myndighetens goda vilja säkert påverkades negativt om det vid beräkning av skattetillägg togs med även rena småsaker.

Sammanfattningsvis uttalade JO (s. 402), att han mot bakgrund av att det hade varit fråga om en ny lagstiftning och att uttryckligt önskemål om mjuk tillämpning hade framförts i förarbetena funnit att LSM:s tillämpning av befrielsegrunderna snarare hade varit väl hård än generös. Med reservation för att det hittills publicerade rättsfallsmaterialet inte tillät några entydiga slutsatser om LSR:s och KR:s rättstillämpning i förevarande avseende var JO:s intryck dock att skattedomstolarna hade bedömt befrielsegrunderna friare och därvid försökt väga samman olika faktorer som mer eller mindre starkt påverkade bedömningen.

Besluts- och besvärsförfarandet. Enligt JO hade beslutsförfarandet en del svagheter (s. 405). Besvärsreglerna var krångliga. Många skattskyldiga hade t. ex. svårt att förstå att skattetillägg kunde påföras dem trots att de hade överklagat taxeringen, dvs. att de måste besvära sig särskilt över skattetilläggsbeslutet för att få detta prövat hos LSR. Det hade dessutom visat sig att besvärsförfarandet även för LSM själva medförde en del svårbemästrade problem.

JO tog upp problematiken med att beslut i avgiftsfrågan i besvärsförfarandet var ett i förhållande till taxeringsbeslutet särskilt avgörande (s. 407–408). Detta medför ju att ett avgiftsbeslut måste särskilt överklagas för att kunna omprövas. Den situationen kunde inträffa att domstolen fann taxeringen i och för sig riktig men att ett påfört skattetillägg likväl syntes felaktigt t. ex. därför att rekvisitet oriktig uppgift brast eller befrielsegrund förelåg.

JO erinrade om departementschefens uttalande i prop. 1971:10 s. 275 i denna fråga.

I detta sammanhang får understrykas att yrkande om prövning av avgift får anses föreligga från den skattskyldiges sida även om det kommit till uttryck endast i argumentationen. Härigenom kan visserligen i vissa fall uppkomma tveksamma frågor. Till allmän ledning kan framhållas att myndigheterna även härvidlag i tveksamma fall bör inta en generös attityd. Dessutom finns alltid möjligheten att höra efter hos den skattskyldige själv om han avsett att yrka omprövning av avgiften.

Enligt JO:s erfarenhet var det i praktiken ofta svårt för LSR att följa det nyss berörda departementschefsuttalandet, eftersom domstolarnas prövning var bunden av generella förfaranderegler i förvaltningsprocesslagen, bl. a. i fråga om besvärstid och besvärsprövningens omfattning. Om den skattskyldige besvärade sig över TN:s taxeringsbeslut innan beslut om skattetillägg hade fattats och han först efter utgången av tiden för besvär rörande skattetillägget argumenterade i målet, framstod det enligt JO som ologiskt att anse besvär föreligga även i skattetilläggsfrågan. I allt fall tedde sig en sådan tolkning av en besvärsinlaga knappast naturlig för en förvaltningsdomstol.

Med hänsyn till LSR:s begränsade möjligheter att agera till förmån för den skattskyldige hade ti enligt JO i besvärsförfarandet en viktig uppgift. Vid granskning av åsatta taxeringar och beslut om skattetillägg borde denne iaktta den övergripande bestämmelsen om likformighet och rättvisa i 1 § TL och i samband med eftergranskning av ärendena inskrida till den skattskyldiges förmån genom att företa utredning och i förekommande fall anföra besvär bl. a. då LSM försummat att iaktta den av departementschefen an-

befallda utredningsskyldigheten i fråga om skattskyldiga med hög ålder eller sjukdom. Vidare var ti särskilt lämpad att se till att tillämpningen av den viktiga och svårtolkade befrielsegrunden om ursäktlighet i anledning av "den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" inte blev för hård eller ojämn.

5.3 Enskilda organisationer

I skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet den 3 mars 1975 hemställde vissa enskilda organisationer bl. a. att förslag om införande av möjlighet till jämkning av skattetillägg enligt TL och ML lades fram till 1975 års vårriksdag. Organisationerna var Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska Bankföreningen, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Svenska sparbanksföreningen, Svenska Revisorsförbundet, Svenska Åkeriförbundet, Sveriges Grossistförbund, Sveriges Hantverks- och Industriorganisation, Sveriges Köpmannaförbund och Sveriges Industriförbund.

Till stöd för framställningen framfördes bl. a. följande synpunkter. En avgörande svaghet i sanktionssystemet är att möjlighet saknas att nyansera tillämpningen. Både större och smärre förseelser faller in under i sig samma bestämmelser, men sanktionen står inte i förhållande till förseelsens svårighetsgrad utan till den skatt som kunde ha undandragits. Endast om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa eller annan speciell omständighet föreligger kan skattetillägg efterges. Sanktionen blir i normalfallen alldeles för hård. Bestämmelserna utformades betydligt hårdare än vad som hade föreslagits i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen. Anledningen härtill var uppenbarligen den att sanktionen skulle motsvara det straff som brukade ådömas i samband med oaktsamhetsbrott enligt SkSL. Därvid har inte beaktats att skattetillägg utgår alldeles oavsett om en förseelse är uppsåtlig eller oaktsam eller har begåtts av ren okunnighet. Att påföra större skattetillägg än 25 procent av den undandragna skatten kan inte vara rimligt såsom ett genomsnitt.

En särskild fråga är enligt skrivelsen i vad mån sanktion skall utgå vid periodiceringsfel. Denna typ av fel är särskilt vanlig inom mervärdebeskattningen men kan också förekomma inom övriga skatteformer. Har den skattskyldige hyst en felaktig uppfattning om rätt beskattningsår eller beskattningsperiod bör detta inte medföra någon sanktion, såvida inte det kan antas att uppsåt förelegat. Därvid bör ansvar enligt SkBL:s bestämmelser utkrävas. Kan det på rimliga grunder antas att den skattskyldige skolat uppge beloppet senare bör felet inte föranleda skattetillägg. På mervärdeskattens område har helt orimliga sanktioner fastställts för mycket ringa förseelser och som för statens del endast innebär förlust av ränta under någon eller några månader.

6 Utredningens undersökningar

6.1 Inledning

Utredningen har vid årsskiftet 1975/1976 genom en enkätundersökning, som riktade sig till samtliga LST samt till RFV och punktskattesektionerna inom RSV, försökt skaffa sig en bild av de allmänna verkningarna av det skatteadministrativa sanktionssystemet och behovet av reformer i fråga om befrielsegrunderna. Nästan samtliga LST har inhämtat synpunkter i de frågor, som ingick i rundfrågningen, från sina LSM. Slutligen har KR i Sundsvall besvarat utredningens enkätfrågor.

6.2 TL:s skatteadministrativa sanktioner

6.2.1 *Länsstyrelserna*

Verkningarna av det skatteadministrativa sanktionssystemet

Det övervägande antalet enkätmyndigheter anser, att de skatteadministrativa sanktionerna med säkerhet har varit tillräckliga för att motverka det slags förseelser, som de är avsedda att beivra. Nästan samtliga har iakttagit att förseningsavgiften har medfört att deklarationerna numera kommer in i rätt tid i långt större utsträckning än tidigare resp. att antalet ansökningar om anstånd med att avge deklaration är långt flera än innan avgiften existerade. Några remissinstanser anser det svårt att uttala sig om eller är tveksamma om huruvida skattetillägget har haft avsedd effekt. En LST är av den bestämda uppfattningen att så inte har varit fallet.

Några av de enkätmyndigheter, som uttalat att de skatteadministrativa påföljderna med säkerhet har motverkat den typ av överträdelser som de generellt skall beivra, har dock förklarat att det kan ifrågasättas om skattefusket och skatteflykten i stort har blivit mindre sedan sanktionssystemet infördes. De har därvid betonat, att för att komma till rätta härmed fordras bl. a. att skattekontrollen intensifieras betydligt.

Flera av de LST, som har ansett det svårt att uttala sig om eller varit tveksamma om skattetilläggets effekt, har som grund för sin tvekan pekat på att tilläggen i stort sett har ökat såväl till antal som till totalbelopp alltsedan påföljdens tillkomst. Detta skulle kunna tyda på att sanktionerna inte har varit tillräckliga. Enligt några enkätmyndigheter kan ökningen förklaras med en efter hand mindre mjuk tillämpning av avgiftssanktionen. En annan

uppgiven förklaring – i vart fall i fråga om ökningen från 1974 till 1975 – är att skattetillägg numera får påföras i fall av skönstaxering på grund av utebliven deklaration trots att anmaning att deklarera inte bevisligen har delgetts den skattskyldige.

De synbara positiva effekterna av skattetillägg är enligt enkätmyndigheterna sammanfattningsvis följande. Många skattskyldiga har blivit försiktigare och motiverar numera i sina deklarationer utförligt avdragsyrkanden som tidigare har dolts. Även hos en del deklarationsbyråer har man kunnat märka en större noggrannhet i uppgiftslämnandet. En allmän iakttagelse är, att skattetilläggen endast i ringa utsträckning – bortsett från dem som har skönstaxerats på grund av utebliven deklaration – drabbar samma personer flera år i rad.

Inte någon av enkätmyndigheterna förordar, att de skatteadministrativa sanktionerna generellt skärps. Några remissinstanser föreslår skärpning av reaktionen i de fall den skattskyldige inte avger självdeklaration utan avvaktar TN:s och LSM:s beslut. Anser den skattskyldige att TN har uppskattat inkomst alltför högt ges deklaration in inom två månader från det han fått beslutet om skattetillägg, vilket då undanröjs. Den som i rätt tid har lämnat deklaration, som innehåller oriktig uppgift, befinner sig i förhållande till en sådan skattskyldig i ett betydligt sämre läge.

Flertalet enkätmyndigheter förordar att skattetilläggssanktionen nyanseras. De skäl som enligt remissinstanserna talar härför kan sammanfattas sålunda. De skattskyldiga har i allmänhet svårt för att upprätta även en relativt enkel deklaration. Orsakerna till överträdelser, som skattetillägget är avsett att beivra, varierar från glömska och slarv till kvalificerat uppsåt. Påföljden är trots detta lika sträng oavsett vad som ligger bakom felaktigheten och drabbar därför stundtals mycket hårt i förhållande till vissa typer av förseelser. I de fall då taxeringsmyndigheterna med hjälp av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial har nästan hundraprocentiga möjligheter att rätta en oriktig deklarationsuppgift framstår denna närmast som ett otjänligt försök att dra undan skatt.

I fråga om inriktningen av en nyansering av bestämmelserna om skattetillägg betonar flera LST vikten av att den nuvarande utformningen av sanktionsreglerna, vilka bygger på objektiva kriterier, bibehålls och inte förses med moment som kräver subjektiva bedömningar. Risken är annars stor att syftet med sanktionsformen förfelas. Vissa av enkätmyndigheterna, som uttalar sig för att skattetillägget bör differentieras, lämnar även från mer allmänna synpunkter förslag till lösning. Flertalet av dessa remissinstanser förordar att möjlighet till jämkning av sanktionen införs. Några föreslår en generell sänkning av uttagsprocenten. Även kombinationer av dessa förslag förekommer i enkätsvaren. En LST förordar, att ett varningsinstitut skapas för förstagångsförseelser.

De flesta enkätmyndigheterna anser, att det har brustit i den information, som har lämnats om de skatteadministrativa sanktionerna och understryker att det är angeläget att denna intensifieras och sprids i olika massmedier. Vidare föreslås att deklarationsblanketten får en sådan utformning att uppgiftslämnaren kan gardera sig mot risken för skattetillägg.

Fall där skattetillägg har ansetts obilligt därför att befrielse eller nedsättning inte har kunnat medges

LST har i enkäten anmodats att redovisa de typer av fall i vilka skattetillägg kan anses ha lett till obilliga resultat därför att befrielse eller nedsättning inte har kunnat medges. De i enkätsvaren angivna fallen spänner över ett vitt fält. Vissa typer av dem har nästan samtliga remissinstanser pekat på, medan andra angetts endast av några LST. Antalet redovisade typfall har också varierat rätt kraftigt mellan olika LST. Flera LST framhåller att de obilliga fallen inte har haft någon större omfattning.

Nästan samtliga LST anser att skattetillägg drabbar orimligt hårt i de fall där risken för att felaktigheten undgår upptäckt är liten på grund av att det finns kontrollmaterial vid taxeringen. I enkätsvaren framhålls, att i de nu avsedda fallen oftast kan förutsättas att den lämnade oriktiga uppgiften är en följd av förbiseende från den skattskyldiges sida. Denna kategori innefattar en rad sinsemellan olika typer av fall. Bland dem kan nämnas det fallet, att skattskyldig löntagare har vilseletts av felaktiga eller otydliga kontrolluppgifter när han upprättat sin självdeklaration. Hit hör även det fallet då för beräkning av förvärvsavdrag oriktig uppgift har lämnats i fråga om hemmavarande barns ålder. Ett annat fall som är hänförligt till denna kategori föreligger då den skattskyldige har underlåtit att deklarera restituerad eller avkortad skatt eller avgift, som dragits av i tidigare års deklaration. Vidare kan nämnas sådana oriktiga uppgifter som består i att ingående balanspost på rörelse- eller jordbruksbilaga inte har tagits upp till samma belopp som föregående års utgående balanspost.

Åtskilliga remissinstanser anser, att skattetilläggets storlek inte står i rimligt förhållande till sådana förseelser, beträffande vilka det är uppenbart att de inte har begåtts med uppsåt att dra undan skatt och där det allmänna inte gör någon definitiv skatteförlust utan endast en ränteförlust. Hit hör det fallet, då den skattskyldige har haft en i och för sig avdragsgill kostnad men hänfört denna till fel beskattningsår. Ett annat fall är felaktigt beräknade lagernedskrivningar.

Flera LST fäster uppmärksamheten på det stötande i att skattetillägg måste påföras även i de fall då den taxeringsåtgärd, som föranleder tillägget, uppenbart är felaktig. Det har t. ex. inträffat att den skattskyldige efter TN:s beslut om avvikelse för LSM med kvitton styrker ett vägrat avdrag.

Några enkätmyndigheter uttalar, att skattetillägget drabbar orimligt hårt då den skattskyldige med normal omsorg har fullgjort sina bestyr med underlaget till deklarationen och därefter anlitat medhjälpare som i den skattskyldiges deklaration lämnat felaktig uppgift utan att denne uppmärksammat detta.

Några LST anser att skattskyldiga, som har lämnat oriktig uppgift i sin deklaration och som endast har inkomster under existensminimum, bör undantas från skattetillägg oberoende av det belopp som har hållits undan från beskattning.

Enstaka remissinstanser pekar på specifika typer av fall som de anser leder till obilliga resultat.

En LST tar upp den situationen då skattetillägg påförs vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration och anför följande.

Skönsmässig uppskattning av nettointäkten av viss förvärvskälla är visserligen numera en tämligen sällsynt företeelse. Den drabbar emellertid oftast en i det närmaste helt försvarslös kategori skattskyldiga, som har stora svårigheter att hålla reda på sina inkomster men som inte är så kallhamrade att de struntar i att deklarera. De kanske till och med vill på sitt sätt göra skäl för sig genom att avge en deklaration "efter bästa förstånd". I jämförelse med de möjligheter till befrielse från eller nedsättning av skattetillägget som föreligger för dem som i syfte att pejla TN:s uppfattning underlåter att deklarera men sedan i nära anslutning till TN:s beloppsmässiga beslut avlämnar deklaration som bilaga till besvär i skatterätten, är skattetillägget vid skönsmässig höjning minst sagt stötande.

En LST aktualiserar i detta sammanhang besvärsreglerna och framhåller.

Besvär över skattetillägg skall anföras av skattskyldig inom två månader efter det han erhållit del av beslutet. Kommer besvären in efter ti:s besvärstid, som utgår med april månads utgång, återstår för den skattskyldige endast att åberopa bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i 100 § TL för att få ett skattetillägg prövat. F. n. behöver förekomsten av befrielsegrund inte medföra att detta tas upp till prövning. En person, som hade bort befrias från tillägget på grund av ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller beskattningsfrågans särskilda beskaffenhet, kan därför – om förhållandet inte bringas till kännedom i vart fall före april månads utgång – oförtjänt drabbas av skattetillägg.

Enkätmyndigheterna har även anmodats att lämna förslag till åtgärder, som kan eliminera de obilliga fallen. Dessa varierar givetvis i förhållande till det problem som skall lösas.

I fråga om skattetillägg vid sådana oriktiga uppgifter som kan upptäckas med hjälp av tillgängligt kontrollmaterial och sådana felaktigheter som innebär endast att beskattningen skjuts upp, dvs. periodiceringsfelen, urskiljs följande förslag.

Det övervägande antalet remissinstanser föreslår, att bestämmelser om jämkning av skattetillägg införs. Hur stor jämkningen bör vara råder det delade meningar om. Det vanligaste förslaget är att sanktionen bör kunna jämkas till hälften. Någon LST föreslår att jämkningsregeln nyanseras. Enligt detta förslag skall skattetillägget kunna jämkas till två tredjedelar, om det föreligger i viss mån ursäktliga omständigheter. Vid särskilda skäl, som ej är tillräckliga för att medföra befrielse, skall jämkning kunna medges till en tredjedel av det tillägg, som eljest skulle ha utgått. Vissa av de enkätmyndigheter som uttalat sig för en jämkningsregel anser, att denna skall förenas med ett "tak" för sanktionen. Några av dem förordar, att detta tak skall anges till ett fast belopp medan andra menar att påföljden bör maximeras i förhållande till den skattskyldiges skatteförmåga. Enligt en remissinstans bör ansvar för grövre överträdelser utkrävas enbart enligt SkBL. Ett fåtal LST föreslår, att uttagsprocenten generellt skall sänkas. Flera remissinstanser anser, att ringabeloppet skall höjas. I enkätsvaren förekommer även kombinationer av nu angivna förslag.

I fråga om fall när den taxeringsåtgärd, som föranleder skattetillägg uppenbart är felaktig, efterlyses en bestämmelse som gör det möjligt för LSM att inte påföra sanktion utan i stället anmäla förhållandet till ti för åtgärd.

När det gäller skönsmässig höjning enligt 21 § TL föreslås att skattetillägg påförs med 50 procent beträffande konstaterad felaktighet och med 25 procent beträffande "påslaget". Vid skönsmässig taxering i avsaknad av

deklaration bör tillägget likaledes utgå med 25 procent.

Vad slutligen gäller de påtalade bristerna i den extraordinära besvärsrätten påkallas en regel enligt vilken förekomsten av befrielsegrund alltid utgör grund för prövning av skattetillägg i särskild ordning.

Tillämpningsproblem beträffande ursäktlighetsgrunderna

Enkätmyndigheterna har i rundfrågningen anmodats att redovisa sina tillämpningsproblem i fråga om var och en av befrielsegrunderna. Av enkätsvaren framgår, att ursäktlighetsgrunden "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" har berett de största svårigheterna. Utformningen av övriga befrielsegrunder har i stort sett endast blivit föremål för detaljkritik.

Anmärkningar av principiell natur har framförts av en LST, som anfört följande.

> Befrielsegrunderna i den utformning de har fått i RSV:s föreskrifter avser huvudsakligen bedömningen av skattetillägg för av fysisk person lämnad oriktig uppgift och inte juridiska personer. Detta har medfört många tillämpningsproblem. Inte heller har närmare angetts hur befrielsegrunderna skall tillämpas i fråga om förseningsavgift (se prop. 1971:10 s. 272). Vidare har ursäktlighetsgrunderna helt anpassats till den skattskyldiges förhållanden. I vad mån deklarationsmedhjälpares eller nära anhörigs sjukdom kan befria från sanktion har vållat problem i praktiken. Med den intensifierade granskning som kommer att ske till följd av övergången till tjänstemannagranskning och 40 000 s. k. TN-revisioner, kommer antalet upptäckta fel att öka. Det är därför av stor vikt att problemen med skattetillägg och förseningsavgift även för juridiska personer klarläggs. Det sagda gäller även i fråga om medhjälpares medverkan och deras roll i samband med skattetillägg. Såsom reglerna nu är utformade saknar de helt ansvar enligt TL för lämnade uppgifter och deras medverkan skall inte heller beaktas då skattetillägg och förseningsavgift påförs.

Nästan samtliga enkätmyndigheter anser, att man kan komma till rätta med de uppgivna tillämpningsproblemen genom att ändra RSV:s föreskrifter i de hänseenden som har påtalats. Flertalet remissinstanser framför önskemål om att föreskrifterna förtydligas med exempel och att vägledande rättsfall arbetas in i handledningen.

Ålder. Det övervägande antalet enkätmyndigheter uppger att befrielsegrunden ålder inte har medfört några nämnvärda tillämpningsproblem. Flera av remissinstanserna förklarar att RSV:s föreskrifter i detta avseende har varit klargörande.

Några LST uttalar med anledning av att ekonomiskt aktiva pensionärer enligt föreskrifterna inte automatiskt bör undgå påföljd, att det ytterligare klarläggs vilka som faller inom resp. utanför denna kategori.

Några remissinstanser framhåller, att det i praktiken har visat sig svårt att utreda pensionärers ekonomiska aktivitet. En LST utvecklar sin mening enligt följande.

> I RSV:s föreskrifter har uttalats, att myndigheten bör utreda ex officio om förseelsen är av sådan art att skattetillägg, trots den skattskyldiges ålder, bör påföras. Av tidsskäl och på grund av svårigheter i övrigt att göra en sådan utredning befrias emellertid ekonomiskt aktiva åldringar som regel utan någon närmare undersökning från sanktion. En yrkesverksam åldring, som inte har enbart obetydliga inkomster av för-

värvsverksamhet, bör dock i princip svara för oriktiga uppgifter i deklarationen. RSV:s föreskrifter i detta hänseende måste anses gå längre än vad som kan ha avsetts i förarbetena (prop. 1971:10 s. 272). Departementschefen har däri uttalat, att utredning om befrielsegrunderna undantagsvis bör göras självmant av myndigheten, t. ex. när det av deklarationsmaterialet eller taxeringsavin framgår att den skattskyldige har uppnått hög ålder. Uttalandet bör givetvis inte tolkas så, att samtliga sådana fall bör utredas ex officio.

Bristande erfarenhet. Nästan hälften av enkätmyndigheterna anser, att ursäktlighetsgrunden bristande erfarenhet inte har givit upphov till tillämpningsproblem. Några av dem uttalar, att RSV:s föreskrifter i nu förevarande avseende har varit till god ledning vid tillämpningen.

Flera LST uppger emellertid, att denna befrielsegrund har berett vissa svårigheter. Några av dem framhåller, att gränsdragningen mellan ursäktlighetsgrunderna "bristande erfarenhet" och "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" inte är tydlig och att båda grunderna i flertalet fall får tillämpas jämsides.

Några remissinstanser förklarar, att det har uppstått tvekan om andra förvärvskällor än de, som har angetts särskilt i RSV:s föreskrifter, skall omfattas av regeln att skattskyldig skall anses ha bristande erfarenhet det år han för första gången redovisar inkomst av för honom ny förvärvskälla. En LST tar avstånd från den av JO framförda synpunkten, att den, som för första gången uppger inkomst av annan fastighet och därvid lämnar oriktig uppgift, bör befrias från skattetillägg (JO 1975 s. 399), och framhåller att redovisning enligt kontantmetoden, som gäller alla andra poster i en löntagardeklaration, givetvis bör gälla även inkomst av annan fastighet. Redovisning av en egnahemsfastighet är – framhålls det – inte av den svårighetsgraden, även om det sker för första gången, att befrielse bör ske. En annan enkätmyndighet uttalar, att om JO:s ståndpunkt godtas bör i konsekvens härmed även fel vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst kunna medföra avgiftseftergift.

En del remissinstanser anser att RSV:s föreskrifter i fråga om utlänningar är för snäva, och framhåller att även utlänningar som har vistats i Sverige under ganska lång tid kan ha mycket bristande kunskaper i svenska och i stort sett helt sakna insikt i hur skattesystemet fungerar.

En LST finner det stötande för rättskänslan att personer, som inte har rättslig handlingsförmåga, påförs skattetillägg för en felaktighet i en deklaration för vilken han inte är ansvarig. Myndigheten menar, att felaktigheter i dylika fall bör beivras enbart genom att förmyndaren ställs till ansvar vid allmän domstol.

Sjukdom. Flertalet enkätmyndigheter uppger, att det ofta är vanskligt att avgöra sambandet mellan den skattskyldiges sjukdom och felaktigheten eller underlåtenheten. Svårigheterna består bl. a. i vilka utredningskrav som bör ställas. En del LST framhåller, att förekomsten av läkarintyg inte alltid underlättar bedömningen.

Några remissinstanser har närmare belyst vissa tillämpningsproblem. En LST anför följande. Även om den skattskyldige har varit sjukskriven vid deklarationstillfället går det inte att erhålla uppgift om arten av sjukdom från försäkringskassan. Ännu svårare är det att utreda riktigheten av den påstådda sjukdomen, om den skattskyldige exempelvis anger att han har

upprättat sin deklaration trots att han har haft mycket hög feber men ändock inte har varit sjukskriven. Graden av depression vid dödsfall, skilsmässa och liknande är också omöjlig att mäta.

En annan remissinstans framhåller. En svårighet vid tillämpningen av denna befrielsegrund är att avgöra frågan huruvida en psykisk sjukdom menligt påverkat förmågan att upprätta deklarationen. Hit hör också alla fall med mentalt efterblivna personer. När sanktionsfrågan blir aktuell vet LSM ofta inte någonting om detta. Den skattskyldige förstår kanske inte heller innebörden av den underrättelse han får. En enkätmyndighet ifrågasätter om det inte finns skäl att efterge påföljd beträffande deklaranter, som är kända för att vara "originella" utan att vara psykiskt sjuka.

Några LST efterlyser klargörande uttalanden i vad mån ombuds eller medhjälpares sjukdom bör beaktas i sanktionshänseende.

Uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet. Det övervägande antalet enkätmyndigheter förklarar, att denna ursäktlighetsgrund har berett de största tillämpningssvårigheterna. Många remissinstanser anser att RSV:s föreskrifter i nu förevarande avseende inte har gett tillräcklig vägledning.

En LST framhåller, att det är svårt att avgöra i vilka fall denna grund är avsedd att användas samt tillägger.

Författningstexten ger rent språkligt inte någon ledning vid bedömningen av vilka slags omständigheter lagstiftaren har haft i åtanke. Förarbetena innehåller inte heller några uttalanden om denna grund. Vid tillämpningen har myndigheten endast haft RSV:s föreskrifter att tillgå. Dessa kan inte anses uttömmande. – Beslutsmyndigheterna har varit benägna att tänja på vad som skall anses falla under denna ursäktlighetsgrund och det har förekommit fall, i vilka det avgörande skälet för eftergift med stöd av denna befrielsegrund har varit att skattetillägget skulle ha blivit orimligt högt.

Flertalet enkätmyndigheter uppger, att den största svårigheten med tillämpningen av denna befrielsegrund har varit att avgöra när en ursäktlig missuppfattning av en författningsbestämmelse föreligger. Åtskilliga LST har varit tveksamma om i vilken utsträckning den skattskyldiges subjektiva förutsättningar att förstå en bestämmelse skall inverka på bedömningen.

En och annan enkätmyndighet hävdar att det skall röra sig om en på objektiva grunder svår skattefråga. Andra LST förklarar sig osäkra på vilka subjektiva förhållanden som skall beaktas. En remissinstans ställer frågan om hänsyn vid bedömningen skall tas till exempelvis den skattskyldiges utbildning och därav följande förutsättningar att lösa den skatterättsliga frågan. En LST uppger, att LSM inom dess förvaltningsområde vid tillämpningen av denna befrielsegrund har skilt mellan fysiska personer, som regelmässigt endast kommer i kontakt med deklarationsförfarandet vid den tidpunkt då deklaration skall avlämnas, och personer som genom sin verksamhet eller eljest bedöms ha god kännedom om beskattning. Remissinstansen förklarar vidare att juridiska personer har ansetts besitta kunskaper som ger litet utrymme för ursäktlighet.

Den nu ifrågavarande befrielsegrunden har enligt LST kommit till användning i en rad sinsemellan olika typer av fall. Bland dem märks sådana fall i vilka den oriktiga uppgiften har avsett tantiem, avkortade eller restituerade skatter eller avgifter, periodiceringar av intäkter eller kostnader,

beräkningen av realisationsvinst eller skatteplikten beträffande utfallande försäkringsersättningar. Vidare kan nämnas felaktiga ränteavdrag i oklara avbetalningskontrakt och oriktiga uppgifter till följd av felaktiga eller vilseledande kontrolluppgifter när det gällt smärre avvikelser från den verkliga inkomsten.

Behovet av vidgad skyldighet för LSM att utreda befrielsegrunderna ex officio

Det övervägande antalet LST ställer sig avvisande till att generellt utvidga utredningsskyldigheten i fråga om befrielsegrunderna. Många av dem förklarar emellertid, att deras inställning inte innebär att det skulle saknas motiv för att utöka skyldigheten i nu förevarande avseende utan att flera andra vägande skäl talar häremot. Deras synpunkter kan sammanfattas sålunda.

Det är inte möjligt att utvidga utredningsskyldigheten utan att LSM:s personalresurser väsentligt byggs ut. Redan nu utgör handläggningen av påföljdsfrågorna en tung arbetsbörda. Med hänsyn till att rätten att besluta om de skatteadministrativa sanktionerna kommer att anförtros TN i framtiden ter sig en sådan utbyggnad som mindre välgrundad. Den principiella utgångspunkten vid bedömningen av frågan om utredningsskyldigheten bör vara att bevisbördan skall ligga på den skattskyldige. Han är den som är bäst skickad att ge upplysningar om sina personliga förhållanden. Redan nu förekommer en förhållandevis långtgående utredningsskyldighet. I praktiken utreder – framhåller några enkätmyndigheter – LSM befrielsegrunden om deklarationsmaterialet ger anledning härtill. I nuvarande utformning av beslutsförfarandet finns dessutom garantier för att materiellt riktiga beslut fattas. Underrättelsen om ifrågasatt avgift anger klart att det är fråga om ett preliminärt ställningstagande och att den skattskyldige har tillfälle till yttrande, som kan påverka den slutliga bedömningen. Samtidigt får han regelmässigt de tryckta anvisningarna om befrielsegrunderna. Det är sålunda möjligt för honom att i erinringar påvisa förhållanden, som kan leda till eftergift. LSM kan vid detta tillfälle kontrollera den åberopade befrielsegrunden och företa ytterligare utredning, om så erfordras.

Ett fåtal LST anser, att LSM:s utredningsskyldighet ex officio i fråga om förekomsten av befrielsegrund bör utvidgas. Uppfattningarna går dock isär om utvidgningen bör vara generell eller begränsad.

En och annan enkätmyndighet finner, att det sannolikt är befogat att – i enlighet med vad som redan tillämpas i viss omfattning – lagfästa en begränsad utredningsskyldighet. Förfarandet med preliminära underrättelser gör det naturligt att utredning ex officio inriktas på sådana fall i vilka det finns skäl att anta att den skattskyldige inte har förmåga att bevaka sin rätt genom erinringar.

En annan LST framför följande synpunkter. Om det av deklarationsmaterialet framgår, att vederbörande skattskyldig lider av långvarig sjukdom, som kan antas ha påverkat hans förutsättningar att fullgöra deklarationsskyldigheten, bör utredningen ske ex officio. I fråga om befrielsegrunden "bristande erfarenhet" bör LSM självmant kontrollera om det är fråga om en förstagångsdeklarant eller när det gäller en utlänning, om denne har

vistats kort tid i landet.

Även andra uppfattningar kommer till uttryck i svaren från de LST som ställer sig positiva till att utredningsskyldigheten i nu förevarande avseende utvidgas.

6.2.2 *Kammarrätten i Sundsvall*

Kammarrätten i Sundsvall har i skrivelse till utredningen framfört i huvudsak följande synpunkter.

Det upplevs som en märkbar svaghet i gällande regler att möjligheterna till nyansering av tillämpningen är synnerligen begränsade. Både större och mindre förseelser faller in under samma bestämmelser, och avgiften står inte i förhållande till förseelsens svårighetsgrad utan till den skatt som kunnat undandras. I sådana fall, där förseelsen inte bedöms som särskilt svår men där avgiften skulle drabba orimligt hårt, har domstolen att välja mellan att utdöma avgiften eller att – under hänvisning till den rekommenderade "mjuka" tillämpningen – befria från avgift. Det skulle många gånger ha varit betydelsefullt om domstolen haft möjlighet att jämka avgiften.

Införande av möjlighet till jämkning förutsätter att LSR – som förfogar över juridisk expertis – blir första instans i mål av denna art.

Det synes kunna ifrågasättas om skattetillägg alltid bör utgå i sådana fall där den utelämnade inkomsten framgår av taxeringsavi eller av föregående års deklaration. I de fall där detta ter sig obilligt, bör finnas möjlighet att befria från skattetillägg.

Flera fall har förekommit där balansposter inte upptagits från föregående års deklaration eller upptagits till felaktiga belopp. Kammarrätten har i sådana fall inte ansett sig kunna fria från skattetillägg. Då erfarenhetsmässigt föregående års deklaration alltid finns tillgänglig för TN och balansposterna är bland de uppgifter som kontrolleras av nämnden, ifrågasätts om inte dessa fall bör undantas från skattetillägg.

Det kan diskuteras, huruvida avgift skall utgå vid olika slag av periodiceringsfel. Om en person hyser en oriktig uppfattning om rätt beskattningsperiod, kan man i många fall ha grundad anledning anta att ett belopp, som utelämnats för en viss period, kommer att uppges senare. I sådana fall ter det sig obilligt att utdöma en inte sällan mycket hög avgift.

Många skattskyldiga, framför allt rörelseidkare, anlitar på grund av bristande kunskap och erfarenhet personer som är behjälpliga med att upprätta deklaration. De skattskyldiga är ofta mer eller mindre hänvisade att lita på dessa medhjälpare. Ibland kan det i sådana fall te sig obilligt att påföra den skattskyldige skattetillägg.

När det gäller att avgöra om oriktig uppgift föreligger i fråga om yrkanden och värderingar uppstår ofta stora svårigheter. Det är sålunda mycket vanskligt att bedöma, om en "värdering är så felaktig att den på ett missvisande sätt karakteriserar en förmån eller en avdragspost" (se RSV:s anvisningar i 1974 års Handledning s. 19). Det är inte alltid lätt för de skattskyldiga att förstå att de – för att undgå skattetillägg – är nödsakade att lämna en ofta mycket utförlig information i deklarationen.

När det gäller äldre personer har RSV föreskrivit, att skattskyldig som utöver folkpension och/eller annan pension uppburit inkomst inte bör påföras skattetillägg, om den utelämnade inkomsten uppgår till högst 10 000 kr. Dessutom gäller enligt samma anvisningar att utelämnad folkpension inte bör leda till att skattetillägg påförs. I anvisningarna sägs däremot ingenting om en beloppsgräns skulle gälla även när det i deklarationen upptagits oriktiga avdragsposter. Detta synes vara en oklarhet som bör undanröjas.

I RSV:s anvisningar föreskrivs vidare att ung skattskyldig befrias från skattetillägg då han för första gången fullgör sin deklarationsskyldighet. Fråga uppkommer därvid om sådan skattskyldig, som deklarerar för andra eller tredje gången, därmed kan

påstås ha sådan erfarenhet av deklarationsförfarandet att skattetillägg inte kan efterges. En vidare ram för befrielse bör tillskapas i detta hänseende.

6.3 ML:s skatteadministrativa sanktioner

Verkningarna av det skatteadministrativa sanktionssystemet

LST har i enkäten anmodats att redogöra för sin uppfattning huruvida ML:s skatteadministrativa sanktioner har varit tillräckliga för att motverka det slags förseelser som de är avsedda att beivra. Deras svar har i allt väsentligt samma innehåll som svaret på motsvarande fråga om påföljderna enligt TL.

En enkätmyndighet sammanfattar de positiva erfarenheterna av sanktionssystemet sålunda.

> Rent allmänt bör framhållas att påföljden som sådan inrymmer påtagliga fördelar. Handläggningen är i de klara fallen – som också är övervägande till antalet – snabb och effektiv och av jämförelsevis enkel karaktär. Den skattskyldige undviker den negativa publicitet som kan vara förknippad med ett judiciellt förfarande och det obehag som en polis- och åklagarutredning måste medföra.
>
> I de fall, då den skattskyldige har underlåtit att lämna deklaration och skatt på grund härav har fastställts efter skön, fungerar skattetillägget i viss utsträckning som en form av vite. Sanktionen är här ett snabbt och smidigt medel att förmå de skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter. Det är ställt utom allt tvivel att skattetillägget verksamt har bidragit till att antalet skönsmässiga fastställelser har sjunkit. Även antalet anmaningar och vitesföreläggande har minskat sedan skattetillägget infördes.
>
> Skattetillägget har i det stora hela fungerat tämligen tillfredsställande i fråga om den mer bagatellartade skattebrottsligheten. I detta sammanhang bör framhållas, att huvudparten av de fall som har föranlett denna påföljd hänför sig till undandragna intäkter.

En annan enkätmyndighet framhåller i samma fråga följande.

> Antalet telefonförfrågningar har ökat sedan sanktionssystemet infördes. Detta är till stor del betingat av att den skattskyldige försöker undvika felaktigheter, som kan leda till skattetillägg. Vidare finns det en tendens till öppnare redovisning. Kontrakt, fakturor och kvitton avseende byten av maskiner och inventarier bifogas numera ofta mervärdeskattedeklarationerna.

I ett visst avseende påkallar några remissinstanser en skärpning, nämligen i fråga om de skattskyldiga som inte deklarerar förrän de har sett att skönsuppskattningen blir högre än den verkliga skatten. Framstår det som klart, att den skattskyldige har satt ett sådant förfarande i system, föreslås möjlighet påföra högre avgifter än de som nu tillämpas.

Nästan samtliga enkätmyndigheter anser, att ML:s skatteadministrativa sanktioner bör nyanseras. I fråga om inriktningen av nyanseringen betonas vikten av att sanktionsbestämmelserna bygger på objektiva kriterier för att man skall undvika risken att syftet med påföljderna förfelas.

Tillämpningsproblem i fråga om ursäktlighetsgrunderna

LST har i enkäten anmodats att redovisa de svårigheter som tillämpningen av befrielsegrunderna har medfört och att ge förslag till åtgärder, som skulle kunna lösa de uppkomna problemen. Deras svar har i allt väsentligt samma innehåll som svaret på motsvarande fråga om påföljderna enligt TL.

Flera myndigheter anser att ursäktlighetsgrunden "sjukdom", bör gälla även vid medhjälpares sjukdom. En LST anför sålunda följande.

Beträffande befrielsegrunden sjukdom uttalas i RSV:s anvisningar att det skall vara fråga om den skattskyldiges sjukdom. I praxis har även medhjälpares sjukdom beaktats, om denne har insjuknat eller tagits in på sjukhus så nära inpå skattens förfallodag att någon annan medhjälpare inte kunnat anlitas för att upprätta deklarationen. Omständigheterna kan ju dessutom vara sådana att bokföringshandlingarna vid deklarationstillfället överhuvudtaget ej är åtkomliga för den skattskyldige.

Enkätmyndigheterna har i fråga om ursäktlighetsgrunden "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" anmodats redovisa de typer av fall, i vilka befrielsegrunden har tillämpats. De fall som olika LST har uppgett varierar. Bland de redovisade typerna av fall märks periodiceringsfel, tillämpningsfel beträffande regler om avdragsrätt enligt 17 § ML, påverkan av köparen i fråga om reduceringsreglerna, fel beträffande i bilregistret såsom lastbil registrerade fordon under 1 800 kg och felaktig information från säljare att omedelbar avdragsrätt föreligger för kontantredovisande köpare vid avbetalningsköp.

Behovet av särskilda jämkningsregler vid periodiceringsfel och räkenskapsfel

Enligt vad utredningen har erfarit är periodiceringsfel och räkenskapsfel (fel i bokföringen, överföringsfel, datafel och liknande typer av fel) särskilt vanligt förekommande inom mervärdebeskattningen. Ofta är dessa fel en följd av att redovisningen sker på grundval av löpande bokföring. Felen kan mestadels antas bli utjämnade eller rättade i en senare redovisning.

Enkätmyndigheterna har i rundfrågningen anmodats att redovisa sin uppfattning om behovet av särskilda regler om befrielse eller nedsättning vid periodiceringsfel och räkenskapsfel.

Inställningarna i denna fråga går starkt isär i förhållande till de olika typerna av fel. Dessa skall därför i det följande behandlas var för sig.

I fråga om *periodiceringsfelen* anser nästan samtliga LST, att det finns ett klart uttalat behov att kunna nyansera skattetillägget.

De skäl som talar härför sammanfattar en enkätmyndighet sålunda.

Den skatt som skall betalas enligt en mervärdeskattedeklaration är helt avhängig av hur räkenskaperna är utformade vid deklarationstillfället. Det är sällan möjligt att stämma av deklarationsbeloppen mot tillverkade eller försålda kvantiteter. Mervärdeskattedeklarationerna skall avges inom 35 dagar efter redovisningsperiodens utgång. Varken räkenskapsavslutning eller revision har då regelmässigt skett. Risken för periodiceringsfel är därför mycket stor. Grundnoteringarna för mervärdeskatten måste av naturliga skäl ske helt rutinmässigt i räkenskaperna till följd av det stora antal poster, som i de allra flesta fall ligger bakom siffrorna för utgående och ingående skatt på deklarationen. Periodiceringsfelen syftar oftast inte till att definitivt dra undan

skatt. Den uppnådda fördelen består endast i en otillåten skattekredit och därmed sammanhängande räntevinst. Även det motsatta förhållandet förekommer, nämligen att utgående skatt redovisas för tidigt eller ingående skatt för sent. Det är inte rimligt att denna feltyp skall medföra en lika hård sanktion som en oriktig uppgift som syftar till att definitivt dra undan skatt. Den obilliga effekten blir särskilt framträdande när skattetillägget, vilket inte är ovanligt, uppgår till ett större belopp. I den praktiska rättstillämpningen förekommer det redan nu att skattetillägg efterges vid periodiceringsfel som har rättats i en senare redovisning.

Ett fåtal LST ställer sig kritiska till om behov att kunna nyansera skattetillägget föreligger vid periodiceringsfel. En enkätmyndighet utvecklar grunderna för sin ståndpunkt sålunda.

Det har påståtts, att bl. a. periodiceringsfelen ofta är en följd av att redovisningen sker på grundval av löpande bokföring. Emellertid är enligt ML den s. k. kontantmetoden huvudredovisningsmetod och mer än 90 % av de skattskyldiga har också blivit tilldelade denna metod. Den omständigheten att de skattskyldiga på grund av löpande bokföringsmässig redovisning deklarerar mervärdeskatt efter faktureringsmetod i stället för efter rätteligen tilldelad kontantmetod utgör inte något skäl för att särbehandla denna typ av fel. I det här sammanhanget kan man inte se bort ifrån, att förekomsten av särskilda befrielsegrunder skulle kunna leda till att de skattskyldiga betraktar avlämnade mervärdeskattedeklarationer såsom preliminära med möjlighet att inom kalenderårets/räkenskapsårets ram för sista redovisningsperioden vidta rättelse. Detta skulle innebära en ej önskad återgång till de regler som gällde under den allmänna varuskattens tid. – Det hävdas ofta att periodiceringsfel och räkenskapsfel kan antas bli utjämnade eller rättade i en senare redovisning. Eftersom det i vart fall inte f. n. finns resurser till en systematisk avstämning mellan inkomst- och mervärdeskattedeklarationer, torde det för mindre nogräknade skattskyldiga framstå som frestande att underlåta att rätta felaktigheter i en kommande mervärdeskattedeklaration.

Flera av de remissinstanser, som har ansett att reaktionen vid periodiceringsfel bör mildras, betonar vikten av att denna feltyp definieras tydligt för att förebygga tillämpningssvårigheter.

Enkätmyndigheterna har i rundfrågningen – för den händelse de skulle anse att periodiceringsfelen kräver en särskild reglering – även anmodats att lämna förslag till hur man lämpligen skall lösa problemen härmed. Av enkätsvaren får anses framgå, att i senare redovisningar redan rättade periodiceringsfel – i likhet med vad som f. n. tillämpas i rättspraxis – inte skall medföra påföljd. Det övervägande antalet LST föreslår, att skattetillägg i andra fall av periodiceringsfel skall utgå efter en lägre procentsats eller kunna jämkas eller sättas ned till denna. De flesta förslagen går ut på att sanktionen bör beräknas efter tio procent av det för lågt redovisade skattebeloppet men det förekommer även förslag på lägre procentsatser. Några remissinstanser förordar, att denna nyansering förenas med föreskrifter om ett högsta belopp, vilket påföljden inte får överstiga. Ett fåtal enkätmyndigheter intar den ståndpunkten, att sanktionen skall utgå med fast belopp i de nu avsedda fallen. En och annan LST anser att skattetillägget kan nyanseras inom ramen för befrielsegrunderna.

En stor del av enkätmyndigheterna är av den uppfattningen, att lägre skattetillägg vid periodiceringsfel skall kunna medges endast under vissa förutsättningar. Flertalet av dem understryker att den föreslagna lindringen av sanktionen får brukas endast i de fall där inte av omständigheterna framgår

att periodiceringsfelet har gjorts i syfte att skaffa sig en otillåten skattekredit.

Flera LST anser vidare att det måste finnas grundad anledning anta att felaktigheten verkligen blir rättad i en senare redovisning. En remissinstans anför sålunda följande.

Oftast upprättas deklaration på grundval av räkenskaper, som inte har avslutats för räkenskaps- eller kalenderåret. Emellertid kan redovisningen även ske med ledning av räkenskaper för viss period, som inte är fullständigt bokförda. Endast i fråga om företag med egen utbyggd internrevision torde man ha grundad anledning anta att periodiceringsfelen verkligen blir rättade i en senare redovisning och i vart fall senast i samband med bokslutet. Flertalet bokföringsbyråer och andra bokföringsmedhjälpare sköter endast bokslutet och inkomstdeklarationen medan den skattskyldige på egen hand handhar mervärdeskatteredovisningen. I de fall medhjälparen även upprättar justerade deklarationer till mervärdeskatt är det ingalunda säkert, att den skattskyldige vidarebefordrar dessa till beskattningsmyndigheten, när de utvisar saldo till hans nackdel.

Några LST anser, att det dessutom bör krävas för lindrigare – eller eventuellt underlåten – påföljd att den försumliges tidigare redovisning har varit klanderfri och att felet är av engångskaraktär.

I frågan om att mildra reaktionen vid *räkenskapsfel* råder det delade meningar. Något mer än hälften av remissinstanserna ställer sig positiva till att mjuka upp sanktionsbestämmelserna i nu förevarande avseende även om det bland dem finns sådana som uttalar vissa reservationer mot en ändring.

De LST, som uttalar sig för att räkenskapsfelen skall bedömas mer generöst än f. n., pekar främst på att påföljden vid denna typ av fel ofta inte står i rimligt förhållande till förseelsen.

De skäl, som enligt vissa av myndigheterna talar mot att införa lägre skattetillägg vid räkenskapsfel, är i huvudsak följande. Det påpekas att denna feltyp rymmer en rad sinsemellan olika slags fel. I princip kan dessa komma att rättas i en senare redovisning. Detta beror emellertid bl. a. på bokföringens kvalitet och organisation. Det finns inte några garantier för att räkenskapsfel automatiskt rättas. I det enskilda fallet torde det vara svårt att bedöma sannolikheten härav. Sådana redovisningar är inte förenliga med motivet att sanktionerna skall vara smidiga och lätthanterliga. Att mildra reaktionen vid räkenskapsfel innebär att redovisningsansvaret försvagas och kan dessutom medföra att skattskyldiga frestas att eftersätta noggrannheten i sina redovisningar.

De förslag till nyansering av skattetillägget i de nu avsedda fallen, som några LST har lämnat, har i allt väsentligt samma innehåll som förslagen beträffande jämkning av tilläggen i periodiceringsfallen.

Behovet av särskilda jämkningsregler beträffande annan feltyp

Enkätmyndigheterna har i enkäten anmodats uttala sig i frågan huruvida det finns behov att skapa särskilda befrielse- eller nedsättningsregler för någon annan kategori av fel än periodicerings- och räkenskapsfel.

Det övervägande antalet remissinstanser har inte ansett sådant behov föreligga.

Några LST pekar på vissa situationer, som enligt deras uppfattning bör

föranleda en mer välvillig bedömning än f. n.

En enkätmyndighet anser att det bör vara möjligt att begränsa skattetillägget i de fall då det i samband med skatterevision eller annan kontroll kommer fram att en skattskyldig regelmässigt under kanske flera år har tillämpat felaktig skattesats eller felaktigt beskattningsvärde vid debitering av utgående skatt då köparen har avdragsrätt såsom för ingående skatt.

En LST anför följande. Mervärdeskatten och inkomstskatten har en gemensam beskattningsram. När en av skatterna ändras i ena eller andra riktningen måste, så snart det är fråga om mervärdeskattebelagda intäkter eller kostnader, den andra skatten ändras i motsatt riktning med samma belopp. Det kan många gånger te sig stötande, att man i skattetilläggshänseende inte beaktar samspelet mellan olika skatter. Den totala skattebilden borde vara den grund efter vilken skattetillägget borde påföras.

Skattetillägg på grund av utebliven deklaration när sådan kommer in efter respitmånadens utgång

Enligt 64 a § tredje stycket ML skall skattetillägg som har påförts på grund av utebliven deklaration undanröjas om den skattskyldige kommer in med deklaration inom en månad från den dag han har fått del av beslutet om påföljden. Avger denne deklaration först efter respitmånadens utgång, skall tillägget enligt RSV:s föreskrifter, med analog tillämpning av 64 f §, jämkas med hänsyn till storleken av deklarerat belopp.

Enkätmyndigheterna har i rundfrågningen anmodats att redovisa sin uppfattning huruvida det inom befrielsegrundernas ram eller på annat sätt bör vidtas någon ändring i jämkningsregeln.

Det övervägande antalet LST anser, att det finns anledning att utvidga möjligheterna till jämkning i de nu avsedda fallen. De skäl som enligt dessa remissinstanser talar härför kan sammanfattas sålunda. Beskattningsmyndigheten har intresse av att deklaration avlämnas även efter respittidens utgång. De skattskyldigas benägenhet att fullgöra sin deklarationsskyldighet skulle stimuleras om tillägget kunde jämkas även efter det att månadsfristen gått till ända. I de fall deklaration avges någon eller några dagar efter respittidens utgång blir reaktionen alltför kraftig. De gällande ursäktlighetsgrunderna är ofta inte tillämpliga i sådana fall. Många skattskyldiga har inte insett, att deklaration skall ges in även om den härpå belöpande skatten inte kan betalas. Utformningen av regeln om undanröjande av skattetillägg harmonierar inte med motsvarande bestämmelse i TL.

De lämnade förslagen till nyansering av tilläggssanktionen i de nu avsedda fallen varierar. Flertalet remissinstanser förordar, att avgiften skall kunna jämkas till en lägre procentsats om skattskyldig avger deklaration inom viss kortare tid efter månadsfristens utgång. Vilken procentsats som skall tillämpas vid sådan jämkning råder det delade meningar om. Enligt det vanligaste förslaget bör skattetillägget beräknas efter 10 procent. Någon LST föreslår ytterligare differentieringar i förhållande till den tidpunkt då deklaration lämnas in. En del remissinstanser vill förlänga den nu gällande respittiden. Även andra förslag har lämnats.

6.4 FFL:s skatteadministrativa sanktioner

Enkätsvaret från RSV har utarbetats av punktskattesektionerna inom verket efter samråd med gruppcheferna inom sektionerna.

Verkningarna av det skatteadministrativa sanktionssystemet

Förseningsavgiften har enligt RSV haft önskad effekt i de fall deklarationer skall lämnas regelbundet. Då deklaration endast skall avges en gång, t. ex. för stämpelskatt på aktier, har förseningsavgiften inte varit av någon påvisbar nytta. Vidare har såväl förseningsavgift som skattetillägg varit verkningslösa mot notoriska skatteskolkare, som varken deklarerar eller betalar skatt.

Den möjlighet som finns att få till stånd ett åtal för brott mot 47 § FFL har inte ansetts vara ett särskilt effektivt sätt att komma till rätta med problemet med hänsyn till den ringa påföljden, som utgörs av böter. Om verksamheten är av relativt ringa omfattning kan det även av processekonomiska skäl finnas anledning att underlåta åtal.

RSV ifrågasätter om inte beskattningsmyndigheten borde ges möjlighet att jämka ett skattetillägg i vissa fall, när detta på grund av storleken av ett påfört skattebelopp blir oskäligt högt.

Det torde vidare enligt RSV finnas behov för beskattningsmyndigheten att kunna jämka tillägg i de fall en skattskyldig för en beskattningsperiod har redovisat för mycket skatt men för en följande för litet, vilket har medfört kreditering för den förra och debitering plus skattetillägg för den senare perioden. Skatteredovisningen avser på punktskatteområdet regelmässigt en och samma förvärvskälla. Felen kan t. ex. bero på okunnighet i bokföring eller på rena misstag. Att under sådana förhållanden påföra skattetillägg för de perioder då skatt har redovisats med för låga belopp utan att ta hänsyn till krediteringar för andra perioder kan ibland te sig stötande.

RSV anser det inte påkallat, att reglerna om skattetillägg och förseningsavgifter skärps utom i följande avseende. En skattskyldig kan underlåta att anmäla sig för registrering hos beskattningsmyndigheten såsom skattskyldig i förhoppning om att undgå upptäckt. Blir han upptäckt påförs han skatt efter skön jämte skattetillägg, men han befrias från tillägget om han lämnar deklaration inom viss tid. En sådan skattskyldig borde drabbas av någon form av sanktion. Ett förslag är att den skattskyldige påförs skatt och skattetillägg utan möjlighet för honom att få tillägget undanröjt. Alternativt kan viss del, förslagsvis hälften, av skattetillägget efterges om deklaration lämnas inom månadsfristen.

Fall där skattetillägg har ansetts obilligt därför att befrielse eller nedsättning inte har kunnat medges

RSV påpekar, att vissa problem kan uppstå på grund av den i regel enkla utformningen av deklarationsblanketterna för punktskatter. På flertalet blanketter redovisas praktiskt taget endast beskattningsvärden, antal eller vikt och skattebelopp. Ett fel i en deklaration kan t. ex. bero på att den skattskyldige har fört över fel värden från grundmaterialet på grund av en missskrivning eller på att lagen feltolkats. Eftersom det i sådana fall som regel

får anses föreligga en oriktig uppgift i deklarationen skall skattetillägg i princip påföras. Detta kan enligt RSV i vissa fall framstå såsom obilligt. På den direkta skattens område skulle liknande felaktigheter kunna komma till synes genom ett öppet yrkande i deklarationen och rättas till utan påföljder. En möjlighet att motverka denna effekt kan vara att föra in en kryssruta på deklarationen som skett beträffande mervärdeskatteredovisningen. Utfallet av detta försök bör dock först avvaktas.

Tillämpningsproblem beträffande ursäktlighetsgrunderna

I stort sett har på punktskattesektionerna inte förekommit några mer betydande tillämpningsproblem i fråga om befrielsegrunderna. En gruppchef framhåller visserligen att det är tveksamt om grunderna ålder, bristande erfarenhet och sjukdom kan tillämpas när den skattskyldige är juridisk person. Det torde dock få anses ligga i sakens natur att befrielsegrunderna är tillämpliga åtminstone i fråga om vissa företrädare för juridiska personer, exempelvis ensamägare till aktiebolag o. d. En restriktivare tillämpning av dessa ursäktlighetsgrunder i fråga om juridiska personer får enligt RSV dock anses lämplig. I många fall kan man fordra att ställföreträdare är utsedd för den befattningshavare som ombesörjer att deklarationer lämnas – särskilt i fråga om större aktiebolag och föreningar.

Befrielsegrunden *bristande erfarenhet* har bl. a. ansetts föreligga när det varit fråga om små företag utan personal med erforderlig fackkunskap för att kunna beräkna beskattningsvärde, t. ex. i fråga om energiskatten. När det gäller mindre idrottsföreningar som haft att redovisa spelskatt, lotterivinstskatt eller stämpelskatt har som ursäktlighetsgrund godtagits sjukdom hos kassören eller lotteriföreståndaren. Om förseningen berott på lotterikontrollantens sjukdom har förseningsavgiften också regelmässigt eftergetts.

Ursäktlighetsgrunden *uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet* uppges ha tillämpats i fråga om energiskatt när det har varit fråga om fel i komplicerade beräkningar av beskattningsvärde och beträffande reklamskatt när det gällt felaktiga bedömningar i fråga om skatteplikten för vissa trycksaker. På spel- och stämpelskattens område har denna befrielsegrund ansetts tillämplig då myndighet har lämnat missvisande eller felaktiga upplysningar till den skattskyldige som medfört oriktig uppgift i deklaration.

Behovet av vidgad skyldighet att utreda befrielsegrunderna ex officio

RSV anser, att myndighets skyldighet att utreda befrielsegrunderna inte bör vidgas. När en revisor i en revisionspromemoria föreslår skattetillägg har förslaget redan enligt f. n. tillämpad praxis i regel föregåtts av en mer eller mindre omfattande undersökning av om skäl för befrielse föreligger.

Behovet av särskilda regler om befrielse eller nedsättning vid periodiceringsfel och räkenskapsfel

Nuvarande regler om befrielse och nedsättning anses i stort sett tillfyllest om den tidigare nämnda möjligheten till jämkning införs. För räkenskapsfel

torde befrielse i vissa fall kunna medges med stöd av någon av befrielsebestämmelserna. Härtill kommer den möjlighet som lämnats RSV i kungörelsen 1972:40 att tillämpa dispensreglerna i 46 § FFL. RSV:s dispensrätt omfattar dock varken reklamskatt, utjämningsskatt eller stämpelskatt.

Behovet av särskilda jämkningsregler vid annan feltyp

Det är enligt RSV:s uppfattning inte påkallat att införa särskilda jämkningsregler vid någon annan feltyp.

Skattetillägg på grund av utebliven deklaration när sådan kommer in efter utgången av föreskriven respitmånad

Har den skattskyldige inte lämnat deklaration i vederbörlig ordning fattar RSV med stöd av 17 och 18 §§ FFL ett preliminärt beslut om fastställande av skatt varvid även skattetillägg och förseningsavgift påförs. Lämnar den skattskyldige därefter deklaration inom en månad efter det han fått del av det preliminära beslutet, undanröjs skattetillägget. Kommer däremot deklarationen in till RSV först efter respitmånadens utgång meddelar RSV nytt preliminärt beslut dels om fastställande av skatt – i regel i enlighet med deklarationen – dels om skattetillägg. Upptar deklarationen lägre belopp än det som fastställts i det första beslutet jämkas skattetillägget i analogi med stadgandet i 37 e) § FFL. Motsvarande förfarande används vid efterbeskattning enligt 20 § FFL.

RSV kan inte finna att här beskrivet procedere kräver någon annan ändring vare sig inom befrielsegrundernas ram eller på annat sätt än möjligen att det tillämpade jämkningsförfarandet i analogi med 37 e) § FFL lagfästes. Däremot skulle det vara opraktiskt om ett jämkningsförfarande infördes av den typ som diskuterades i förarbetena till de nu gällande bestämmelserna om skattetillägg, dvs. en avtrappning med vissa procentsatser av tilläggens storlek med hänsyn till hur lång tid efter föreskriven frists utgång en deklaration kommit in.

Har föreskriven deklaration inte lämnats meddelas såsom nämnts i det föregående beslut om skönsmässigt fastställande av skatt, vilket beslut av naturliga skäl i regel är preliminärt. Allmänna ombudet hos RSV har i ett ännu inte avgjort mål i kammarrätten i Stockholm gjort gällande, att bestämmelserna om undanröjande av skattetillägg i 37 a § tredje stycket FFL avser endast påföring av tillägg genom *slutligt* beslut – i annat fall hade inte angetts att undanröjandet skall ske efter anmälan av ombudet. En sådan tolkning skulle få till följd att en skattskyldig, som inte har ingett deklaration inom tid som föreskrivits i ett preliminärt beslut, skall i ett nytt *slutligt* beslut ges en ny frist, inom vilken deklaration skall avges. Kommer deklaration in inom den nya fristen skall RSV undanröja tillägget efter anmälan av ombudet. Eftersom avsikten inte kan ha varit att en skattskyldig skulle på detta sätt beredas två tidsfrister innan han riskerade att få betala skattetillägg, bör enligt RSV lagen ändras så att det klart framgår, att endast *en* beslutsfrist kan ifrågakomma och att ombudets anmälan skall erfordras endast när slutligt beslut föreligger. Eventuellt bör beskattningsmyndigheten själv kunna få besluta om undanröjande även då sådant beslut

föreligger utan föregående anmälan av allmänna ombudet.

RSV ifrågasätter riktigheten av att deklaration för efterbeskattningstid infordras, eftersom skatten inte kan bli automatiskt fastställd i enlighet med deklarationen enligt 19 § FFL. Det bör räcka med ett skriftligt besked om den skatt den skattskyldige anser sig böra utge, vilket besked kan läggas till grund för ett särskilt beslut av RSV. Härom bör enligt RSV införas bestämmelser i FFL. Det skulle kanske av praktiska skäl vara lämpligt att förlänga tiden för fastställande av skatt enligt 19 § FFL med ett eller två år.

6.5 VL:s skatteadministrativa sanktioner

Endast ett fåtal LST har besvarat utredningens enkätfrågor med utgångspunkt i förhållandena inom vägtrafikbeskattningen. Flera enkätmyndigheter har förklarat, att de inte har några säkra erfarenheter av verkningarna av sanktionssystemet på detta beskattningsområde, eftersom påföljderna endast har förekommit där i ca ett och ett halvt år.

I följande avseende påkallar företrädare för punktskattesektionerna inom RSV att sanktionsbestämmelserna skärps. Har den skattskyldige underlåtit att komma in med föreskrivet stämpelkort påförs han automatiskt skatt. Denna beräknas datamaskinellt. Eftersom det inte är fråga om någon efterbeskattning, utgår inte något skattetillägg. Visar det sig emellertid senare att beskattningen har blivit för låg, efterbeskattas den skattskyldige för beloppet och påförs i samband därmed avgift av nu förevarande slag. Kommer han in med stämpelkort inom en månad efter den dag han har fått del av beslutet om avgiften, undanröjs denna. RSV vill sätta i fråga om inte denna möjlighet till undanröjande bör tas bort.

Några av de LST som har uttalat sig om det skatteadministrativa sanktionssystemet inom vägtrafikbeskattningen anser, att skattetillägg bör kunna nyanseras i vissa fall.

En LST är av den uppfattningen att skattetillägg bör utgå efter en högre procentsats för lätta och en lägre för tunga fordon. Tillägget skall ju beräknas på skatten. Denna är beroende av fordonets skattevikt, omräkningsfaktor, körsträcka m. m. En ägare till en lastbil kan till följd härav vid en lindrig förseelse drabbas mycket hårdare än en personbilägare som har begått mycket grova förseelser såsom avsiktlig manipulation med kilometerräknare.

En enkätmyndighet föreslår, att skattetillägg bör kunna sättas ned i de fall ägare av kilometerskattepliktigt fordon efterbeskattas första gången på grund av att han inte har iakttagit föreskrifterna i 45–48 §§ vägtrafikskattekungörelsen om kontroll av kilometerräknarapparaturen.

Enligt en annan LST bör avgift av nu förevarande slag inte utgå när efterbeskattning föranleds av fel på kilometerräknaren och fordonsägaren får anses ha fullgjort sina skyldigheter att kontrollera räknarens funktion.

Förseningsavgift påförs enligt RSV:s anvisningar när stämpelkort har kommit in mer än fyra vardagar efter den dag då det senast hade bort sändas till trafiksäkerhetsverket. Anvisningarna grundar sig på att postbefordran utan särskild utredning får anses ha tagit fyra dagar i anspråk.

En LST uttalar, att dessa bestämmelser inte kan anses godtagbara från

rättssäkerhetssynpunkt. Fordonsägaren har svårt att styrka att han har gjort på vad honom ankommer. En annan LST finner det motiverat, att förseningsavgiften sätts ned till hälften i de fall avstämplingskortet har avgetts för sent men dock inom sådan tid att kortet har kunnat läggas till grund för debiteringen av kilometerskatt. Ett annat förslag är att förseningsavgift endast påförs i sådana fall då avstämplingskort inte har kommit in i tid vid två avstämplingstillfällen, förslagsvis under de fem senaste skatteperioderna.

6.6 AVGL:s administrativa sanktioner

Verkningarna av sanktionssystemet

RFV uppger att de avgiftstillägg, som påförts enligt 43 § AVGL, enligt datamaskinellt förd statistik under åren 1973 och 1974 har utgjort 2 209 resp. 2 299. För år 1975 finns inte motsvarande statistik. Anledning saknas dock enligt RFV att anta, att antalet avgiftstillägg har minskat. Att så inte är fallet torde emellertid inte bero på att sanktionsformen i fråga helt saknar betydelse för att åstadkomma ett fullständigare och riktigare uppgiftslämnande. Flertalet avgiftstillägg på arbetsgivaravgiftsområdet orsakas av att arbetsgivare underlåter att lämna arbetsgivaruppgift och därför blir påförda avgifter medelst uppskattning av avgiftsunderlaget. Det är oftast fråga om tillfälliga arbetsgivare, och den "uppfostrande" effekten av avgiftstillägget uteblir därför i fråga om dessa arbetsgivare. Omsättningen inom arbetsgivarklientelet är enligt en för några år sedan företagen undersökning över huvud taget stor.

Som positiv effekt av bestämmelserna om avgiftstillägg pekar RFV på att antalet s. k. ändringsuppgifter, dvs. av LSM rättade arbetsgivaruppgifter, med anmärkning att rättelsen utgör "självrättelse" har ökat väsentligt. Å andra sidan hade LSM före tillkomsten av sanktionsbestämmelsen inte någon anledning att notera om rättelsen gjorts på arbetsgivarens eget initiativ eller ej.

Beträffande sanktionsformen "avgiftstillägg" kan RFV således inte klart ange om den haft önskad effekt.

I fråga om sanktionsformen "förseningsavgift" enligt 44 § AVGL anser RFV att denna klart har haft en positiv effekt. Enligt den datamaskinellt förda statistiken över antalet förseningsavgifter har dessa under åren 1973–1976 utgjort 30 249, 35 547, 29 338 resp. 23 059. Statistiken är beträffande de två sista åren ofullständig så till vida, att det till ovannämnda antal bör läggas ytterligare ca 2 000 förseningsavgifter, som har debiterats under slutet av 1975 resp. kan beräknas bli debiterade under slutet av år 1976. Att antalet förseningsavgifter steg mellan åren 1973 och 1974 är naturligt med hänsyn till att verket fr. o. m. år 1974 slopade den "mjuka linje" som tillämpats det första året. Fr. o. m. år 1974 har tendensen emellertid varit klart nedåtgående. Sänkningen mellan åren 1975 och 1976 torde dock till en del kunna tillskrivas den omständigheten, att RFV i januari månad 1975 för första gången anlitade TV för information om skyldigheten att lämna arbetsgivaruppgift.

En annan positiv effekt är enligt RFV att antalet uppskattningsärenden synes ha minskat något under senare år. Till detta resultat kan sanktionsformen "avgiftstillägg" samt ovannämnd påminnelse i TV om uppgiftsskyldigheten givetvis också tänkas ha bidragit.

RFV föreslår att sanktionerna skärps i följande avseende.

Enligt 43 § tredje stycket andra meningen AVGL skall RFV:s beslut om avgiftstillägg vid uppskattningsdebitering undanröjas, om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägg. Innan RFV fattar beslut i uppskattningsärenden har LSM såväl anmanat arbetsgivaren att lämna arbetsgivaruppgift som underställt honom den uppskattningsanmälan (arbetsgivaruppgift) som myndigheten avser att tillställa RFV. Från verkets sida har arbetsgivaren underrättats om den avsedda debiteringen och beretts tillfälle att yttra sig över den. I de fall arbetsgivaren sedan han utkvitterat beslutet om avgiftsunderlag och avgiftstillägg vill slippa ifrån avgiftstillägget, tar han vanligen ett exemplar av det förslag till uppskattningsanmälan, dvs. den arbetsgivaruppgift LSM tillställt honom, undertecknar uppgiftsblanketten och sänder in den till verket, som då har att undanröja avgiftstillägget. RFV ifrågasätter det riktiga i att en arbetsgivare, som erhållit såväl anmaning att lämna arbetsgivaruppgift som ett flertal övriga påminnelser om sin uppgiftsskyldighet men uppenbarligen inte på något sätt velat medverka till en riktig avgiftsdebitering, skall kunna undgå avgiftstillägg på detta sätt. Verket anser därför, att bestämmelsen i 43 § tredje stycket andra meningen bör slopas. RFV är givetvis medvetet om att avgiftstillägg skulle kunna påföras om den sålunda insända arbetsgivaruppgiften innehåller oriktig uppgift. För att konstatera detta skulle det emellertid fordras revision, vilket med de begränsade resurser som disponeras härför inte går att genomföra, speciellt som det här oftast är fråga om "små" arbetsgivare.

Vidare föreslår RFV följande ändring. Enligt 48 § första stycket andra meningen AVGL skall avgiftstillägg under 50 kr. inte påföras. Eftersom avgiftstillägget utgör 20 % av den påförda avgiften, måste denna för att avgiftstillägget skall uppgå till 50 kr. utgöra minst 250 kr. För att avgift skulle påföras med detta belopp fordrades vid tiden för sanktionsbestämmelsernas tillkomst att avgiftsunderlagen ökades med ca 2 000 kr. Till följd av ökade avgiftsuttag och tillkomsten av nya arbetsgivaravgifter utgör den underlagssumma, som f. n. medför en arbetsgivaravgift på 250 kr. endast ca 800 kr. Med hänsyn till avgiftsutvecklingen ifrågasätter RFV om inte minimibeloppet enligt 48 § AVGL bör höjas till 100 kr.

Fall i vilka avgiftstillägget får anses vara obilligt därför att befrielse eller nedsättning inte kan medges

Med hänsyn till de relativt invecklade avgiftsreglerna och de ofta svåra avgörandena om en person är att anse som arbetstagare i socialförsäkringslagarnas mening eller ej har RFV i allmänhet ex officio underlåtit att påföra avgiftstillägg, om utredning gjorts i arbetstagarfråga som aktualiserats antingen i inkommen ändringsuppgift eller i uppskattningsanmälan, i vilken LSM noterat, att arbetsgivaren bestrider arbetstagarförhållande.

I de fall där arbetsgivaren efter LSM:s förklaringar inser, att viss person

hade bort tas med i arbetsgivaruppgiften och att tillägg bör göras, påförs avgiftstillägg, eftersom arbetsgivaren ursprungligen lämnat oriktig uppgift. I detta – liksom i vissa andra fall – föreligger enligt RFV:s mening behov av en lindrigare sanktionsform.

7 Utredningens överväganden och förslag

7.1 Bakgrunden till gällande bestämmelser

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har tillämpats sedan år 1972. Det infördes på grundval av de förslag som skattestrafflagutredningen lade fram i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969:42). Utredningens uppdrag enligt direktiven avsåg inte i första hand att arbeta ut förslag till ett sådant system utan var i huvudsak inriktat på en reform av SkSL. Det kan finnas skäl att inledningsvis något beröra de omständigheter och överväganden som gav skattestrafflagutredningen anledning att föreslå att administrativa sanktioner infördes på skatte- och avgiftsområdena.

Den centrala författningen på skattebrottens område var då SkSL, som innehöll bestämmelser om brotten falskdeklaration och vårdslös deklaration. Falskdeklaration förelåg när någon i deklaration eller däremot svarande skriftlig försäkran till ledning för fastställande av skatt uppsåtligen hade lämnat oriktig uppgift, som var ägnad att för honom eller den han företrädde leda till frihet från skatt, till för låg skatt eller till oriktig återbetalning av skatt. Med skatt jämställdes i detta sammanhang annan allmän avgift. Vårdslös deklaration förelåg om någon av grov oaktsamhet begick sådan gärning som nu sagts. Straffet för falskdeklaration var böter eller fängelse i högst två år. Böterna skulle bestämmas till högst fem gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka genom den oriktiga uppgiften, dock till minst 400 kr., om det undandragna skattebeloppet uppgick till eller översteg 100 kr. För vårdslös deklaration var straffet böter eller, om omständigheterna var synnerligen försvårande, fängelse i högst sex månader. Böterna skulle bestämmas till högst två och en halv gånger det undandragna skattebeloppet, dock till minst 200 kr., om detta uppgick till eller var större än 100 kr. Den som hade dömts till fängelsestraff enligt SkSL kunde efter omständigheterna åläggas straffskatt med högst tre gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka.

Skattestrafflagutredningen lät undersöka hur SkSL hade tillämpats åren 1964 och 1965 beträffande inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Undersökningen visade att åtalen för vårdslös deklaration dominerade. Under de båda åren uppgick antalet lagförda falskdeklarationsbrott till sammanlagt 2 325. Antalet brott som avsåg vårdslös deklaration under samma tid var 7 365. Det genomsnittliga förhållandet mellan undandragen skatt och böter var vid den förra brottstypen 1,66 och vid den senare 0,77. Relationstalen

minskade ju större det undandragna skattebeloppet var. I 1 155 eller 49,6 procent av falskdeklarationsfallen understeg skattebeloppet 1 000 kr. Vid vårdslös deklaration var motsvarande antal fall 5 560 eller 75 procent. År 1965 avsåg ungefär hälften av åtalen för vårdslös deklaration undandragen skatt om högst 500 kr.

Skattestrafflagutredningen konstaterade, att åtalen för brott mot SkSL till ungefär två tredjedelar riktade sig mot löntagare vars inkomstförhållanden var relativt okomplicerade och därigenom lätt kunde kontrolleras.

Vissa av skattestrafflagutredningens undersökningar gav vid handen att reaktionen mot skattefusket var helt otillfredsställande och sannolikt av ringa betydelse som medel att motverka benägenheten till sådant fusk eller understryka vikten av att riktiga uppgifter lämnades i deklarationerna. För underlåtenhet att avge deklaration till inkomst- och förmögenhetsskatt – ca 70 000 fysiska personer hade åsatts taxering i avsaknad av deklaration – saknades helt straffrättslig reaktionsform. Enligt den s. k. deklarationsundersökningen kunde man utgå ifrån, att år 1966 ändrades 366 000 deklarationer på grund av oriktig uppgift till det allmännas nackdel med belopp över 100 kr. I 103 000 deklarationer uppgick ändringen till 1 000 kr. eller mer. Det nu redovisade undersökningsmaterialet avsåg – som antytts i det föregående – endast självdeklarationer för inkomst- och förmögenhetsskatt. Förhållandena inom andra beskattningsområden hade således ej undersökts. De angivna siffrorna skall alltså jämföras med antalet domar för skattebrott åren 1964 och 1965 – enligt det föregående i genomsnitt ca 4 800 om året – samt med att år 1967 dömdes ca 8 000 personer för deklarationsförsummelse.

Skattestrafflagutredningen ansåg sig kunna konstatera, att det dåvarande judiciella påföljdssystemet fungerade mindre väl, att skattebrotten inte beivrades i den utsträckning som meddelade bestämmelser i och för sig gav möjlighet till och att sanktionssystemet drabbade ojämnt och slumpvis. Man borde enligt utredningens uppfattning sträva efter ett system som medförde en jämnare och mer frekvent reaktion samtidigt som det differentierades med hänsyn till gärningarnas olika art och svårighetsgrad. Med hänsyn till vad sålunda hade kommit fram fann utredningen, att en i administrativ ordning bestämd ekonomisk sanktion i förening med – i fråga om skattebrottslighet av allvarligare art – skärpta straff var utvägen att bota bristerna i det dåvarande sanktionssystemet.

Som skäl för att föra in administrativa sanktioner angav skattestrafflagutredningen – förutom att sådana redan tillämpades i de nordiska länderna med goda erfarenheter – bl. a. att ett administrativt påföljdssystem skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna än handläggning hos judiciella myndigheter. Den enskilde skulle därigenom besparas kostnader och besvär. Ett administrativt sanktionssystem skulle kunna utformas så, att det blev det enda korrektionsmedlet mot fel och försummelser av ordningsmässig eller bagatellartad natur. Genom att det blev mer frekvent än den dittillsvarande lagföringen för skattebrott skulle trycket på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar komma att öka. Detta skulle också innebära att skattefusk och deklarationsförsummelser i och för sig kunde beivras i den utsträckning som det var möjligt enligt lagbestämmelserna. Utredningens

förslag innebar emellertid också att större hänsyn kunde tas till omständigheterna i det enskilda fallet genom befrielse från påföljd.

Proposition till riksdagen (prop. 1971:10) lades fram. Uttalanden i denna anslöt till utredningens synpunkter. Bl. a. pekades på (s. 195) den negativa verkan som bristerna i det då gällande påföljdssystemet måste ha på skattemoralen. Vidare framhölls att ett administrativt påföljdssystem skulle göra det möjligt att avkriminalisera en stor del av skattebrottsligheten. I propositionen underströks, att ett ineffektivt påföljdssystem på skatteområdet innebar större faror i rättsäkerhetsavseende än det hot mot rättssäkerheten som kunde ligga i risken för felaktiga beslut om skatte- och avgiftstillägg. Dessa fel kunde rättas till i högre instans. I propositionen betonades emellertid att det föreslagna systemet var en nyhet för vårt land. Detta motiverade att bestämmelserna borde utformas så att det blev möjligt att befria från avgift vid ursäktliga omständigheter men också så att introduktionen av lagstiftningen i den praktiska tillämpningen blev så mjuk som möjligt.

Skatteutskottet (SkU 1971:16) anförde liknande synpunkter och underströk bl. a. att ett system med skatte- och avgiftstillägg var förenat med väsentliga fördelar för såväl samhället som den enskilde. Utskottet betonade också det angelägna i att lagstiftningen på detta område fick en mjuk introduktion (s. 56).

7.2 Verkningarna av sanktionssystemet

Ett av de tyngst vägande skälen för att införa skatteadministrativa sanktioner var – som har påpekats i det föregående – att sådana skulle öka trycket på de skattskyldiga att iaktta sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Tillgänglig statistik utvisar följande beträffande antalet påförda avgifter m. m. (jfr bilagan).

Antalet *skattetillägg enligt TL* uppgick taxeringsåren 1972–1976 till resp. 43 049, 49 022, 54 046, 71 672 och 71 377. I siffrorna ingår tillägg som har påförts på grund av utebliven deklaration. Dessa kan således sedermera ha undanröjts därför att sådan handling har kommit in. Under förutsättning att en och samma skattskyldig inte har drabbats av mer än en avgift av nu förevarande slag har skattetillägg dessa taxeringsår påförts 0,86, 0,96, 1,04, 1,38 resp. 1,34 procent av de skattskyldiga enligt A-, B- och C-längderna som påförts slutlig skatt. Antalet skattetillägg höll sig således under de tre första åren på en förhållandevis jämn nivå. Detta förhållande kan till en del förklaras av den rekommenderade mjuka introduktionen. Det fjärde året ökade antalet relativt kraftigt. Det synes under det påföljande året ha stabiliserats något.

Utredningen har på grundval av en statistiskt inriktad undersökning hos samtliga LSM i landet sökt dela upp de påförda skattetilläggen vid 1975 och 1976 års taxeringar efter grunden för påföringen. De siffror, som därvid har kommit fram, stämmer inte helt överens med RSV:s totalstatistik över antalet avgifter av nu förevarande slag. De torde dock ge en ganska riktig bild av tillämpningen av sanktionerna. Utredningens undersökning visar, att av de påförda skattetilläggen de ifrågavarande taxeringsåren har 44 733 resp. 47 412 utgått på grund av oriktig uppgift, 8 632 resp. 8 176 på grund

av skönsmässig avvikelse från deklaration och 18 611 resp. 15 901 på grund av utebliven deklaration. Av de skattetillägg på grund av oriktig uppgift, som drabbat fysiska personer, avsåg 18 718 resp. 18 630 ett undanhållet inkomstbelopp om 1 000–2 000 kr., 17 829 resp. 18 774 2 001–5 000 kr. och 7 534 resp. 9 358 belopp, som översteg 5 000 kr.

I skattestrafflagutredningens undersökning av 1966 års deklarationer beträffande fysiska personer avsåg den oriktiga uppgiften i 53 000 eller ca 14 procent av fallen inkomstbelopp mellan 1 000 och 2 000 kr., i 41 000 eller ca 11 procent av fallen belopp mellan 2 000 och 5 000 kr. och i 9 000 eller ca 3 procent av fallen belopp som översteg 5 000 kr.

Flera LSM i utredningens statistiskt inriktade undersökning har uppgett, att i ca 10 procent av alla fall vari skattetillägg har ifrågasatts har avgiften eftergetts efter inkomna erinringar från den skattskyldige. Eftergift som har medgetts ex officio – t. ex. på grund av att undanhållet belopp inte har uppgått till 1 000 kr. – ingår alltså inte här.

Av skattestrafflagutredningens deklarationsundersökning framgick bl. a., att ca 70 000 fysiska personer hade åsatts taxering i hemortskommunen utan att deklaration hade avgetts. Taxering av aktiebolag och fysisk person i annan kommun ingick således ej i denna summa. Denna siffra skall jämföras med antalet skattetillägg som har påförts fysiska personer på grund av utebliven deklaration enligt utredningens statistiska undersökning. Dessa uppgick taxeringsåren 1975–1976 till 18 611 resp. 15 901. Ett betydande antal skattetillägg av nu förevarande slag har sannolikt undanröjts eller satts ned därför att deklaration sedermera har kommit in.

Skattestrafflagutredningens undersökning angav ej antalet fall av underlåtenhet att i rätt tid lämna deklaration. För sent inkomna deklarationer registrerades nämligen inte särskilt. Under taxeringsåren 1972–1976 påfördes 28 554, 33 645, 34 020, 38 145 resp. 35 633 förseningsavgifter. Antalet sådana avgifter ökade således de fyra första åren varefter en liten minskning har inträtt.

Liksom beträffande skattetilläggen har åtskilliga LSM i utredningens statistiska undersökning uppskattat de fall i vilka förseningsavgift har eftergetts efter inkomna erinringar från den skattskyldige till 10 procent av det totala antalet fall.

Flertalet LST har i anledning av utredningens enkätundersökning uttalat, att de skatteadministrativa sanktionerna med säkerhet har varit tillräckliga för att motverka det slags förseelser som de avser. Nästan samtliga anser att förseningsavgiften har medfört att deklarationerna numera kommer in i rätt tid i långt större utsträckning än tidigare. Antalet ansökningar om anstånd med att avge deklaration är också långt flera än innan avgiften existerade. Några remissinstanser har ansett det svårt att uttala sig om eller varit tveksamma om huruvida skattetillägget har haft avsedd effekt. Flera av dem har som grund för sin tvekan pekat på att tilläggen i stort sett har ökat såväl till antal som till totalbelopp alltsedan påföljdens tillkomst. Detta skulle kunna tyda på att sanktionerna inte har varit tillräckliga. Enligt några enkätmyndigheter kan ökningen förklaras med en efter hand mindre mjuk tillämpning av avgiftssanktionen.

De synbara positiva effekterna av skattetillägg har enligt enkätmyndigheterna sammanfattningsvis varit följande. Många skattskyldiga har blivit

försiktigare och motiverar numera i sina deklarationer även dolda avdragsyrkanden. Man har även kunnat märka en större noggrannhet i uppgiftslämnandet från vissa deklarationsbyråer. En ofta förekommande iakttagelse är att skattetilläggen endast i ringa utsträckning – frånsett fall av skönstaxering på grund av utebliven deklaration – drabbar samma personer flera år i rad.

Inom *mervärdebeskattningen* redovisas i stort sett samma erfarenheter. Antalet skattskyldiga till mervärdeskatt uppgår till ca 380 000. Varje år avges ungefär 1,5 milj. deklarationer. För 1972–1974 saknas statistik beträffande skattetillägg, som har påförts på grund av oriktig uppgift. Enligt vad utredningen har inhämtat påfördes under budgetåret 1975/76 6 487 skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Antalet beslut med avvikelse från deklaration var under samma tidrymd 28 642. Under förutsättning att inte en och samma skattskyldig påfördes mer än ett skattetillägg av nu förevarande slag hade 1,7 procent av det totala antalet skattskyldiga drabbats av sådan påföljd. Jämförs antalet påförda skattetillägg i stället med antalet avgivna deklarationer erhåller man relationstalet 0,47 procent. Detta innebär att var 232:a deklaration befanns innehålla oriktig uppgift som medfört skattetillägg. Av de felaktigheter som upptäckts vid deklarationsgranskning har 22,6 procent föranlett skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

År 1971 uppgick antalet beslut varigenom mervärdeskatt hade uppskattats i avsaknad av deklaration till ca 74 000. Under år 1972–1975 påfördes resp. 49 902, 36 931, 31 892 och 32 645 skattetillägg i de nu avsedda fallen. Antalet skönsbeskattningar på grund av utebliven deklaration har således minskat kraftigt.

Under budgetåret 1975/76 påfördes 36 389 skattetillägg på grund av att deklaration inte hade lämnats. Av dessa undanröjdes 9 658 eller 26,5 procent därför att sådan handling hade kommit in under den s. k. respitmånaden.

Antalet påförda förseningsavgifter åren 1972–1975 var resp. 73 014, 52 047, 46 768 och 43 886. Ca 30 procent avsåg dubbel förseningsavgift, i regel beroende på upprepade deklarationsförsummelser. Antalet deklarationsförseelser har således väsentligt minskat.

I utredningens enkätundersökning har den övervägande delen av LST ansett, att de skatteadministrativa sanktionerna enligt ML har varit tillräckliga för att motverka det slags förseelser som de är avsedda att beivra.

Inom *punktbeskattningen* är enligt RSV erfarenheterna av sanktionssystemet i stort desamma som inom mervärdebeskattningen.

I fråga om *arbetsgivaravgifterna* har RFV uppgett, att avgiftstilläggen under åren 1973 och 1974 utgjort 2 209 resp. 2 299. För år 1975 finns inte motsvarande statistik. Anledning saknas dock enligt RFV att anta, att antalet avgiftstillägg har minskat. Av detta bör man enligt verket dock inte dra den slutsatsen, att sanktionsformen i fråga saknar betydelse för att åstadkomma att fullständigare och riktiga uppgifter lämnas. Flertalet avgiftstillägg på arbetsgivaravgiftsområdet träffar oftast tillfälliga arbetsgivare, och den "uppfostrande" effekten av avgiftstillägget uteblir därför i fråga om dessa arbetsgivare. Som positiv effekt av avgiftstilläggen pekar RFV på, att LSM i sina s. k. ändringsuppgifter, dvs. av LSM rättade arbetsgivaruppgifter, i ökande utsträckning uppger att uppgiften grundas på "självrättelse" från arbetsgivare.

I fråga om förseningsavgiften anser RFV att denna klart har haft en positiv effekt. Antalet förseningsavgifter har under åren 1973–1976 utgjort 30 249, 35 547, 29 338 resp. 23 059. Statistiken är för de två sista åren ofullständig så till vida att det till angivna antal bör läggas ytterligare ca 2 000 förseningsavgifter, som har debiterats under slutet av år 1975 resp. kan beräknas bli debiterade under slutet av år 1976. Att antalet förseningsavgifter steg mellan åren 1973 och 1974 är enligt RFV naturligt med hänsyn till att verket fr. o. m. år 1974 slopade den "mjuka linje" som tillämpats det första året. Fr. o. m. år 1974 har tendensen emellertid varit klart nedåtgående beträffande antalet förseningsavgifter. En annan positiv effekt är enligt RFV att antalet uppskattningsärenden synes ha minskat något under senare år.

Utredningen anser sig kunna fastslå – mot bakgrund av att det år 1970 dömdes 5 690 och år 1971 4 597 personer för brott mot SkSL – att de administrativa sanktionerna har medfört en mer frekvent, jämnare och från dessa synpunkter en mera rättvis reaktion gentemot de skattskyldiga som ej iakttar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Förekomsten av sanktionssystemet har inneburit ett väsentligt ökat tryck mot dem som inte efterkommer sina åligganden i nu förevarande avseende.

Skattetillägg är – i vart fall genomsnittligt sett – mindre betungande än böter enligt SkSL. Åtskilliga fall, i vilka avgift av nu förevarande slag har eftergetts, torde vara sådana där den tilltalade inte skulle ha undgått ansvar för vårdslös deklaration enligt judiciell praxis. Vad nu har sagts stöds av att begreppet grov oaktsamhet vid sådant brott gavs en vid tolkning samt att det enligt SkSL och stadgad praxis inte *generellt* var möjligt att fria från ansvar varken med hänsyn till ålder, oerfarenhet eller på grund av att det belopp som hade kunnat dras undan det allmänna var ringa. Möjligheten att fria från ansvar på grund av uppgiftens särskilda beskaffenhet var också avsevärt begränsad (jfr prop. 1971:10 s. 226, 256 och 349).

Ett motiv för att föra in det skatteadministrativa påföljdssystemet var att de rättsvårdande organen inte borde tas i anspråk för att utreda och handlägga bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art. Det judiciella förfarandet med åtal och lagföring skulle efter reformen kunna reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Eftersom den administrativa sanktionen skulle kunna utgå jämsides med den judiciella påföljden kunde reaktionssystemet differentieras med hänsyn till gärningarnas art.

Under åren 1970–1975 uppgick antalet anmälda brott mot SkSL och SkBL till resp. 7 694, 6 613, 4 854, 5 863, 3 784 och 4 078. Enligt preliminära uppgifter anmäldes under januari–september 1976 1 807 fall till åtal för nu ifrågavarande typer av brott.

Även antalet domar för skattebrott har minskat. För brott mot endera av eller både SkSL och SkBL lagfördes dessa år resp. 5 690, 4 597, 4 523, 2 843, 2 268 och 1 042 personer. För brott mot SkBL dömdes – sedan det skatteadministrativa sanktionssystemet hade trätt i kraft – 1972 en person, 1973 66, 1974 244 och 1975 318 personer.

Av de som år 1973 lagfördes för brott mot SkBL dömdes åtta för skattebedrägeri och tjugo för grovt skattebedrägeri. Motsvarande siffror för det påföljande året var 51 resp. 12 och för år 1975 96 resp. 25.

De judiciella organen har således i hög grad avlastats sedan det skatte-

administrativa sanktionssystemet infördes. Uppenbart är att deras resurser i större utsträckning inriktats på medelsvåra och grövre fall av skatteundandraganden. Den nya ordningen innebär också på grund härav att reaktionssystemet har nyanserats.

Det ligger i sakens natur att det skatteadministrativa påföljdssystemet har medfört en snabbare handläggning än den tidigare judiciella ordningen och även på annat sätt besparat såväl den enskilde som det allmänna kostnader och besvär.

7.3 Synpunkter på kritiken av sanktionssystemet

Kritiska synpunkter – såväl av generell natur som i detaljfrågor – har anlagts på det administrativa sanktionssystemet. Innan utredningen går in på dessa och behovet av ändrade bestämmelser skall ett par spörsmål av mer principiell räckvidd beröras. Hur man ställer sig till dessa har nämligen viss betydelse för bedömningen av detaljfrågorna.

Den ena frågan avser de administrativa sanktionernas "rättsliga natur". I olika sammanhang har det gjorts gällande att sanktionerna är en typ av straff. Denna uppfattning har sedan lagts till grund för kritik. I pressen understryks detta genom att man där ofta använder termen straffskatt i stället för termen skattetillägg. Straffskatt kan emellertid dömas ut endast enligt SkSL och kommer således att utgå ur svensk lagstiftning. Bortsett från att straff i egentlig mening sedan gammalt kan beslutas endast av allmän domstol återger detta synsätt inte heller korrekt den verkliga avsikten med dessa sanktioner.

Jämsides med straff, som allmänt sett syftar till att förmå den enskilde att avstå från en viss handling, finns sedan gammalt ett annat påtryckningsmedel, nämligen vite, som oftast har funktionen att förmå någon att företa viss åtgärd. Skattskyldig kan fortfarande åläggas vid vite att lämna självdeklaration. Vissa administrativa påtryckningsmedel har samma syfte som vitet men är av generell karaktär. Exempel härpå är restavgift enligt UBL m. fl. författningar som utgår när skatt eller vissa andra allmänna medel inte erläggs till statsverket i rätt tid. Syftet med avgiften liknar alltså vitets, ehuru den har påförts enligt en generell föreskrift och därigenom kan sägas ha karaktär av "stående vite". Liksom vitet kan denna avgift sättas ned eller undanröjas när särskilda omständigheter föreligger.

Förseningsavgiften är avsedd att förmå vederbörande att lämna deklaration i föreskriven tid. Den har onekligen denna karaktär av "stående vite". Detsamma gäller skatte- och avgiftstillägg som påförs på grund av utebliven deklaration resp. arbetsgivaruppgift. Tillägg som utgår i de fall då bristerna i sådan handling eller underlaget för denna är sådana att den inte kan läggas till grund för beskattning eller avgiftsberäkning syftar givetvis till att tvinga fram en bättre ordning. Detsamma kan emellertid också sägas gälla i fråga om tillägg på grund av oriktig uppgift. Enligt skatte- och avgiftsförfattningarna är ju medborgarna i vårt land skyldiga att lämna vissa uppgifter och svara för att dessa är riktiga. Denna skyldighet understryks genom att vissa avgifter utgår när denna skyldighet inte fullgörs. Det helt över-

vägande antalet av dem som åläggs skatte- eller avgiftstillägg är inte att anse som brottslingar i social mening. De har däremot åsidosatt en rättsplikt gentemot det allmänna. Det påtryckningsmedel som är avsett att trygga denna rättsplikt har därför trätt i funktion.

Med det sagda vill utredningen understryka att de skatteadministrativa sanktionerna har en speciell karaktär som bör medföra att de uppfattas som en särskild form av sociala reaktioner och inte som straff (jfr prop. 1972:10 s. 240 f). I detta sammanhang kan nämnas att den typ av förseelser, som de nu förevarande påföljderna är avsedda att träffa, i tysk rätt betecknas "Steuerordnungswidrigkeiten". Ordnungswidrigkeiten är enligt juridisk terminologi ej att anse som brott. Sanktionerna mot dem (Verwarnung, Verwarnungsgeld och Geldbuße) betraktas inte heller som straff utan som påtryckningsmedel avsedda att tvinga fram en bättre ordning (ein Aufruf zur Ordnung).

Den nu behandlade frågan hänger i viss mån samman med hur man bör se på det förhållandet, att de skatteadministrativa påföljderna påförs oberoende av om den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet är en följd av uppsåt eller oaktsamhet. Oftast – men inte alltid – fordras för att någon skall ådra sig straffansvar att han har någon mån av subjektiv skuld för den åtalade gärningen. Då vite döms ut är denna omständighet inte relevant på annat sätt än att vederbörande faktiskt skall ha försummat att vidta den åtgärd som har ålagts honom. Det är ett faktum som kan bedömas på objektiva grunder. Den gällande ordningen att avgifterna påförs även om försumligheten har berott på "rent slarv" eller glömska har inte sällan kritiserats. Åtskilliga fall av "rent slarv" eller glömska skulle emellertid ha ansetts som grov oaktsamhet om frågan hade bedömts i ett mål om ansvar för vårdslös deklaration enligt SkSL. Den kritik, som riktat sig mot att varken uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat, stöds i viss mån av den omständigheten, att det i andra länder för sanktioner av motsvarande karaktär krävs att den skattskyldige har förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt.

Utredningen har studerat vad ett flertal utländska skatteadministrativa sanktionssystem föreskriver i detta avseende. Vid besök i Finland och Norge har rättstillämpningen i dessa länder kunnat studeras närmare. Undersökningen har gett vid handen, att frågan om den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet har berott på uppsåt eller grov oaktsamhet i praktiken avgörs med hänsyn till objektivt konstaterbara fakta.

I *Finland* anses sålunda den skattskyldige ha varit grovt vårdslös om han har hållit undan betydande inkomster eller om hans bokföring är otillförlitlig eller om han har framställt relevanta fakta på ett uppenbarligen missvisande sätt. Den omständigheten att han har underlåtit att yttra sig i skriftväxlingen i ärende om skatteförhöjning anses tala till hans nackdel. På grund av sanktionsbestämmelsernas konstruktion utgår alltid skatteförhöjning vid fel eller försummelse ehuru förmildrande omständigheter beaktas när man bestämmer den procentsats efter vilken påföljden skall beräknas.

I *Norge* fordras för tilläggsskatt om 50 procent att den skattskyldige har förfarit oaktsamt. Föreligger grov oaktsamhet eller uppsåt kan tilläggsskatt utgå med högst 100 procent av det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan beskattning. I fråga om tolkningen av dessa bestämmelser

har skattelovutvalget uttalat, att relevant oaktsamhet är för handen när den skattskyldige har fyllt i sin självdeklaration med tillhörande bilagor på ett missvisande sätt eller om han har underlåtit att göra skattemyndigheten uppmärksam på förhållanden som han borde ha förstått ha betydelse för beskattningen. Senare har riksskattestyret väsentligen mildrat detta uttalande med hänsyn till vissa fall av befrielsekaraktär som i stor utsträckning svarar mot befrielsefallen enligt svensk lagstiftning.

I *Frankrike* kan påföljd utgå för felaktighet i deklarationshandling endast om den skattskyldige inte har handlat i god tro. Till ledning för hur godtrosfrågan rättsligt skall bedömas har det ansetts nödvändigt att ge vissa hållpunkter. Enligt dessa skall någon sanktion inte beslutas i de fall den skattskyldige i sin deklaration har lämnat så utförliga upplysningar att skattemyndigheten utan särskild undersökning kan fatta ett riktigt beslut i beskattningsfrågan.

Genomgången av de utländska skatteadministrativa sanktionssystemen visar enligt utredningens mening, att de system som för beslut om påföljd av nu förevarande art kräver uppsåt eller oaktsamhet i någon form ej av den anledningen från påföljd utesluter fall av försumlighet som det vårt sanktionssystem omfattar, om befrielsegrunderna inbegrips. Detta torde hänga samman med, att frågan om en skattskyldig har undanhållit belopp av uppsåt, grov oaktsamhet eller oaktsamhet i det enskilda fallet ej kan med säkerhet avgöras ens efter en ingående undersökning, frånsett situationen i särskilda fall. Vid den praktiska tillämpningen är man därför hänvisad till att bedöma skuldfrågan med hjälp av presumtioner, sådana som att ett större belopp – absolut sett eller relaterat till den totala inkomsten – i allmänhet antas ha hållits undan av grov oaktsamhet eller uppsåt och att obetydliga belopp har utelämnats på grund av "våda". Sådana presumtioner måste i den massärendeprocess som avgiftsärendena utgör i stort sett verka generellt.

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har utformats efter önskemålet att förfarandet skall vara enhetligt, snabbt och billigt. Fördelarna med detta ligger i öppen dag. De tillfredsställer inte bara det allmännas utan också de skattskyldigas intressen. Den kritik som har riktats mot systemet tar i hög grad sikte på att det är alltför odifferentierat för att fylla kraven på hänsyn till ömmande omständigheter och andra förhållanden i det enskilda fallet. Särskilt i motioner till riksdagen har det satts i fråga om fördelarna med ett system utan möjlighet att nyansera sanktionens storlek uppväger de nackdelar som blir följden av detta från billighetssynpunkt. I en motion föreslogs en jämkningsregel för de fall då oförstånd och inte försök till skattesmitning anses föreligga. I en annan framhölls att skattetillägg påförs även i fall då kontrollen är nära nog hundraprocentig och således drabbar människor som varken kan ha eller har haft någon tanke på att undanhålla inkomster från beskattning.

Innan utredningen vidare uttalar sig om behovet av att kunna jämka de skatteadministrativa sanktionerna skall förslaget att skattetilläggen bör graderas med hänsyn till om felaktigheten eller underlåtenheten beror på "slarv" eller uppsåt hos den skattskyldige utvärderas. Som antytts i det föregående anser utredningen att en sådan gradering är otjänlig med hänsyn till att felaktigheter, som till det yttre ter sig likadana, subjektivt kan ha

sin grund i oförstånd, oaktsamhet, grov oaktsamhet eller uppsåt hos den skattskyldige. Från det allmännas synpunkt innebär emellertid felaktigheten som sådan en risk för att skatt dras undan. Även om man i det enskilda fallet kan anse felaktigheten vara förhållandevis oskyldig, kan man i detta sammanhang inte se bort från dess farlighet med hänsyn till dess allmänna förekomst. Det är välkänt, att brister i uppgiftslämnandet årligen åsamkar det allmänna betydande förluster. De skatteadministrativa sanktionerna är avsedda understryka den författningsenliga skyldigheten för de skattskyldiga att lämna korrekta uppgifter till grund för beskattningen. Dessa synpunkter måste beaktas även då jämkningsregler utformas och ytterligare befrielsegrunder införs. Den mest negativa kritiken mot skattetilläggen tar vanligen inte hänsyn till att tillägg vid oriktig uppgift knappast i något fall är hårdare än det i praxis tillämpade bötesstraffet för vårdslös deklaration enligt SkSL och i åtskilliga fall är mildare än detta var. Kritiken mot skattetilläggen torde delvis kunna förklaras med att dessa påförs i så många fler fall än de som tidigare föranledde straff. Från psykologisk synpunkt torde den omständigheten att förundersökning, åtal och rättegång initierats ha väckt en viss känsla hos den skattskyldige att en oriktig deklarationsuppgift inte var en så bagatellartad försummelse som han tidigare kanske hade föreställt sig. De administrativa sanktionerna påförs genom ett enklare förfarande. Detta inger inte samma respekt som ett rättegångsförfarande eller strafföreläggande.

Emellertid saknas inte kritik mot sanktionssystemet som grundas på en ingående kännedom om den praktiska tillämpningen av det. Åtskilligt av denna kritik, som redovisats i det föregående, har enligt utredningens mening fog för sig.

I det följande behandlas ett antal frågor som avser reform av det skatteadministrativa sanktionssystemet. Frågorna är sådana att de enligt utredningens bedömande bör lösas snarast möjligt. De har därför tagits upp med en viss förtur i utredningens arbete. De föreslagna bestämmelserna om lägre skattetillägg i vissa fall och eftergift bör ses mot bakgrund av att utredningen hittills inte har tagit ställning till frågan om skattetilläggets storlek från principiell synpunkt. De flesta frågorna föreslås bli lösta genom lagändringar. Därutöver innehåller förslagen lagändringar av redaktionell natur eller eljest av mindre principiell räckvidd. I fråga om dessa hänvisas till författningsförslagen och specialmotiveringen.

7.4 Lägre skattetillägg i vissa fall

Åtskillig kritik har riktats mot påföring av skattetillägg när oriktig uppgift har upptäckts med ledning av kontrolluppgift eller annat kontrollmaterial som skall finnas vid taxering. Utredningen anser att denna kritik bör beaktas och föreslår följande.

På TL:s område bör skattetillägg vid oriktig uppgift utgå efter en lägre procentsats, om uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial. Avgiften bör då beräknas efter 25 procent i stället för 50 procent av den skatt som hade kunnat dras undan. Kontrollmaterialet i fråga bör vara sådant som i princip skall vara tillgängligt för TN. Det

bör alltså omfatta taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för närmast föregående beskattningsår, underrättelse från annan TN och kontrolluppgift m. m., som annan utan anmaning skall lämna till ledning för den skattskyldiges taxering. Förslaget motiveras av att den oriktiga uppgiften i de nu avsedda fallen inte har medfört någon väsentlig risk för att skatt dras undan. Den som känner till kontrollförfarandet kan inte heller antas ha avsett att undgå skatt genom felaktigheten. Emellertid gäller inte detta undantagslöst. Det kan förekomma fall där bakgrunden till den uppkomna situationen är arrangerad. Arbetsgivare och arbetstagare kan t. ex. ha kommit överens om att kontrolluppgift (löneuppgift) inte skall lämnas. När arbetsgivaren sedan utsätts för revision kan han finna anledning att lämna kontrolluppgift för att arbetstagaren skall få en lindrigare påföljd. I detta och liknande fall, då det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undgå skatt, bör den lägre procentsatsen inte tillämpas. Beviskravet härför är således högt ställt. Konkreta omständigheter, som kan knytas till den skattskyldige, måste med styrka tala för att den oriktiga uppgiften har lämnats i sådant syfte. Med detta avser utredningen att understryka att undantagsregeln aktualiseras endast i sällsynta fall, t. ex. i vissa situationer där avtal om "skattefri" inkomst har ingåtts. Å andra sidan har den skattskyldige dock försummat att fullgöra sin uppgiftsplikt. Regeln om den lägre procentsatsen bör därför inte få medföra att denne helt undgår skattetillägg genom att tillägget kommer att understiga 100 kr. när regeln tillämpas.

Den nu föreslagna regeln om jämkning saknar aktualitet vid skattetillägg utanför TL:s område liksom i fråga om avgiftstillägg.

7.5 Eftergift med del av avgiften

I det föregående har återgetts de synpunkter på tillämpningen av befrielsegrunderna enligt TL som JO har lagt fram i sina ämbetsberättelser. Däri uttalas bl. a. att LSM:s tillämpning snarare har varit hård än generös.

LST:s synpunkter i enkätundersökningen mynnar ut i förslag till möjlighet att jämka skattetillägg i vissa fall. Vidare föreslås att hänsyn bör kunna tas till att den skattskyldige har inkomster under existensminimum. I fråga om jämkningens storlek har de flesta LST ansett att skattetillägg bör kunna jämkas till hälften.

De synpunkter vissa enskilda organisationer har fört fram i den skrivelse till finansministern, som har återgetts i det föregående, har bl. a. understrukit behovet av att särbehandla periodiceringsfel vid mervärdeskatteredovisningen, vilket även kommit fram vid utredningens enkätundersökning.

Skattetillägget är ju avsett att ge eftertryck åt skyldigheten att lämna riktiga uppgifter till underlag för beskattningen. Sanktionen har en utpräglat allmänpreventiv funktion. Det är å andra sidan väsentligt, att en avgift av nu förevarande slag kan minskas när en oreducerad avgiftspåföring skulle te sig uppenbart stötande. I annat fall skulle skattetillägget motverka sitt syfte. Sådana synpunkter torde också ligga bakom de rekommendationer om mjuk tillämpning av bestämmelserna, som förts fram bl. a. i förarbetena till sanktionssystemet (se t. ex. prop. 1971:10 s. 199).

F. n. saknas möjlighet att jämka skattetillägg i de fall där det föreligger så "ursäktande" omständigheter att beslutsfattaren inte kan undgå att överväga om avgiften bör efterges. Troligen går myndigheternas praxis i de nu avsedda fallen isär. Denna skillnad i rättstillämpningen blir då synnerligen markant. Den enskilde beslutsfattarens inställning till sanktionssystemet och hur det skall tillämpas kan bli avgörande för frågan om påföljd skall efterges. Det förhåller sig sannolikt också så att den stränga praxis som gällde för tolkningen av SkSL:s rekvisit "grov oaktsamhet" i en del fall har påverkat bedömningen av befrielsefrågan. Detta kan t. ex. vara ett av skälen till att ursäktlighetsgrunden "därmed jämförlig omständighet" synes ha tillämpats i en mycket begränsad omfattning.

Utredningen anser att det finns behov av att i vissa fall kunna jämka skatte- och avgiftstillägg. En sådan jämkningsmöjlighet bör utformas som en regel om eftergift med viss del av avgiften. Skulle jämkningen nyanseras med flera steg medförde detta med säkerhet svåra avvägningsproblem.

Utredningen föreslår en ny eftergiftsregel som gör det möjligt att efterge skattetillägg med hälften då sådan omständighet som f. n. skall beaktas vid fråga om befrielse föreligger men den ej är så uttalad att hela tillägget bör efterges.

Eftergift med hälften bör i vissa fall också kunna medges med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation. Detta bör dock gälla endast fråga om skattetillägg enligt TL och avse endast fysiska personer. Utredningen anser nämligen, att den nu avsedda jämkningsmöjligheten bör begränsas till fall där dels avgiften påverkas av progressiviteten i beskattningen och dels särskild anledning finns till sociala hänsynstaganden.

Den nu föreslagna eftergiftsregeln bör givetvis bli tillämplig även i fråga om sådana skattetillägg som enligt utredningens förslag bör beräknas efter 25 procent i stället för 50 procent.

I likhet med bl. a. flera LST anser utredningen vidare att skattetillägg vid vissa fel i samband med redovisning av mervärdeskatt bör kunna jämkas avsevärt. Det gäller här fel som är svåra att undvika till följd av att mervärdeskatt redovisas på grundval av löpande bokföring.

Utredningen föreslår den regeln, att om hel eftergift av skattetillägg vid mervärdeskatt inte kan medges det dock skall kunna efterges med tre fjärdedelar om det avser oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring och tillägget eljest skulle framstå som uppenbart obilligt.

De föreslagna jämkningsmöjligheterna innebär, att tillämpningen av sanktionsreglerna i viss utsträckning försvåras. I flera av de utländska administrativa sanktionssystemen – bl. a. i Finland och Norge – har beslutsfattaren dock förhållandevis fria händer att inom vissa ramar bestämma påföljdens storlek. Den praktiska tillämpningen av detta synes inte ha föranlett några särskilda svårigheter. Utredningens förslag i nu förevarande avseende går emellertid endast ut på att skattetillägg under vissa förutsättningar skall kunna jämkas med en på förhand bestämd bråkdel av den avgift som eljest skulle utgå. Enligt utredningens uppfattning bör det merarbete som föranleds av de föreslagna jämkningsreglerna kunna hållas inom rimliga gränser.

De nu angivna övervägandena avser endast skattetillägg. I fråga om förseningsavgiften finner utredningen i princip inte några beaktansvärda skäl för att kunna jämka denna avgift. I ML, FFL och AVGL bör – i likhet med vad som tidigare har skett i TL – bestämmelsen om jämkning av denna avgift utgå ur lagtexten. Inom vägtrafikbeskattningen bör den nu förefintliga möjligheten att sätta ned förseningsavgiften dock bibehållas för det fallet att en och samma ägare till ett stort antal fordon har försummat att i rätt tid sända in avstämplingskort och därvid påförs en förseningsavgift för varje fordon. Påföljden kan i ett sådant fall komma att stå i uppenbart missförhållande till förseelsen.

7.6 Eftergift av hela avgiften

Utredningen delar JO:s uppfattning att eftergiftsgrunderna i många fall har tillämpats på ett alltför stelt och bokstavligt sätt och att rättstillämpningen synes ha gett alltför obetydligt utrymme för befrielsegrunden "därmed jämförlig omständighet". Förarbetenas uttalande om att sanktionssystemet borde tillämpas mjukt i ett inledningsskede är enligt utredningens uppfattning betingat av flera faktorer. Sanktionerna är avsedda att träffa förfaranden som dittills i de flesta fall inte föranledde någon som helst reaktion i praktiken ehuru ansvar i och för sig hade kunnat krävas ut. Detta har säkerligen ingett många skattskyldiga den föreställningen att slarv och försök till smärre skattefusk vid upprättande av självdeklaration inte är så allvarligt. Utredningen instämmer vidare i JO:s uppfattning att flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd bör kunna motivera att avgift efterges om de tillsammans har beaktansvärd styrka. Vidare anser utredningen liksom JO att det vid eftertaxering kan föreligga situationer där skattetillägg inte bör påföras trots att eftertaxeringen i och för sig grundas på oriktig uppgift från den skattskyldiges sida.

Någon väsentlig ändring av reglerna för hel eftergift anser utredningen däremot inte påkallad. De föreslagna ändringarna i lagtexten på denna punkt har närmast redaktionell karaktär. Emellertid bör framhållas, att den olikhet i tillämpningen av befrielsereglerna, som synes föreligga i viss utsträckning, troligen inte blir så markerad om utredningens förslag till hälfteneftergift godtas. Därmed blir det nämligen möjligt att mildra benägenheten till "hård" tillämpning som kan finnas i ett eller annat sammanhang.

Rekommendationen om "mjuk tillämpning" i ett inledningsskede har gällt sedan sanktionssystemet infördes. Som utredningen framhållit i det föregående bör denna rekommendation ses mot bakgrund av att smärre skatteundandraganden tidigare beivrades i mycket liten utsträckning. Enligt utredningens mening bör emellertid detta inledningsskede med mjuk tillämpning anses ha gått till ända om det blir möjligt att efterge avgift med hälften. Sådan eftergift bör sålunda föredras i de fall hel eftergift bedöms innebära en alltför mjuk tillämpning.

På en punkt anser utredningen att möjligheterna att befria från avgift bör ändras. Detta gäller förseningsavgiften. Denna kan f. n. efterges helt om det belopp som kunde ha dragits undan genom underlåtenheten att deklarera i rätt tid är att anse som ringa. Förseningsavgiften är emellertid

– vad gäller TL – i huvudsak anpassad efter storleken av den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet. Avgiften faller på grund av 100-kronorsgränsen för debitering av avgift normalt bort, om inkomsten eller förmögenheten är ringa. De fall där fasta avgifter utgår – vid dubbel förseningsavgift och i fråga om aktiebolag – är sådana där särskilda skäl har ansetts tala för en sådan ordning. Detsamma gäller förseningsavgifterna utanför TL:s område. Utredningen anser att det inte finns några skäl för att förseningsavgift skall kunna efterges med hänvisning till ringabeloppsregeln och föreslår ändring i enlighet härmed. Ändringsförslaget, som bör avse hela tillämpningsområdet för det skatteadministrativa sanktionssystemet, utesluter givetvis ej att eftergift medges på grund av föreliggande ursäktliga omständigheter.

7.7 Skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål

F. n. kan skattetillägg inte påföras om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om taxering. Utredningen anser att intresset av att dennes uppgifter är riktiga bör skyddas, även när uppgifterna lämnas i skatteprocess. Deklaration som skall avges på heder och samvete kan ju lämnas i vilken instans som helst. Detsamma gäller skriftlig uppgift med relevanta fakta som då de lämnas till TN föranleder skattetillägg för oriktig uppgift. De nu avsedda fallen torde kunna medföra ansvar för skattebedrägeri enligt SkBL. Det är önskvärt att de kan beivras genom skattetillägg bl. a. för att åtal för skattebrott i många fall då kan undvikas. I flera utländska sanktionssystem utgår administrativ påföljd för sådana fall av oriktig uppgift. Utredningen föreslår därför en regel om att skattetillägg skall utgå vid oriktig uppgift i mål om taxering. Den bör dock tillämpas med en viss restriktivitet för att den inte skall komma att omfatta argumentation i rättsfrågor eller beträffande bevisläget. En oriktig uppgift i processen bör sålunda föranleda skattetillägg endast om den är sådan att tillägg skulle ha påförts om den skriftligen hade lämnats till ledning vid taxeringen. Vad nu sagts bör givetvis i motsvarande mån gälla över hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet.

7.8 Skattetillägg för oriktig uppgift vid skönstaxering

Deklaration skall vara undertecknad av den skattskyldige eller dennes ställföreträdare om den skall anses avlämnad i behörig ordning. Uppgifter som har lämnats i undertecknad handling men inte i deklarationsblankett är inte heller lämnade på föreskrivet sätt. En taxering som bestäms med ledning av sådana handlingar anses därför skönsmässigt fastställd, även om uppgifterna i sin helhet har godtagits. I sådant fall utgår inte skattetillägg. Om taxeringen däremot bestäms högre än vad handlingen utvisar påförs skattetillägg på det tillagda beloppet.

Enligt gällande ordning skall skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration undanröjas resp. sättas ned om deklaration lämnas inom vissa tidsfrister. Eftersom taxeringen i de nu avsedda fallen i sin helhet

är skönsmässigt bestämd tillämpas denna regel i praxis även i de fall då faktiskt lämnade uppgifter från den skattskyldige har frångåtts. Detta innebär t. ex. att en skattskyldig kan helt undgå påföljd för oriktiga uppgifter i en ej undertecknad deklaration, om han avger en undertecknad deklaration inom viss tid från det han har fått meddelande om skönstaxeringen och deklarationens uppgifter stämmer överens med taxeringen.

Utredningen anser denna ordning vara otillfredsställande. Varje meddelande från den skattskyldige i och för den egna taxeringen bör lämnas under det ansvar och den påtryckning som skattetillägget vid oriktig uppgift utgör. En skattskyldig bör således svara för skriftliga uppgifter även om dessa inte har lämnats i hans deklaration. Så är också f. n. fallet om den oriktiga uppgiften lämnas till TN först sedan deklaration har lämnats dit.

Utredningen föreslår därför att skattetillägg skall påföras på grund av oriktig uppgift vid taxering som har bestämts genom uppskattning till den del denna innefattar rättelse av oriktig uppgift.

Den föreslagna ordningen bör äga motsvarande tillämpning inom hela området för de administrativa sanktionerna.

7.9 Nedsättning av skattetillägg vid utebliven deklaration

Flera LST, punktskattesektionerna inom RSV samt RFV har anmärkt på en särskild del av det nuvarande förfarandet vid skatte- resp. avgiftstillägg på grund av utebliven deklaration eller arbetsgivaruppgift. Sådant tillägg skall enligt gällande bestämmelser undanröjas om behörig handling kommer in inom viss tid. Myndigheterna påpekar att den skattskyldige eller avgiftsskyldige i sådana fall kan avvakta myndighetens beslut och därefter lämna en uppgift på grundval av denna. Något som helst tillägg utgår då inte, vilket anses otillfredsställande.

Utredningen vill instämma i denna kritik. Tillägget i de nu avsedda situationerna avser ju att få de uppgifter från vederbörande som endast denne har tillgång till. Underlåtenheten att lämna uppgifter i behörig tid har också orsakat administrativa kostnader och besvär. I dessa fall bör enligt utredningens mening en viss ekonomisk sanktion i form av skattetillägg utgå under alla omständigheter, där inte befrielse bör medges. Detta bör motverka riskfri spekulation i beskattningsåtgärder på skönsmässig grund.

Skattetillägg enligt TL vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration bör med hänsyn till detta ej undanröjas helt när sådan handling kommer in utan i stället sättas ned till 5 procent av det tillägg som eljest skulle utgå. Denna regel bör gälla om deklaration lämnas inom två månader från meddelande om beslutet om skattetillägg.

Den nuvarande bestämmelsen om nedsättning av skattetillägg för fysisk person till 10 procent bör bibehållas och utsträckas till att avse även juridisk person. Motivet för att utvidga regelns tillämpningsområde är att inom den senare kategorin ryms persongrupper som är heterogent sammansatta. Bland dem finns sådana personer vars kontakt med "det ekonomiska livet" är mer begränsad, t. ex. företrädare för vissa ideella föreningar. Något avgörande skäl för den nuvarande skillnaden i påföljdshänseende mellan dessa personkategorier och fysiska personer finns inte.

Möjligheten att få skattetillägg nedsatt i det sist avsedda fallet avser att stimulera den skattskyldige till att komma in med uppgifter som grundas på hans eget deklarationsunderlag. Denna grund för nedsättning förlorar i aktualitet sedan taxeringsmyndigheten själv har bildat sig en närmare uppfattning om den skattskyldiges inkomst- eller förmögenhetsförhållanden. Med hänsyn härtill och då det inte bör vara möjligt för skattskyldig att spekulera i en skönsmässig taxering bör avgift inte kunna sättas ned till 10 procent om den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av taxeringsrevision eller ti:s yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som skattetillägget avser eller om eftertaxering för samma år.

Särskilda problem i nu förevarande avseende finns inom den indirekta beskattningen. I synnerhet inom mervärdebeskattningen men i någon mån även inom punktbeskattningen kan skatteunderlaget för olika perioder variera högst väsentligt. Skattetillägget, som bestäms efter den skatt som slutligen påförs, förlorar i betydelse som påtryckningsmedel när den skönsmässigt påförda skatten avsevärt sätts ned eller undanröjs sedan deklaration har lämnats. I andra fall blir tillägget orimligt högt när fristen för undanröjande av tillägget försittes. Utredningen vill därför föreslå att skattetillägget skall utgå med fasta belopp om deklaration kommer in inom vissa tidsfrister som bör vara längre än de nu föreskrivna. Dessa åtgärder torde leda till att de skattskyldiga oftare än nu kommer att avge deklaration inom rimlig tid sedan de har försummat att iaktta den föreskrivna deklarationsplikten.

Skattetillägg vid skönsbeskattning till mervärdeskatt eller punktskatt bör sålunda bestämmas till 250 kr. dock till högst hälften av påförd avgift om deklaration lämnas senast inom två månader efter den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget och till 500 kr. dock till högst tre fjärdedelar av påförd avgift om deklaration avges senare men inom åtta månader efter utgången av den månad när deklaration senast skulle ha lämnats. En sådan regel saknar egentlig funktion vid efterbeskattning och bör därför inte gälla i sådant fall. Inte heller bör den tillämpas sedan resultatet av skatterevision har meddelats den skattskyldige eller fråga har väckts om höjning av skatten för den redovisningsperiod som skattetillägget avser.

Inom vägtrafikbeskattningen skall f. n. skattetillägg som har påförts vid efterbeskattning på grund av utebliven uppgift undanröjas, om uppgiften lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om avgiften. Den föreskrivna uppgiften är ett stämpelkort, som skall avstämplas i ett räkneverk. Eftersom räknarställningen ändras vid körning är det i normalfallet omöjligt att i efterhand åstadkomma en avstämpling som gäller just den ifrågavarande perioden. Det är därför mindre ändamålsenligt att undanröja skattetillägget när uppgiften inges inom respittiden. Den skattskyldige har dock försummat sin uppgiftsskyldighet. Utredningen föreslår att ifrågavarande bestämmelse om undanröjande av skattetillägg skall utgå.

Enligt AVGL skall avgiftstillägg vid uppskattning av avgiftsunderlag på grund av utebliven arbetsgivaruppgift f. n. undanröjas, om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägg. Med samma motivering som i fråga om skat-

tetillägg enligt TL föreslår utredningen, att avgiftstillägget inte undanröjes helt utan sätts ned till 25 procent av det tillägg som eljest skulle utgå.

7.10 Beräkning av underlag för skattetillägg (kvittning)

Skattetillägg enligt TL kan f. n. aldrig uppgå till mer än 50 procent av den skatt som påförs den skattskyldige – här bortses från det fall då deklarerat underskott endast har minskats på grund av taxeringsändring och samtaxering föreligger. Ser man alltså bort från det sistnämnda fallet gäller vad nyss sagts redan på grund av innehållet i 116 a § första stycket TL. Detta kan illustreras med följande exempel. En skattskyldigs deklaration utvisar taxerad inkomst som ej överstiger det honom tillkommande grundavdraget. Vid granskningen konstateras att en oriktig uppgift har lämnats till ett belopp om 10 000 kr. Den skattskyldige undgår helt skattetillägg om han yrkar att få ett tidigare ej upptaget allmänt avdrag och på denna grund får taxeringen sänkt med samma belopp. Det oriktigt angivna beloppet är i dessa fall oförändrat 10 000 kr. I ett sådant och liknande fall kan sägas att ett slags kvittningsrätt föreligger.

Utredningen har emellertid haft anledning att beakta en annan kvittningssituation, nämligen den som föreligger då en skattskyldig har lämnat oriktig uppgift till sin egen fördel men det också upptäcks felaktighet i hans deklaration i sänkande riktning. Situationen kan belysas med ett exempel. En skattskyldig uppger nettointäkt av förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskningen konstateras att en intäkt om 10 000 kr. har utelämnats. Nettointäkten skulle därför bli 60 000 kr. Emellertid visar den skattskyldige, att han är berättigad till avdrag med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten fastställs därför till 55 000 kr. Anses avdragsposten hänförlig till bruttointäkten 10 000 kr. synes det vara klart, att skattetillägget skall grundas på ett underlag om 5 000 kr. Detta beräkningssätt stämmer överens med praxis i mål enligt SkSL. Har de båda beloppen inte samband med varandra på nu angivet sätt, kan kvittningsfrågan bedömas enligt något av följande alternativ.

Det kan göras gällande att den betydelse resp. belopp kan ha på taxeringen skall bedömas oberoende av varandra. Den skattskyldige kunde ha deklarerat med beaktande av den senare medgivna avdragsposten. Nettointäkten hade då varit 45 000 kr. enligt deklarationen och på grund av den oriktiga uppgiften rätteligen 55 000 kr. Underlaget för beräkning av skattetillägget blir med detta synsätt 10 000 kr. Den skattskyldige bör inte komma i bättre läge vid beräkning av skattetillägget därför att han i efterhand kan åberopa en kvittningspost. Ett annat betraktelsesätt utgår från att den skattskyldige ju faktiskt deklarerat en nettointäkt om 50 000 kr. Det allmännas förlust kan aldrig ha blivit större än skatten på 5 000 kr. och det saknas därför anledning – mot bakgrund av skattetilläggets syfte – att beräkna detta på ett högre underlag.

Utredningen vill för sin del förorda det senare alternativet. Till att börja med bör framhållas att detta beräkningssätt skulle undanröja vissa problem i rättstillämpningen. Det synes också stämma mer överens med de fall då underlaget för skattetillägg reduceras på grund av låg taxering. Vidare kan

för denna ståndpunkt åberopas, att den är den enda tillämpliga vid skönstaxering, eftersom en sådan åtgärd alltid avser inkomst av förvärvskälla eller av förmögenhet (21 § TL). Detta framgår f. ö. av 116 a § andra stycket TL. Slutligen bör framhållas att den föreslagna beräkningsgrunden synes vara densamma som skall tillämpas när för lågt påförd skatt beräknas enligt SkBL (prop. 1971:10 s. 249).

Praktiska synpunkter och rättviseskäl talar enligt utredningens mening för den ordning som här förordats. Beräkningssättet bör gälla även skattetillägg vid oriktigt angiven förmögenhet. Det bör tillämpas generellt i det nu avsedda administrativa sanktionssystemet. Detta torde medföra en ändrad praxis i vissa fall av skattetillägg enligt ML.

Vad utredningen nu förordat har inte kommit till uttryck i något av utredningens författningsförslag. Författningsändring synes nämligen inte vara erforderlig för en enhetlig rättstillämpning i dessa fall utan denna torde kunna styras genom auktoritativa uttalanden om hur gällande bestämmelser bör tillämpas. För tydlighetens skull må påpekas, att de belopp man har att utgå från självfallet måste vara kvarvarande belopp sedan felräkningar som framgår av deklarationen eller motsvarande handling har rättats. En felräkning i deklarationen till den skattskyldiges nackdel skall aldrig kunna åberopas till hans fördel då den nu föreslagna kvittningsmetoden tillämpas. Vidare måste det villkoret vara uppfyllt att det avdrag i förvärvskällan, som yrkas i efterhand, inte förutsätter sådana dispositioner som medför ändring i bokslut. En annan sak är att en oriktig uppgift beträffande viss resultatreglerande åtgärd kanske i vissa fall bör kunna kvittas mot annan ej utnyttjad vinstregleringsmöjlighet.

7.11 Besvärsrätt m. m.

7.11.1 *Allmänt*

De frågor av processuell karaktär, som utredningen behandlar i förevarande sammanhang, är i första hand sådana som har samband med föreslagna ändringar i de materiella bestämmelserna. Sålunda fordrar förslaget om skattetillägg för oriktig uppgift i skatteprocessen en viss processuell reglering. För de fall där samme skattskyldig påförs mer än ett skattetillägg vid samma taxering, t. ex. efter såväl 50 som 25 procent, fordras bestämmelse om hur avgifterna skall beräknas, detta med hänsyn till progressionen i skatteuttaget. Emellertid finns även anledning att se över de nuvarande besvärsbestämmelserna. Som JO har påpekat bör dessa förtydligas. Utredningen har för sin del kommit fram till att besvärsrätten för skattskyldig bör väsentligt utvidgas och i vissa avseenden regleras självständigt i förhållande till besvärsrätten i skattemål. Utredningen anser att även andra påpekanden från JO och i motioner bör föranleda lagändring. Ett par av de önskemål om författningsändringar som har lagts fram från kritisk synpunkt kommer emellertid att sakna aktualitet sedan uppgiften att besluta om de administrativa sanktionerna enligt TL har förts över till TN, vilket beräknas ske fr. o. m. taxeringsåret 1978. Detta gäller JO:s förslag att LSM i vissa fall bör ges möjlighet att lämna över frågan om skattetillägg till ti för åtgärd liksom det av JO uttalade önskemålet att LSM bör åläggas viss utrednings-

skyldighet i de fall myndigheten har skäl anta att det beslut av TN som kan grunda skattetillägg är felaktigt.

Sanktionssystemet för de indirekta skatterna och enligt AVGL bör kompletteras efter förebild av TL:s system. Därvid måste dock hänsyn tas till de olikheter som finns i förfarandena m. m. Utredningens förslag om nedsättning av skattetillägg vid skönsbeskattning enligt ML och FFL i vissa fall medför att reglerna om senaste tidpunkt för beskattningsmyndighets rätt att besluta om skatt måste ändras.

I det följande skall de väsentliga ändringarna av processuell natur som utredningen föreslår närmare behandlas.

7.11.2 *Taxeringslagen*

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1971:10 s. 275) bör yrkande från den skattskyldige att beslut om särskild avgift skall omprövas anses föreligga även om detta har kommit till uttryck endast i hans argumentering – här avses argumentering i skattemål. JO har ansett det vara svårt för LSR att tillämpa detta uttalande. När skattskyldig argumenterar om särskild avgift i skattemålet först sedan besvärstiden för denna har löpt ut är det enligt JO ologiskt att anse att denne har besvärat sig även i avgiftsfrågan.

Det problem som JO:s uttalande närmast tar sikte på torde inte uppkomma sedan det ankommer på TN att besluta om särskild avgift. Emellertid kan frågan vidgas till att avse det större spörsmålet nämligen vid vilken tidpunkt den skattskyldiges yrkande beträffande sådan avgift senast skall vara framställt i skattemålet för att kunna prövas.

För skattskyldiga i allmänhet torde det inte utan vidare vara klart att frågan om skattetillägg – nära anknuten till taxeringen som den är – formellt ger upphov till ett särskilt mål. För skattedomstol kan det i vissa fall vara svårt att avgöra om skattskyldigs besvär över taxering också avser påfört skattetillägg. Mot denna bakgrund anser utredningen att den förevarande frågan bör lösas efter en generös princip, nämligen på så sätt att skattskyldigs yrkande att skattetillägg skall undanröjas eller sättas ned skall prövas så länge den taxering som tillägget avser inte har vunnit laga kraft. I de fall sådant yrkande – även argumenteringsvis – framställs först hos KR eller RR bör det vara möjligt för domstolen att återförvisa målet till LSR för prövning av detta, på samma sätt som f. n. sker vid extraordinära besvär i skattemål.

Den nu föreslagna bestämmelsen har sannolikt mindre betydelse i fråga om förseningsavgift än beträffande skattetillägg. Fall kan dock förekomma där den skulle fylla en funktion även beträffande den förra typen av avgift. Utredningen anser därför, att besvärsregeln bör omfatta även denna.

På grund av 116 j § TL gäller bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i 100 och 101 §§ nämnda lag i tillämpliga delar även beträffande särskild avgift. Detta har orsakat viss osäkerhet i praxis. Analogitolkning av bestämmelserna, som ju har utformats för specifika situationer i skattemålen, innebär betydande svårigheter.

Utredningen har kommit till den åsikten, att särskilda bestämmelser bör gälla för besvär i särskild ordning i fråga om skattetillägg. Sådana regler synes kunna undvaras i fråga om förseningsavgiften, bl. a. med hänsyn

till dess relativt ringa storlek och att förseningsavgiftens belopp enligt utredningens förslag direkt skall anges i beslutet om avgiften.

Besvär bör kunna anföras i särskild ordning med yrkande om att skattetillägg skall undanröjas eller sättas ned om klaganden för detta kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis. Av praktiska skäl bör sådan talan få föras endast hos skatterätten. Besvärsrätten bör avse endast sådant beslut om skattetillägg som har vunnit laga kraft. I andra fall föreligger ju klagorätt enligt vad utredningen tidigare föreslagit. Denna särskilda besvärsrätt, som alltså endast kan verka till skattskyldigs fördel, bör kunna åberopas även av ti. Besvärstiden i de nu avsedda fallen bör vara densamma som eljest gäller för besvär i särskild ordning enligt TL, alltså fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser.

Ti:s besvärsrätt regleras f. n. i 116 g § TL. Enligt detta lagrum har han rätt att hos skatterätten yrka påföring eller ändring av avgift. För han talan i fråga om taxering eller eftertaxering skall han enligt samma paragraf föra talan om särskild avgift i samband därmed. Någon besvärstid har inte särskilt angetts. Vad som eljest föreskrivs om besvärstider i TL gäller därför i tillämpliga delar i fråga om avgift.

Besvärsbestämmelserna för ti har på några punkter visat sig bristfälliga. Utredningen har funnit att även reglerna om denna besvärsrätt i viss utsträckning bör regleras särskilt och förordar följande.

Den ordinarie besvärstiden för ti:s talan mot LSM:s avgiftsbeslut bör avsevärt förlängas. Ti bör nämligen ha praktisk möjlighet att granska LSM:s beslut i avgiftsfrågor och föra den talan – till den skattskyldiges fördel eller nackdel – som en sådan granskning kan föranleda. Den nuvarande tidsramen för besvär torde endast i undantagsfall medge utrymme för sådana åtgärder från ti:s sida. När uppgiften att besluta om särskild avgift går över på TN och således antalet beslutande organ väsentligt ökar, kommer ett tyngre ansvar för en enhetlig rättstillämpning att vila på ti. Utredningen föreslår av dessa skäl att ti:s besvärstid skall avse hela året efter taxeringsåret.

Bestämmelsen att ti skall föra talan om avgift avseende taxering i samband med talan som förs i fråga om taxeringen är ej entydig. Bl. a. kan det vara tveksamt vid vilken tidpunkt yrkandet om avgift senast skall vara framställt. Utredningen föreslår den ordningen att ti:s avgiftsyrkande skall vara framställt innan hans talan om taxeringen har prövats. Detta innebär bl. a. att han inte kan yrka att avgift påförs i annan instans än där han har väckt talan om taxeringen, om avgiftsfrågan har samband med taxeringsmålet.

Taxeringsmål anses vara en s. k. beloppsprocess. Detta innebär att en kvittningsinvändning regelmässigt tas upp till prövning. Däremot är det f. n. inte generellt möjligt för ti att yrka att särskild avgift skall påföras i den mån hans kvittningsinvändning godtas. Den situationen kan alltså inträffa, att ti medger den skattskyldiges yrkande att få tillgodoräkna ett tidigare vägrat avdrag men å andra sidan kvittningsvis invänder att denne är skattskyldig för en utelämnad intäkt. Invändningen kan godtas av domstolen. Denna saknar emellertid möjlighet att pröva yrkande om skattetillägg för den oriktiga uppgiften beträffande intäktsposten. För att kunna yrka avgiftspåföring måste ti avstå från kvittningsinvändningen och i stället föra talan om eftertaxering av intäkten och skattetillägg i samband därmed. Situationen är inte ovanlig i praktiken framför allt inte i de fall då skattetillägg

vid skönstaxering i avsaknad av deklaration skall sättas ned därför att deklaration har lämnats. Har denna ingetts sedan besvärstiden för ti:s talan mot taxeringen har gått till ända saknas f. n. möjlighet att yrka skattetillägg på grund av felaktighet i deklarationen, som kvittningsvis påtalas. Utredningen anser att förfarandet med eftertaxering i de nu avsedda fallen medför en processuellt sett otymplig omgång och föreslår, att en regel införs som medger rätt för ti att yrka skattetillägg med stöd av invändning om kvittning.

De nu skisserade reglerna om ti:s besvärsrätt i fråga om särskild avgift bör gälla även vid eftertaxering och besvär i särskild ordning enligt 101 § TL. En förutsättning för att tillämpa dem bör vara att ti:s talan beträffande taxeringen tas upp till prövning, vilket får särskild betydelse vid eftertaxering och besvär i särskild ordning.

Som framgått av det föregående föreslår utredningen att även oriktiga uppgifter i skattemål skall kunna föranleda skattetillägg. Det bör självfallet vara ti:s uppgift att yrka sådan avgiftspåföring. Har uppgiften godkänts i skattemålet kan sådan talan föras i samband med yrkande om eftertaxering. Det fallet då uppgiften inte har godtagits fordrar däremot en särskild reglering av talerätten. För sådan talerätt bör krävas att den oriktiga uppgiften verkligen har prövats i målet och underkänts. Är målet desert bör oriktig uppgift i detta således inte kunna leda till skattetillägg. Det finns nämligen enligt utredningens mening inte behov av skydd mot oriktig uppgift i en skatteprocess, om uppgiften inte har skapat risk för en felaktig taxering. En sådan risk kan däremot anses ha förelegat i vissa fall när oriktig uppgift återtas av den skattskyldige eller han återkallar sin talan. Har denna åtgärd inte skett frivilligt bör skattetillägg kunna påföras för oriktig uppgift i processen liksom detta kan ske när oriktig uppgift i deklaration har rättats. Vidare finns skäl att tidsmässigt begränsa ti:s möjlighet att yrka avgiftspåföring i de nu avsedda fallen. Utredningen anser att sådant yrkande för att kunna prövas skall framställas inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut meddelats i taxeringsmålet. Av processuella skäl bör yrkandet framställas hos LSR, oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften har lämnats.

Enligt 101 § TL får ti besvära sig i särskild ordning även till skattskyldigs nackdel om dennes taxering har blivit oriktig på grund av felräkning, missskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Motsvarande bör gälla även i fråga om påföring av skattetillägg. Med den nuvarande ordningen för avgiftsbeslut kan inträffa, att LSM av förbiseende underlåter att pröva avgiftsfråga där så bort ske. Även i detta fall bör det vara möjligt för ti att anföra besvär i särskild ordning och därvid yrka att skattetillägg påförs.

Enligt RSV:s föreskrifter bör eftergiftsbestämmelserna i viss utsträckning iakttas ex officio. Utredningen anser att den regeln bör lagfästas, att eftergiftsbestämmelserna skall beaktas även om yrkande om eftergift ej har framställts, i den mån detta föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

F. n. regleras ej utförligare vad ett avgiftsbeslut skall innehålla. Detta torde ha lett till viss ojämnhet i praxis. Bl. a. rättssäkerhetssynpunkter talar emellertid för att beslutet blir tillräckligt tydligt för att den skattskyldige skall kunna få klart för sig vad det innebär och den debiterande myndigheten skall ha ett säkert underlag för sina åtgärder. Utredningen föreslår den be-

stämmelsen att beslut om särskild avgift skall ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas och underlaget för avgiftsberäkningen. Beträffande förseningsavgift bör beslutet ange avgiftens storlek.

Skattetillägg kan enligt lagförslaget utgå efter olika grunder vid en och samma taxering. Detta medför behov av en bestämmelse om hur avgifterna skall räknas ut för att det skall kunna undvikas att flera skattetillägg uträknas på grundval av den högsta marginalskatten vid debiteringen. Det önskade resultatet nås, om den skatt som belöper på de sammanlagda underlagen för tilläggen först räknas ut och detta skattebelopp sedan fördelas på de olika tilläggen efter den kvotdel som resp. underlag utgör av de sammanlagda underlagen. Regeln bör gälla även då skattetillägg påförs vid eftertaxering om tillägg tidigare har påförts vid den årliga taxeringen.

Vad utredningen föreslagit om besvärsrätt m. m. i avgiftsmål får till följd, att motsvarande bestämmelser i TL inte skall tillämpas i sådant mål. Dessa bör därför uttryckligen undantas från sådan tillämpning. Av annat skäl bör detsamma gälla i fråga om föreskriften i 105 § TL om överflyttning ex officio av taxering på annan skattskyldig m. m. Skattetillägg bör självfallet inte kunna påföras enligt ett sådant extraordinärt förfarande. Eftertaxeringsbestämmelserna bör också undantas (114 §). Enligt utredningens mening bör oriktig uppgift i ett avgiftsmål inte grunda särskild möjlighet för det allmänna att ompröva utgången i målet.

7.11.3 *Mervärdeskattelagen*

Inom mervärdebeskattningen bör införas motsvarande bestämmelser som i TL. Vissa skillnader i förslagen är motiverade av det annorlunda beskattningsförfarandet och AO:s begränsade besvärsrätt enligt ML.

Beskattningsförfarandet i första instans enligt ML är utformat så att LST vanligen inom en mycket vid tidsram kan handha beskattningsfrågor. Om nya omständigheter ger anledning till att ändra ett tidigare föreliggande beslut kan således nytt preliminärt beslut i beskattningsfrågan meddelas under en tid av tre år efter utgången av det kalenderår under vilket den aktuella redovisningsperioden infaller. Därefter blir det preliminära beslutet automatiskt "slutligt" och kan ändras endast efter besvär. Ordinarie besvärsrätt förutsätter att ett slutligt beslut har meddelats av LST. Detta sker på begäran av den skattskyldige. AO kan däremot inte på eget initiativ anföra besvär. Även efterbeskattning sker i första instans på LST:s initiativ. Den helt övervägande delen av beslut om efterbeskattning kan på grund härav meddelas av LST inom en tidsperiod av sex år efter redovisningsårets utgång. AO:s roll är i praktiken begränsad till att han inträder som den skattskyldiges motpart då denne har anfört besvär över slutligt beslut av LST eller beslut om efterbeskattning. Samma ordning gäller i avgiftsprocessen.

Utredningen har inte ansett det nödvändigt att utvidga AO:s rätt att i den ordinära processen yrka påföring eller höjning av särskild avgift. Däremot bör han liksom den skattskyldige få möjlighet att under pågående skatteprocess framställa yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift även om avgiften inte har något samband med skattefrågan.

Av samma skäl som redovisats beträffande skattetillägg enligt TL bör vidare införas en extraordinär prövningsrätt i fråga om yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg när beslut om sådan avgift har vunnit laga kraft. Sådant yrkande bör kunna prövas av LST inom en sexårsperiod under förutsättning att nya omständigheter eller nytt bevis kan åberopas till stöd härför. Förslaget innebär att det blir möjligt för den skattskyldige och AO att inom den angivna besvärstiden alltid få yrkande om eftergift prövat i första instans.

Enligt bestämmelser i 55 § har AO extraordinär besvärsrätt i vissa särskilt angivna fall. Dessa motsvarar i princip vad som gäller för ti enligt TL. AO:s besvärsrätt är begränsad i fråga om talan till den skattskyldiges nackdel. Den omfattar endast felaktigheter som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I analogi med utredningens förslag beträffande TL bör i ML föras in en bestämmelse som ger AO rätt att föra talan om särskild avgift som har samband med besvär i särskild ordning i skattefrågor. Därutöver bör AO:s besvärsrätt regleras endast i ett särskilt angivet fall, nämligen då skattetillägg inte har påförts eller påförts med för lågt belopp och detta beror på felräkning, misskrivning eller uppenbart förbiseende. Någon motsvarighet till den föreslagna möjligheten för ti att föra talan om skattetillägg när frågan om tillägg inte har prövats av LSM ehuru detta bort ske anser utredningen inte erforderlig på mervärdeskattens område.

7.11.4 *Förfarandelagen*

Liksom i fråga om mervärdeskatten bör förslagen till ändrade processregler på punktskatteområdet väsentligen utformats med de föreslagna bestämmelserna i TL som förebild. Beskattningsförfarandet enligt FFL skiljer sig emellertid i flera hänseenden från såväl förfarandet enligt TL som det enligt ML. I det följande behandlas utredningens förslag främst till den del det avviker från förslagen på de andra områdena.

Rätten att meddela beslut om fastställande av skatt är enligt FFL begränsad till ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket viss beskattningsperiod har gått till ända. Besluten kan vara antingen preliminära eller slutliga. Ett preliminärt beslut blir automatiskt slutligt vid utgången av den tid som enligt ovan gäller för att meddela beslut om fastställande av skatt. Beskattningsmyndigheten har möjlighet att fatta nytt preliminärt beslut för en och samma beskattningsperiod. Besvär över slutliga beslut anförs hos KR.

FFL innehåller inte några bestämmelser om extraordinär besvärsrätt. Med TL som förebild föreslår emellertid utredningen att den skattskyldige och även AO i fråga om icke lagakraftvunna beslut skall få möjlighet att under pågående process yrka undanröjande eller nedsättning av särskild avgift. Sådant yrkande skall kunna göras även om avgiften inte har något samband med skattefrågan. Vidare föreslås att prövningsrätt införs i fråga om yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg när beslut om sådan avgift har vunnit laga kraft. Sådant yrkande skall prövas av beskattningsmyndigheten före utgången av femte året efter det kalenderår under vilket beskattningsperioden har gått till ända under förutsättning att nya omstän-

digheter eller nytt bevis kan åberopas till stöd härför.

Både i fråga om TL och ML föreslår utredningen att ti resp. AO skall ha besvärsrätt när skattetillägg har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Enligt gällande bestämmelser i FFL ankommer det i sådana fall på beskattningsmyndigheten att meddela beslut om rättelse. Utredningen finner därför inte skäl att i nu avsedda hänseenden föreslå ändring i FFL.

I likhet med vad som har föreslagits i TL och ML föreslås att AO skall få föra talan hos KR om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt. Talan skall föras inom ett år efter utgången av den månad då slutligt beslut har meddelats i målet. Det bör i sådana fall vara möjligt för domstolen att återförvisa målet till beskattningsmyndigheten för prövning av yrkandet.

7.11.5 *Vägtrafikskattelagen m. fl. författningar*

VL innehåller inte några processuella regler beträffande särskild avgift. I detta hänseende hänvisas till vissa bestämmelser i FFL. Denna ordning bibehålls i utredningens förslag. Vad som har föreslagits i föregående avsnitt beträffande FFL i nu förevarande avseende blir därför tillämpligt även i fråga om särskild avgift enligt VL.

Vissa ändringar i andra författningar måste vidtas till följd av förslagen beträffande FFL. Sålunda bör hänvisningen i 41 a § stämpelskattelagen (1968:304) till vissa paragrafer i FFL ändras. Vidare bör 56 § andra stycket stämpelskattelagen utformas efter förebild av utredningens förslag till motsvarande paragraf i FFL. Slutligen bör hänvisningen i 6 § lagen (1976:298) om statsplombering av utsäde och om växtförädling till vissa paragrafer i FFL ändras.

7.11.6 *Avgiftslagen*

Processuella ändringar bör vidtas i AVGL motsvarande dem som föreslagits beträffande TL. I det följande skall endast några påpekanden göras.

I likhet med vad som har föreslagits på övriga tillämpningsområden för de skatteadministrativa sanktionerna bör – oavsett vad som eljest föreskrivs om besvär – arbetsgivares yrkande beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift prövas om beslutet om avgiftsunderlaget inte har vunnit laga kraft.

AVGL innehåller inte några bestämmelser om extraordinär besvärsrätt. Utredningen föreslår emellertid att en sådan rätt införs i fråga om avgiftstillägg. Arbetsgivares talan om undanröjande eller nedsättning av tillägg bör enligt utredningens mening prövas av RFV om framställning härom har inkommit dit inom sex år från utgången av det utgiftsår tillägget avser och han kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.

Enligt 49 § i dess nuvarande lydelse gäller AVGL:s bestämmelser om arbetsgivares avgift i tillämpliga delar även beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift om ej annat framgår av de särskilda bestämmelserna härom. I 13 § anges under vilka förutsättningar RFV utanför det ordinära avgiftsförfarandet får ändra avgiftsunderlag som har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I 14 § regleras

villkoren för att få fastställa avgiftsunderlag i extraordinär väg när arbetsgivare har lämnat oriktigt meddelande i uppgift eller upplysning till ledning för avgiftsberäkningen. Utredningen föreslår av samma skäl som för motsvarande ändringsförslag i TL en bestämmelse som klart anger i vad mån avgiftstillägg och förseningsavgift får påföras i de nu avsedda fallen.

7.11.7 *Uppbördslagen*

Utredningen har funnit det påkallat att föreslå vissa ändringar i UBL. Dessa betingas delvis av ändringsförslagen i fråga om TL och är i dessa fall av redaktionell art. I sakligt hänseende föreslås ändringar som syftar till att restitution av särskild avgift enligt TL skall följa samma regler som i dessa avseenden gäller för inkomst- och förmögenhetsskatt. Ett tillägg bör i förtydligande syfte göras i reglerna om anstånd med betalning av sådan avgift.

Enligt 1 § UBL förstås med skatt enligt lagen bl. a. "avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringslagen". De ändringar som har föreslagits i TL medför att det citerade uttrycket bör bytas ut mot "skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen". Samma ändring bör göras i 2 § 3 mom., 13 § första stycket, 27 § 3 mom. andra stycket, 32 § andra stycket och 49 § 5 mom. I 2 § 4 mom. femte stycket bör orden "förseningsavgift enligt 116 c § taxeringslagen" bytas ut mot "förseningsavgift enligt taxeringslagen".

I 49 § 1–4 mom. finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt m. m. För det fall att särskild avgift enligt TL ej direkt omfattas av dessa bestämmelser gäller enligt paragrafens femte moment, att de förstnämnda bestämmelserna i tillämpliga delar skall gälla även beslut om sådan avgift. För tydlighetens skull bör tilläggas att detsamma skall gälla i fråga om nedsättning av skattetillägg med stöd av 116 d § TL.

I 68 § 4 mom. andra stycket finns bestämmelser om rätt att i vissa fall ta i anspråk eller innehålla preliminär skatt och ränta för betalning av tillkommande skatt som har debiterats eller kan antas bli påförd. F. n. gäller inte bestämmelserna i fråga om tillkommande skatt som avser särskild avgift enligt TL. De gäller inte heller i fråga om tillkommande skatt som debiterats på grund av taxering för förmögenhet. Utredningen föreslår att bestämmelserna kompletteras i dessa båda hänseenden.

Enligt 87 § andra stycket kan ti anmäla hinder mot restitution av skatt med den verkan att restitution i princip inte får ske om taxeringen har fastställts till lägre belopp än ti har yrkat eller medgett. Bestämmelsen gäller enligt tredje stycket även i uppbördsmål där AO har besvärsrätt. Utredningen föreslår att bestämmelsen skall ändras till att gälla även i mål om särskild avgift enligt TL.

7.12 Ikraftträdande m. m.

Av tekniska och organisatoriska skäl blir det nödvändigt att räkna med en ej alltför kort förberedelsetid innan de föreslagna bestämmelserna kan träda i kraft. RSV och RFV måste ha tid på sig att utfärda nya föreskrifter och anvisningar och fastställa nya formulär m. m. Den personal som skall besluta om skattetillägg bör informeras och utbildas i de nya bestämmelserna.

Dessa bör om möjligt träda i kraft vid samma tidpunkt åtminstone i vad de avser skatteområdet. Det sagda har dock mindre betydelse beträffande utredningens förslag om lägre skattetillägg i vissa fall.

Enligt principuttalande i prop. 1975:87 om riktlinjer för en ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. skall TN ta över LSM:s nuvarande uppgift att besluta om särskild avgift. Detta avses ske fr. o. m. 1978 års taxering. Utredningens förslag i fråga om TL, som har utformats på grundval av nu gällande ordning, måste bearbetas och anpassas till TN:s nya beslutsfunktion.

Utredningen har sålunda antagit att de föreslagna bestämmelserna i huvudsak kan träda i kraft tidigast den 1 januari 1978.

En särskild frågeställning föreligger i fråga om förslagen om ändring i AVGL. I betänkandet Försäkringsrätt och försäkringsöverdomstol (SOU 1976:53) föreslås en helt ändrad besvärsväg för avgiftsärenden m. m. Enligt förslaget skall besvärsprövningen av mål om arbetsgivaravgift m. m. flyttas över till besvärsorganisationen på skatteområdet. Under ett övergångsskede avses dock den föreslagna försäkringsrätten i Stockholm vara första besvärsinstans och försäkringsöverdomstolen högsta instans vid besvärsprövning inom nämnda ärendegrupper. Förslagen bearbetas f. n. inom socialdepartementet. Enligt utredningens mening finns skäl att avvakta med genomförandet av dess förslag på AVGL:s område till dess de kan infogas i den sålunda föreslagna besvärsordningen. Detta gäller i synnerhet de processuella reglerna i utredningens förslag, medan de föreslagna materiella bestämmelserna i vad de avser lägre avgiftstillägg torde kunna genomföras oavsett förslagen i nämnda betänkande.

De föreslagna ändringarna i sanktionssystemet är av skiftande karaktär. Flera av dem är närmast redaktionellt betingade. De förslag som avser materiella ändringar innebär i huvudsak att de nuvarande reglerna mildras. Några förslag innebär dock en skärpning. De förslag som rör besvärsrätt utvidgar denna såväl för den skattskyldige som för det allmänna.

När det gäller frågan om ändringsförslagen skall gälla retroaktivt, dvs. generellt beaktas vid beslutsfattande efter ikraftträdandet, har utredningen gjort följande överväganden.

Det torde följa av allmänna rättsgrundsatser att regler av materiellt innehåll som innebär skärpning av sanktioner inte skall tillämpas retroaktivt. Förslaget innehåller sådana bestämmelser och för tillämpning av dem bör alltså den nu angivna regeln gälla generellt.

I fråga om sådana föreslagna regler av materiellt innehåll som innebär lättnader finns skäl som talar såväl mot som för en retroaktiv tillämpning av dem. För straffprocessen gäller att i valet mellan att tillämpa äldre och senare lagregel skall den regel väljas som medför det mildare straffet. För de administrativa avgifterna, såsom t. ex. restavgift, torde däremot generellt gälla att varken skärpande eller mildrande bestämmelse tillämpas retroaktivt. Också vid införandet av det skatteadministrativa sanktionssystemet har denna princip valts. Dessa sanktioner skall nämligen ej tillämpas i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet. Situationen var emellertid inte fullt jämförbar med den nu föreliggande, beroende på att man då hade att ta hänsyn till den avkriminalisering som det nya systemet innebär. I det enskilda fallet skulle inte

med säkerhet kunna avgöras om tillämpning av SkSL:s bestämmelser eller det skatteadministrativa systemet medförde den lindrigare påföljden (prop. 1971:10 s. 309).

Till att börja med kan konstateras, att det skulle medföra stora praktiska problem om de lindrigare reglerna för skattetillägg skulle tillämpas retroaktivt. Om de föreslagna reglerna om utsträckt besvärstid för skattskyldig ges tillbakaverkande kraft, kommer besvär med yrkande om avgiftsberäkning efter lägre procentsats att uppgå till flera tusental. Det skulle röra sig om en omprövning av åtskilliga av de skatte- och avgiftstillägg, som påförts för de senaste fem åren. Möjligt vore att låta den lindrigare beräkningen verka retroaktivt endast på sådana fall som inte slutligt prövats vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Från rättvisesynpunkt synes det emellertid mindre tilltalande att skattskyldiga som har anfört besvär över beslut om skattetillägg och vilkas besvär inte slutligt prövats enbart av dessa anledningar skulle behandlas förmånligare än andra skattskyldiga som påförts sådan avgift.

Enligt utredningens mening bör den förevarande frågan kunna avgöras utan hänsyn till vad som gäller beträffande retroaktiv tillämpning av påföljdsbestämmelser på andra områden. Det gäller här en ny form av sanktioner som påförs i en massärendeprocess. Praktiska hänsyn och önskemålet om lika behandling av alla skattskyldiga för försummelser som avser uppgiftslämnande för en och samma tidrymd väger här tungt. Mot bakgrund av dessa synpunkter föreslår utredningen den principen, att de materiella bestämmelserna skall gälla fr. o. m. visst taxeringsår eller från utgången av viss redovisningsperiod vare sig de verkar mildrande eller skärpande i fråga om avgiftens storlek.

Från nu angivna princip bör emellertid göras det undantaget, att de nya bestämmelserna generellt skall gälla i fråga om felaktighet eller underlåtenhet som har inträffat efter ikraftträdandet. Detta innebär t. ex. för TL:s del, att oriktig uppgift i mål om taxering, som lämnas efter ikraftträdandet, kan medföra skattetillägg oavsett vilket taxeringsår uppgiften avser, men även att bestämmelsen om lägre skattetillägg i visst fall liksom beträffande hälfteneftergift kan bli tillämplig i sådant fall.

Vad angår de processuella bestämmelserna ligger saken annorlunda till. Från principell synpunkt finns inte hinder för att de tillämpas retroaktivt. Administrativt merarbete torde visserligen uppkomma därigenom men sannolikt bli mindre omfattande. De föreslagna processuella reglerna verkar i huvudsak till den skattskyldiges fördel.

De förslag till övergångsbestämmelser som nu skisserats bör i princip gälla över hela fältet.

8 Specialmotivering till författningsförslagen

8.1 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

8.1.1 *Allmänt*

Ett nytt moment, 4 mom., föreslås infört i 16 § TL. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar ordagrant nuvarande 18 § TK och avser LST:s skyldighet att upprätta taxeringsavi. Oriktig uppgift som kan rättas med ledning av bl. a. taxeringsavi föreslås medföra endast halvt skattetillägg (25 procent) enligt förslagets 116 a § tredje stycket. Bestämmelser om upprättande av taxeringsavi har därigenom fått en sådan vikt att den har ansetts böra infogas i TL. Förslaget, som inte torde fordra någon ytterligare kommentar, medför att 18 § TK bör ändras.

Övriga ändringar enligt förslaget avser bestämmelserna i kapitel XIV a med rubriken "Om särskilda avgifter". Samtliga paragrafer i kapitlet föreslås ändrade, några dock endast redaktionellt. Kapitlet har utökats med elva nya paragrafer, 116 k–116 u §§, i huvudsak till följd av att den gällande 116 a § föreslås bli uppdelad i tre nya paragrafer och att nya besvärsregler m. fl. processuella regler föreslås.

Vissa bestämmelser i förslaget är till sitt innehåll helt nya. Enligt 116 a § första stycket kan skattetillägg påföras även vid oriktig uppgift i taxeringsmål och enligt tredje stycket samma paragraf skall tillägg i vissa fall beräknas efter 25 i stället för 50 procent. Skattetillägg får enligt 116 h § tredje stycket under vissa förutsättningar efterges med hälften. Genom 116 m § andra stycket utvidgas den skattskyldiges rätt att föra talan mot beslut om särskild avgift högst väsentligt. Vad som skall gälla om ti:s ordinära besvärsrätt anges i 116 n §. Även dennes besvärsrätt utvidgas. Bestämmelserna om extraordinär talerätt i 116 o § saknar motsvarighet i gällande rätt. I 116 p § första stycket föreskrivs skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift och i 116 q § regleras vad beslut om särskild avgift skall innehålla; dessa bestämmelser är också helt nya.

Förutsättningarna för att påföra skattetillägg och grunderna för hur denna avgift skall beräknas anges i 116 a–116 f §§ och motsvarande bestämmelser i fråga om förseningsavgift i 116 g §. Eftergift av särskild avgift regleras i 116 h och 116 i §§, varefter i 116 j och k §§ införts bestämmelser om behörighet att besluta om sådan avgift och om handläggning av avgiftsfrågan. Bestämmelser om besvär finns i 116 l–116 o §§. Därefter har i 116 p § angetts vad som skall beaktas ex officio i ärende eller mål om särskild avgift och i 116 q § vad ett beslut om skattetillägg eller förseningsavgift skall innehålla.

I 116 r § finns bestämmelser om debitering av avgift. I fråga om de återstående föreslagna paragraferna kan nämnas, att i 116 t § har intagits en bestämmelse om i vilken utsträckning TL:s bestämmelser i övrigt skall gälla beträffande särskild avgift.

8.1.2 *Villkor för påföring av skattetillägg, m. m.*

116 a §

Paragrafen har tre stycken. De båda första motsvarar det första stycket enligt paragrafens gällande lydelse. Det tredje stycket är helt nytt. De nuvarande andra – fjärde styckena motsvaras närmast av de föreslagna 116 b–116 e §§.

Första stycket innehåller – liksom f. n. – villkoren för att skattetillägg skall kunna påföras vid oriktig uppgift. Genom den tillagda andra punkten i detta stycke framgår motsättningsvis, att med uttrycket "avgivet till ledning vid taxeringen" i *första punkten* avses meddelande till TN.

Det inträffar att den skattskyldige lämnar uppgifter i meddelande till TN sedan deklaration har avgetts. Ändras därigenom en i deklarationen lämnad uppgift eller tillförs ytterligare fakta för bedömning av sådan uppgift skall detta beaktas då frågan om skattetillägg skall bedömas. Oriktig uppgift som medför skattetillägg kan alltså föreligga om skattskyldig har angett visst inkomstbelopp i sin deklaration och därefter skriftligen felaktigt uppger att beloppet är lägre.

Beträffande förutsättningarna i övrigt för skattetillägg enligt gällande rätt skall endast erinras om att den oriktiga uppgiften måste vara sådan att den direkt påverkar skatteberäkningen om den godtas, dvs. taxeringen skulle i så fall bli lägre (jfr prop. 1971:10 s. 265 f). I regel skall uppgiften således avse den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet eller annan omständighet som på grund av lag eller annan författning har betydelse för skatteberäkningen. Om den endast indirekt påverkar skatten medför den inte skattetillägg för oriktig uppgift; sålunda kan t. ex. sådan avgift inte påföras enbart av den anledningen att den skattskyldiges uppgifter om hans levnadskostnader eller dylikt inte godtas vid fråga om skönsmässig höjning av taxeringen.

Ytterligare synpunkter på förutsättningarna för skattetillägg vid oriktig uppgift lämnas i kommentaren till 116 f §. I fråga om beräkning av underlaget för skattetillägg i kvittningssituation hänvisas till avsnittet 7.10.

Andra punkten i första stycket innehåller en nyhet. Där anges att skattetillägg skall påföras även när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om sin taxering, om uppgiften är sådan att den skulle ha föranlett skattetillägg om den skriftligen hade lämnats till ledning vid taxeringen.

Bestämmelsen innebär att området för avgiftspåföring utvidgas. Enligt rättspraxis kan f. n. skattetillägg inte påföras vid oriktig uppgift som lämnats först i mål om taxering. På grund av den föreslagna 116 s § skall bestämmelsen gälla även i mål om eftertaxering.

För att oriktig uppgift i taxeringsmål skall medföra skattetillägg fordras att avgift skulle ha påförts om uppgiften skriftligen hade lämnats vid taxeringen. De villkor som gäller för avgiftspåföring till följd av TN:s beslut om taxering har alltså motsvarande tillämpning i det fall som den nya be-

stämmelsen avser, dock med den avvikelsen att även muntligt lämnad oriktig uppgift i taxeringsmål kan medföra skattetillägg varom mera i det följande.

Av det föregående följer att inte alla slags oriktiga uppgifter som skattskyldig lämnar i mål om taxering kan föranleda skattetillägg. Först och främst måste det vara fråga om sådan uppgift som han enligt lag eller annan författning har att avge till ledning vid sin egen taxering. Upplysningar som lämnas för annat ändamål eller till ledning vid annans taxering omfattas inte av påföljdssystemet. Uppgiften måste ha direkt betydelse för skatteberäkningen. Denna skulle ha blivit lägre om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Detta följer av 116 a § andra stycket. I princip skall det vara fråga om sådan uppgift som skall lämnas i deklaration eller bilaga till denna eller, på förfrågan av TN, som komplettering till uppgifter i deklarationen.

Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats i mål om taxering. Har den avgetts i annan typ av mål, t. ex. mål om eftergift av skattetillägg, kan den inte beivras genom skattetillägg.

Den oriktiga uppgiften skall vidare ha lämnats först i mål om taxering. Har den avgetts tidigare skall inte någon ny påföljd beslutas. I princip måste det vara fråga om en uppgift avseende ett tidigare ej diskuterat sakförhållande. Har TN höjt en deklarerad inkomst och vidhåller den skattskyldige i sina besvär uppgiften i sin deklaration – eller kanske går med på någon höjning av det deklarerade beloppet – har någon oriktig uppgift inte lämnats "först i mål om taxering". Så blir däremot i princip fallet om han i taxeringsmål felaktigt gör gällande att hans inkomst har varit lägre än vad han tidigare har uppgett.

Det är utan betydelse i vilken typ av handling som den oriktiga uppgiften har lämnats. Syftet med bestämmelserna om skattetillägg är ju att understryka den skattskyldiges sanningsplikt. Fråga om sådan avgift kan således aktualiseras för oriktiga uppgifter som förekommer i besvärsskrift, genmäle, annat svaromål eller annan handling.

Som framgått kan till skillnad från vad som gäller i fråga om oriktig muntlig uppgift till ledning för TN:s granskning den skattskyldige ådra sig skattetillägg för oriktig uppgift som han muntligen lämnar vid förhandling i taxeringsmål. Det ligger i sakens natur, att det här måste vara fråga om muntlig uppgift som den skattskyldige har lämnat inom processens formella ram, alltså vid muntlig förhandling. Ansvaret inträder först när den skattskyldige har avslutat sin muntliga redogörelse i dess helhet. Rättar han sin utsaga dessförinnan går han i varje fall fri från ansvar.

Lämnar skattskyldig i en fråga flera olika uppgifter i mål om taxering, varav en är riktig, får frågan om påföljdsansvar bedömas mot bakgrunden av bestämmelsen om frivillig rättelse i den föreslagna 116 f § tredje stycket.

Den föreslagna bestämmelsen gäller även i de fall att den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet. Detta kan bero på t. ex. att den skattskyldige återtagit uppgiften eller sin talan eller att – vid kvittningsvis framförd invändning från skattskyldigs sida – det inte har varit aktuellt att bedöma uppgiften enär ti:s talan har ogillats. Från det nu angivna föreslås emellertid två undantag. Det ena avser det fallet då uppgiften inte har kunnat prövas därför att besvären – den skattskyldiges eller ti:s – har anförts för sent. Det andra undantaget föreligger när prövning uteslutits därför att besvärsrätt

"eljest" ej förelegat. Därmed åsyftas att besvär anförts under åberopande av 100 eller 101 § TL, men där avsedd besvärsrätt har ansetts ej föreligga.

De båda undantagen föreslås med hänsyn till att en oriktig uppgift i deserta mål inte kan anses innebära någon fara från beskattningssynpunkt; situationen kan närmast jämställas med den som föreligger vid otjänligt försök i brottssammanhang.

Besvärsrätten för ti vid fall av oriktig uppgift i taxeringsmål regleras i den föreslagna 116 n § tredje stycket.

Fall av oriktig uppgift som lämnas först i taxeringsmål synes vara sällsynta. I avsnittet 7.7 har framhållits, att den föreslagna bestämmelsen framför allt betingas av konsekvenshänsyn och av det önskvärda att åtal för skattebrott eller försök till sådant brott skall kunna undvikas i fall som inte föranleder åtal då den oriktiga uppgiften har lämnats till TN.

Andra stycket i den föreslagna 116 a § motsvarar senare delen av första stycket i paragrafens gällande lydelse. Orden "till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres" har ersatts med "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts". Det senare uttrycket har valts särskilt med hänsyn till fall av skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteprocessen. Vidare har i förslaget av redaktionella skäl "med honom samtaxerad person" bytts ut mot "med honom samtaxerat barn". Stycket innehåller också ett tillägg som avser det fallet, att skattskyldigs dödsbo samtaxeras med efterlevande make eller barn. Även då skall underlaget för skattetillägg beräknas på det sätt som anges i stycket. Ändringsförslaget är ett förtydligande och torde stämma överens med gällande rätt; dock synes frågan om dödsbo och avlidens barn i något fall skall samtaxeras till förmögenhetsskatt vara tveksam.

Som framhållits i det föregående följer av bestämmelsen i andra stycket att skattetillägg kan påföras endast om uppgiften har kunnat påverka skatteberäkningen. Underlaget för avgiften är således högst den beskattningsbara inkomsten resp. skattepliktiga förmögenheten.

Innehållet i *tredje stycket* är nytt. Där anges de fall i vilka skattetillägg skall beräknas efter 25 i stället för 50 procent. Gemensamt för dessa fall är det förhållandet att risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig. På den subjektiva sidan motsvarar denna låga risk vanligen att den skattskyldige inte har avsett att dra undan skatt genom felaktigheten. I dagligt tal brukar hans förfarande betecknas som "slarv". Motsvarande uttryck inom straffrätten är "oaktsamhet" eller "grov oaktsamhet". Det avgörande motivet bakom förslaget att mildra reaktionen i de nu avsedda fallen är emellertid, att risken för att den oriktiga uppgiften inte skulle upptäckas oftast är obetydlig på grund av att det kontrollmaterial, som bestämmelsen anger, skall vara tillgängligt vid taxeringen utan att TN behöver ta särskilda initiativ för detta.

Från bestämmelsen om den lägre procentsatsen finns emellertid ett undantag. Om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter i syfte att dra undan skatt, skall skattetillägget beräknas efter den högre procentsatsen. Den lindrigare avgiftsberäkningen får inte medföra att avgiften utgår med lägre belopp än 100 kr.

Det kontrollmaterial, som anges i bestämmelsen, är taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår; för taxe-

ringen tillgänglig underrättelse från annan TN samt till vederbörande myndighet inkommen uppgift som det enligt denna lag åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

Ordet taxeringsavi finns f. n. inte i TL. Detta har föranlett det föreslagna nya momentet i 16 §.

Taxeringsavin innehåller f. n. uppgift om bl. a. skattskyldigs civilstånd, barn under 18 år och 16 år, debiterad kvarstående eller överskjutande skatt samt kvarskatteavgift och ö-skatteränta. Fr. o. m. 1978 torde den ange även fastighetsinnehav och fastighetens taxeringsvärde.

Självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret hör till det relevanta kontrollmaterialet. Enligt 17 § TK skall nästföregående års självdeklarationer sändas till TN. Har den skattskyldige på grund av ändrat räkenskapsår inte taxerats det föregående taxeringsåret får deklarationen för den skattskyldiges näst sista beskattningsår anses relevant vid tillämpning av bestämmelsen.

För fel som kunnat rättas med ledning av taxeringsavi eller den i lagrummet avsedda självdeklarationen tillämpas den lägre procentsatsen även om sådan handling inte varit tillgänglig vid taxeringen. Det förutsätts att i administrativ ordning utfärdas föreskrifter om att deklarationer som bearbetas i taxeringsstatistiskt syfte eller kopior av dem blir tillgängliga vid TN:s arbete.

Enligt 22 § TK skall under taxeringsarbetets gång utan dröjsmål till andra TN lämnas meddelande om förhållanden som kan vara av betydelse vid taxeringen inom dessa nämnder. Så sker regelmässigt beträffande periodiskt understöd. För att den lägre procentsatsen skall kunna tillämpas fordras i detta fall att underrättelsen från annan TN verkligen har varit tillgänglig vid taxeringen.

Skyldigheten för arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna uppgift till ledning för annans taxering regleras i bl. a. 37 och 38 samt 40 och 42 §§ TL. Bestämmelserna omfattar en rad sinsemellan olika typer av uppgifter. Hit hör bl. a. inkomstuppgift för anställning eller uppdrag och åtnjuten pension. Undantag från uppgiftsskyldigheten föreskrivs angående bl. a. folkpension och smärre inkomstbelopp. Bestämmelserna omfattar också bl. a. uppgifter från RFV samt vissa uppgifter från allmän försäkringskassa och från arbetslöshetskassa och ytterligare om inköp av vissa produkter från jordbruk m. m. (37 §). Handelsbolag, kommanditbolag och rederi skall lämna vissa uppgifter om sin verksamhet och om delägarna (38 §). Penninginrättning skall efter RSV:s bestämmande lämna uppgift om insättares medel m. m. (40 §), samt bostadsförening och bostadsaktiebolag i vissa fall lämna uppgift om medlems resp. delägares inbetalningar (42 §).

Den lägre procentsatsen bör tillämpas om kontrolluppgiften har kommit in till vederbörande myndighet. Allmänt sett åligger det den skattskyldige att bevisa att så är fallet, om den saknas där. Uppgiften bör ha kommit myndigheten tillhanda före taxeringsperiodens slut för att kunna beaktas vid tillämpning av nu ifrågavarande bestämmelse. Har kontrolluppgift som här avses lämnats först efter anmaning av TN är bestämmelsen självfallet inte tillämplig.

Den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller kunna ha rättats med ledning av det i lagrummet angivna kontrollmaterialet. Uppgiftens oriktighet skall

således klart framgå av detta material. Det räcker inte med att man på grund av detta kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Generellt gäller att om TN inte rättat felaktigheten trots att det nu avsedda kontrollmaterialet har varit tillgängligt är bestämmelsen ändå tillämplig. Detta bör särskilt iakttas när ti upptäcker felaktigheten vid eftergranskning och sanktionsfrågan aktualiseras först i LSR.

Är de nu beskrivna villkoren uppfyllda skall i allmänhet den lägre procentsatsen tillämpas. Får det emellertid av omständigheterna anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i syfte att dra undan skatt beräknas skattetillägget efter den vanliga procentsatsen, 50 procent.

Att den skattskyldige har haft detta syfte måste kunna beläggas i det enskilda fallet. Konkreta omständigheter, som kan knytas till honom, måste med styrka tala för att den oriktiga uppgiften har lämnats i sådant syfte. Allmänt sett bör bestämmelsen om den lägre procentsatsen tillämpas utan att i det enskilda fallet särskilt undersöks om avsikt att dra undan skatt har förelegat.

Undantaget från den lägre procentsatsen kommer oftast att aktualiseras först efter revision hos arbetsgivare eller annan som har att lämna uppgift till ledning vid den skattskyldiges taxering. Inte sällan kan redan de åtgärder som den granskade har vidtagit med sina räkenskaper eller beträffande sina ekonomiska angelägenheter i övrigt ge stöd för misstanke att sådan avsikt har funnits hos den skattskyldige. Har arbetsgivaren lämnat kontrolluppgift eller rättat sådan först sedan hans bokföring blivit föremål för granskning eller sådan granskning blivit aktuell kan detta ofta grunda antagande att denne och den skattskyldige har kommit överens om att kontrolluppgift inte skall avges eller att den skall ange ett lägre belopp än vad den skattskyldige har mottagit. Har denne utelämnat ett större belopp i sin självdeklaration bör självfallet särskilt övervägas om hans förfarande har syftat till att dra undan skatt. I de fall då den skattskyldige visserligen tagit upp ett för lågt lönebelopp men angett arbetsgivarens namn och den oriktiga uppgiften rättas med ledning av kontrolluppgift bör oftast kunna antas att han inte har försökt att undgå skatt genom sitt förfarande.

Det beviskrav som skall gälla för att skatteundandragande syfte får anses föreligga är således högt. Det skall föreligga en mycket hög grad av sannolikhet för att så är fallet och praktiskt taget inte finnas någon tveksamhet i detta avseende.

När skattetillägg beräknas efter den lägre procentsatsen skall i övrigt gälla bestämmelserna om avgiftsberäkningen i andra stycket. I tredje stycket regleras endast förutsättningarna för den mildare reaktionen.

De bestämmelser som avses gälla i fråga om debitering av skattetillägg i de fall olika procentsatser skall tillämpas vid beräkning av skattetillägg för en och samme skattskyldig finns i den föreslagna 116 r § andra stycket.

Avgift eller sammanlagda avgifter under 100 kr. påförs inte. I fall då ett efter 50 procent beräknat skattetillägg understiger 200 kr. skulle tillämpning av den lägre procentsatsen medföra att någon avgift inte påfördes. Att skattetillägg påförs efter den lägre procentsatsen får emellertid inte medföra att avgiften kommer att understiga 100 kr. Detta framgår av sista meningen i stycket.

116 b §

Paragrafen motsvarar andra stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för att skattetillägg skall få påföras vid skönsmässig avvikelse från deklaration enligt 21 § och anger vidare hur avgiften skall beräknas i sådant fall. Vissa ändringar är av redaktionell art. I andra meningen har tillfogats orden "med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket" och orden "inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen" har bytts ut mot "den skatt som eljest skulle ha påförts honom". Slutligen föreslås, att skattetillägg skall utgå enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige.

Det tillagda "med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket" lagfäster något som i och för sig kan anses självklart, nämligen att bestämmelserna i nämnda lagrum gäller vid beräkning av skattetillägg enligt förevarande paragraf. Av detta följer bl. a. att tillägget utgår med 50 procent av den skatt som hade undgått debitering om den uppgift, som frångåtts, hade godtagits.

Enligt gällande 116 a § andra stycket beräknas tillägget vid skönsmässig avvikelse från deklaration "på den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt enligt deklarationen". Bestämmelsen har i praktiken inte tillämpats strikt efter sitt innehåll. Även andra ändringar av uppgifter i deklarationen än den som avser den skönsmässiga avvikelsen beaktas givetvis vid avgiftsberäkningen. Den föreslagna lydelsen "utöver den skatt som eljest skulle ha påförts honom" motsvarar alltså gällande praxis.

F. n. beräknas skattetillägg enligt nu avsedd grund på "summan av beloppsmässig avvikelse från oriktig uppgift och skönsmässigt påslag" (prop. 1971:10 s. 267). Det bestäms således endast ett underlag för avgiften. Att fördela detta på avvikelse från oriktig uppgift och skönsmässigt tillägg har inte varit nödvändigt, eftersom endast en procentsats tillämpas. När den skattskyldige skönstaxeras med ledning av kontrollmaterial som anges i den föreslagna lydelsen av 116 a § tredje stycket, bör skattetillägg för konstaterad felaktighet beräknas efter den lägre procentsatsen, om förutsättningarna för detta är uppfyllda. Den föreslagna sista meningen i paragrafen innebär att beslutsmyndigheten skall undanta rättelse av oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg, när man beräknar avgiften på det skönsmässiga tillägget. Avgiftsunderlaget skall således i fortsättningen delas upp på oriktig uppgift och övrig del av den skönsmässiga uppskattningen. Detta gäller även om endast en procentsats skall tillämpas. Skälen härför är flera. Varje meddelande från den skattskyldige i och för den egna taxeringen bör lämnas under det ansvar och den påtryckning som risken för skattetillägg vid oriktig uppgift utgör. Det ligger ett värde i att skälen för beslut om skattetillägg är så klart angivna, att parterna lätt kan ange ramen för en eventuell besvärsprocess. Processläget kan vara olika i fråga om en oriktig uppgift och ett skönsmässigt påslag. Bl. a. kan frågan om eftergift av sanktionen ligga annorlunda till beträffande en oriktig uppgift än i fråga om det därutöver tillagda beloppet.

Tillämpning av bestämmelsen kan illustreras med följande exempel. En skattskyldig uppger nettointäkt av en förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskning av deklarationen konstateras, att ett avdrag har tagits upp 4 000 kr. för högt och att en balanspost har förts över med felaktigt belopp från näst-

föregående års deklaration och sänkt nettointäkten med 6 000 kr. Bristfällig bokföring m. m. ger stöd för skönstaxering. Nettointäkten bestäms därvid till 70 000 kr. Skattetillägg skall beräknas enligt 116 a § första stycket på ett underlag av 4 000 kr., enligt tredje stycket samma paragraf på ett underlag av 6 000 kr. och enligt 116 b § på ett underlag av 10 000 kr.

Om utredningens förslag beträffande underlag för beräkning av skattetillägg tillämpas kan det inträffa, att underlaget blir lägre än höjningarna av enskilda poster och skönsmässigt påslag; t. ex. deklarerad nettointäkt 50 000 kr., oriktig uppgift 10 000 kr., med 5 000 kr. för lågt beräknat avdrag, skönsmässigt påslag 25 000 kr. Nettointäkten blir då 80 000 kr., dvs. det belopp som utgör underlaget för avgiftsberäkningen är (80 000–50 000=) 30 000 kr. (jfr avsnittet 7.10). Det torde ligga i sakens natur att i detta fall skattetillägg enligt 116 a § beräknas på (10 000–5 000=) 5 000 kr. och skattetillägg enligt 116 b § på ett underlag om 25 000 kr., dvs. att kvittningsposten 5 000 kr. i första hand frånräknas det höjda oriktiga uppgiftsbeloppet. Den föreslagna bestämmelsen kräver således att beslutsmyndigheten vid påföring av skattetillägg klart skiljer mellan underlaget för oriktig uppgift och underlaget för skönsmässigt tillägg (jfr den föreslagna 116 q §).

116 c §

Paragrafen motsvarar tredje stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för att skattetillägg skall kunna påföras när skattskyldig har skönstaxerats därför att han inte har lämnat självdeklaration och anger vidare hur avgiften skall beräknas i sådant fall.

Den föreslagna lydelsen innehåller i sakligt avseende följande ändringar i förhållande till den gällande. Som ytterligare förutsättning för skattetillägg föreslås gälla, att anmaning att deklarera skall ha sänts ut till den skattskyldige. Till andra meningen i paragrafen har lagts uttrycket "med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket" (jfr förslagets 116 b §). Ett tillägg föreslås av samma innehåll som den föreslagna sista meningen i 116 b §.

Såsom bestämmelsen ursprungligen var utformad gällde som villkor för påföring av skattetillägg i det avsedda fallet att den skattskyldige hade anmanats att lämna självdeklaration. Denna förutsättning togs bort på initiativ av skatteutskottet, som ansåg det vara en brist att skattetillägg inte kunde påföras vid skönstaxering, om den skattskyldige underlät att lösa ut anmaningen att deklarera. Utskottet erinrade om att påföljd av förevarande slag kunde undanröjas om deklaration lämnades och att skönstaxering skall tillgripas endast om försök att få in deklaration från den skattskyldige har misslyckats (SkU 1974:36 s. 15).

Som förutsättning för att påföra skattetillägg föreslås gälla att självdeklaration uteblivit *ehuru anmaning att lämna sådan utsänts till den skattskyldige*. Förslaget skall ses mot bakgrund av JO:s uttalande att deklarationsanmaning regelmässigt bör sändas till den skattskyldige innan tillägg påförs. (JO:s ämbetsberättelse 1975 s. 386). Den av skatteutskottet kritiserade konsekvensen av den äldre lydelsen undgås genom förslaget, enär som villkor för avgiftspåföring inte gäller att anmaningen har kommit till den skattskyldiges kännedom. Direkt tredska att ta del av anmaning kommer således

inte att hindra att skattetillägg påförs. Ett annat skäl för den föreslagna bestämmelsen är att skattetillägg, som har påförts vid utebliven självdeklaration, föreslås inte i något fall komma att undanröjas helt därför att självdeklaration lämnas; nedsättningen stannar enligt den föreslagna 116 d § i vart fall vid 5 procent av det tillägg som eljest skulle utgå.

TN kan givetvis underlåta att sända ut anmaning att deklarera. I sådant fall kan skattetillägg inte påföras. Sedermera kan givetvis villkoret bli uppfyllt genom att ti utfärdar sådan anmaning. Har däremot TN anmanat den skattskyldige har en förnyad anmaning från ti inte någon betydelse i avgiftsfrågan. Om ytterligare påtryckning anses erforderlig i sådant fall bör ti förelägga den skattskyldige vite.

Beträffande uttrycket "med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket" hänvisas till kommentaren till 116 b §. Förslaget innebär inte någon ändring av praxis.

Utöver vad som har uttalats i kommentaren till 116 b § i fråga om den tillagda sista meningen kan anmärkas följande.

I fall då taxering sker på grundval av ifylld men ej undertecknad deklarationsblankett är taxeringen i sin helhet skönstaxering enligt 21 §. Detta har ansetts medföra att påfört skattetillägg i sin helhet skall undanröjas eller sättas ned till 10 procent av det tillägg som eljest skulle påföras, om deklaration sedermera avlämnas, även i det fall att rättelse av lämnad oriktig uppgift ingår i taxeringen (RRK 1975 R 1:28).

Med den föreslagna ordningen blir följden att varje skriftligt meddelande från den skattskyldige i och för taxeringen lämnas under den påtryckning som risken att påföras skattetillägg vid oriktig uppgift utgör. Detta är motivet till förslaget om att skattetillägg skall utgå enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av sådan uppgift. Bestämmelsen medför att den lägre procentsatsen enligt den föreslagna 116 a § tredje stycket kan bli tillämplig. Enligt den föreslagna 116 d § skall skattetillägg som har påförts med stöd av 116 c § under vissa förutsättningar sättas ned, om deklaration sedermera avges. Enligt förslaget kan sådan nedsättning inte avse den del av uppskattningen som avser oriktig uppgift, lämnad i skriftligt meddelande.

Bestämmelsen avser alltså även ej undertecknat skriftligt meddelande. Det ligger i sakens natur, att meddelandet måste innehålla något som ger belägg för att det kommer från den skattskyldig som det avser. I det enskilda fallet måste det saknas anledning anta att det härrör från någon annan person. Vad som mer konkret erfordras i bevishänseende får avgöras från fall till fall. Erfarenhetsmässigt får det anses vara ytterst ovanligt, att någon lämnar deklarationsuppgift för annan utan dennes vetskap och vilja. I nästan samtliga fall har den omständigheten att deklarationen eller meddelandet inte har undertecknats en mera näraliggande och naturlig förklaring. Deklarationsblanketten innehåller numera förtryckta personuppgifter, bl. a. namnet på den skattskyldige. T. ex. detta kan ha ingett honom den oriktiga föreställningen att han inte behöver skriva under blanketten, eftersom det ändå framgår från vem denna härrör.

Kan det vid granskningen av meddelandet med ledning av vid taxeringen tillgänglig kontrolluppgift slås fast, att flertalet sakupplysningar om den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden är korrekta, talar detta givetvis starkt för att meddelandet härrör från honom. Nästföregående

års deklaration kan också utgöra en viktig upplysningskälla i frågan om vem som lämnat det ej undertecknade meddelandet. Har den skattskyldige sedan han har beretts tillfälle att yttra sig över ifrågasatt avvikelse från meddelandet inte tagit avstånd från detta, får denna omständighet anses styrka antagandet att det härrör från honom. Skulle åter den skattskyldige göra gällande att meddelandet lämnats utan hans vetskap eller vilja får påståendets sannolikhet bedömas mot bakgrunden av de omständigheter som anförs till stöd för detta. Finner beslutsmyndigheten att meddelandet härrör från den skattskyldige skall liksom f. n. de inkomster som han har redovisat i detta räknas honom till godo vid avgiftsberäkningen.

116 d §

Paragrafen motsvarar närmast fjärde stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för nedsättning av skattetillägg enligt den föreslagna 116 c §, alltså skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration.

Paragrafen har tre stycken. Förutsättningarna för nedsättning till 5 procent anges i första stycket och för nedsättning till 10 procent i det andra. I det tredje stycket föreskrivs vissa undantag från rätten att få tillägg nedsatt till 10 procent. Såsom redan nu är förhållandet kan avgift enligt förslagets 116 c § aldrig öka i storlek, om deklaration föreligger vid omprövning av taxeringen.

Ofta förekommer det att deklaration ges in utan följeskrivelse. Har detta skett inom den föreskrivna tidsfristen får det anses innebära att den skattskyldige anför besvär med yrkande att skattetillägget skall undanröjas eller nedsättas och taxeringen bestämmas enligt uppgifterna i deklarationen.

Som framgått kan endast skattetillägg som har påförts enligt den föreslagna 116 c § sättas ned. Avser tillägget rättelse av oriktig uppgift i lämnat meddelande har det påförts enligt den föreslagna 116 a § varför bestämmelsen i förevarande 116 d § inte är tillämplig.

Första stycket motsvarar närmast första meningen i gällande 116 a § fjärde stycket. Den föreslagna lydelsen av bestämmelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den gällande. Skatterätten skall – i stället för att undanröja – sätta ned skattetillägg enligt 116 c § till 5 procent av det tillägg som skall utgå enligt lagrummet, om deklaration har inkommit inom besvärstidens två månader. Vissa ändringar i lagtextens utformning är betingade av att bestämmelsen har flyttats till nytt paragrafnummer och är således av redaktionell art. Till orden "om deklaration inkommit" har lagts "till rätten eller lokal skattemyndighet". Det föreslås att ett av de gällande villkoren för undanröjandet skall utgå, nämligen att deklaration skall ha kommit in senast innan skatterätten har avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Bestämmelsen att ti skall anmäla fall som här avses till skatterätten föreslås också utgå.

Enligt lagförslaget skall sålunda tillägg som har påförts enligt den föreslagna 116 c § sättas ned till 5 procent av det tillägg, som skall utgå enligt lagrummet, om deklaration har kommit in till skatterätten eller LSM inom två månader efter det den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget. Förslaget innebär en avvägning mellan olika synpunkter. Å ena sidan har den skattskyldige ett berättigat intresse av att få sin taxering prövad enligt

lämnade uppgifter och det allmänna intresse av att få tillgång till uppgifter från den skattskyldige. Å andra sidan bör viss hänsyn tas till att den nuvarande bestämmelsen om undanröjande av skattetillägg kan ge anledning till riskfri spekulation i TN:s beskattningsåtgärder. F. n. kan en skattskyldig utan att riskera skattetillägg avvakta taxeringen innan han lämnar deklaration; deklarationen kan sedan anpassas till vad TN bestämt skönsmässigt. Den föreslagna nedsättningen till 5 procent är avsedd att motverka sådan spekulation.

I motsats till vad som nu gäller skall nedsättningsregeln tillämpas även när deklarationen lämnas sedan skatterätten avgjort besvär över avgiftsbeslutet eller taxeringen. Sådana situationer som den nuvarande bestämmelsen avser torde vara sällsynta; att den bör utgå grundas på den åsikten att alla skattskyldiga skall ha besvärstidens två månader till förfogande för att få skattetillägget nedsatt. Första stycket gäller även i det fall att skattetillägget har påförts först hos LSR och vare sig detta berott på att taxeringen höjts eller på att TN har bestämt taxeringen utan att ha anmanat den skattskyldige att lämna deklaration.

Deklarationen skall ha ingetts till skatterätt eller LSM. Har deklarationen kommit LSM till handa skall myndigheten givetvis se till att den sänds över till behörig domstol. Bestämmelse om detta bör utfärdas i administrativ ordning.

Ett speciellt fall där nedsättning kan ske – antingen till 5 eller till 10 procent – framgår av förslagets 116 o § andra stycket.

Andra stycket motsvarar andra meningen i gällande 116 a § fjärde stycket. Vissa ändringar är betingade av att bestämmelsen har flyttats till nytt paragrafnummer och nytt stycke och är således av redaktionell art. Följande sakliga ändringar föreslås. F. n. är rätten att erhålla nedsättning med stöd av detta lagrum begränsad till fysiska personer. Denna begränsning tas bort. Även bestämmelsen om att skattetillägg som har satts ned enligt andra stycket inte får påföras med högre belopp än 10 000 kr. föreslås utgå. Ur lagtexten har slutligen utmönstrats bestämmelsen att i fråga om tillägg som ingår i tillkommande skatt nedsättningen skall beräknas endast på belopp som har påförts utöver tidigare beslutat tillägg av förevarande slag.

I andra stycket anges alltså villkoren för att tillägg av nu förevarande slag skall kunna sättas ned till 10 procent av det tillägg som skall utgå enligt 116 c §. Vissa begränsningar i denna möjlighet följer av tredje stycket.

Förutsättning för nedsättning enligt andra stycket är att deklaration har lämnats inom någon av de i lagrummet angivna tidsfristerna. Lagförslaget motsvarar i detta avseende gällande rätt. Deklarationen skall ha ingetts till skatterätt eller LSM.

Den gällande bestämmelsen om nedsättning till 10 procent avser endast fysiska personer. Det har ansetts att även hos åtskilliga juridiska personer – t. ex. ideella föreningar av olika slag – saknas erfarenhet och kunskap om skatteförfattningar i lika hög grad som hos vissa skattskyldiga fysiska personer. Även sådana juridiska personer har därför behov av den ytterligare möjlighet till nedsättning som bestämmelsen innebär. Nämnda begränsning av bestämmelsens tillämplighet har därför tagits bort i förslaget.

Vidare har utmönstrats bestämmelsen att skattetillägget i nu avsedda fall alltid skall begränsas till 10 000 kr. Bestämmelsen, som har betydelse

endast för fall av skattetillägg över 100 000 kr. – motsvarande ett skattebelopp om 200 000 kr. vid 50-procentsregeln – låter sig mindre väl förena med den allmänna grundsatsen att skattetillägg skall utgå efter skattens storlek. Den nu berörda ändringen skall dessutom ses mot bakgrunden av förslaget att tvåmånadersfristen för nedsättning till 5 procent skall gälla i alla fall av skattetillägg enligt 116 c §.

Den nuvarande bestämmelsen att nedsättning av skattetillägg av detta slag som ingår i tillkommande skatt skall beräknas endast på belopp som har påförts utöver tidigare beslutat tillägg av samma slag tar sikte på det fallet att tillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration har påverkats av två eller flera beslut om taxeringen. Bestämmelsen har, som påpekats i det föregående, inte tagits med i förslaget. Den avser knappast något praktiskt eller beaktansvärt fall.

Som framgått skall den nu föreskrivna skyldigheten för ti att anmäla fall som här avses till skatterätten utgå enligt lagförslaget. Denna skyldighet torde nämligen inte fylla någon funktion bl. a. av det skälet att nedsättning skall ske även om ti inte yttrat sig över deklarationens uppgifter. Däremot bör det åligga skatterätten att begära yttrande från ti i avgiftsfrågan, när deklarationen har kommit skatterätten till handa. I normalfallet bör denne inte ha något att erinra mot att tillägget sätts ned. Emellertid kan han i vissa fall motsätta sig ett nedsättningsyrkande; han kan t. ex. göra gällande att rätten till nedsättning är utesluten på grund av bestämmelserna i tredje stycket. Vidare kan han ha anledning att agera med stöd av de bestämmelser som föreslagits i 68 och 87 §§ UBL (se avsnitt 7.11.7).

I *tredje stycket* föreslås undantag från bestämmelserna i andra stycket. Bestämmelserna skall inte gälla om deklaration kommer in först sedan den skattskyldige har fått skriftligt meddelande enligt 56 § 3 mom. om resultatet av taxeringsrevision eller skriftlig underrättelse om ti:s yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som tillägget avser eller om eftertaxering för samma taxeringsår.

Bestämmelserna om skattetillägg enligt den föreslagna 116 c § och nedsättning i den föreslagna 116 d § är avsedda att fungera som ett vite mot den som har underlåtit att lämna deklaration. Medlet att stimulera den skattskyldige att lämna deklaration är dennes möjlighet att få tillägget reducerat, om han lämnar deklarationen inom vissa tidsfrister. Ofta utgör den omständigheten att den skattskyldige trots skönstaxering och skattetillägg inte fullgör sin skyldighet i detta avseende ett indicium på att hans verkliga inkomster har varit så stora att han inte har någon ekonomisk fördel av att ge in handlingen. Myndighetens behov och intresse att få in deklaration minskar om den skattskyldige har varit föremål för revision. Det allmänna har ju då haft egna möjligheter att få kännedom om den skattskyldiges inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Det är dock värdefullt om han medverkar vid granskningen så att av honom lämnade uppgifter kan beaktas.

Liknande synpunkter kan anläggas på den situation som föreligger sedan den skattskyldige har fått del av ti:s yrkande om höjning av den taxering eller om eftertaxering för det taxeringsår som skattetillägget avser. Ti har därvid redan bildat sig en uppfattning om den skattskyldiges inkomst- och förmögenhetsförhållanden. En deklaration som lämnas sedan den skatt-

skyldige har fått del av ti:s yrkande torde i varje fall nästan aldrig ge underlag för en höjning utöver yrkandet. Det skall understrykas att endast sådan talan där ti yrkar att den aktuella taxeringen skall höjas utesluter rätt till nedsättning om deklaration lämnas. Yrkande från ti:s sida att taxeringen skall sänkas har inte denna effekt.

116 e §

Frånsett en redaktionell ändring motsvarar paragrafen helt 116 a § sista stycket enligt gällande lydelse.

116 f §

Paragrafen motsvarar gällande 116 b §. Den anger de fall då skattetillägg på grund av avvikelse från den skattskyldiges uppgifter eller yrkanden inte skall påföras. Innehållet i paragrafen är uppdelat i tre stycken.

I *första stycket* finns den gällande bestämmelsen, att skattetillägg inte utgår vid rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Till den nuvarande lydelsen har lagts orden "som framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige". Tillägget innebär endast ett förtydligande. Det överensstämmer med uttalanden i förarbetena (prop. 1971:10 s. 269) och praxis. Bestämmelsen rymmer inom sig flera olika typer av fall. I första hand är det meddelanden för TN:s granskning som är relevanta i detta sammanhang. Emellertid täcker bestämmelsen även uppenbara felräkningar och misskrivningar i handling lämnas i taxeringsmål. Som framhållits i prop. 1971:10 (s. 269) måste för att en felaktighet skall anses uppenbar den vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

Rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning till den skattskyldiges nackdel påverkar storleken av ett skattetillägg därigenom att den sänker taxeringen. En deklaration eller annat skriftligt meddelande som innehåller oriktig uppgift skall alltid "rätträknas" innan underlaget för tillägg beräknas.

Andra stycket motsvarar andra punkten i gällande 116 b §. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den nuvarande. Orden "skriftligt meddelande framställt" har utgått. Lagtexten har ändrats i förtydligande syfte för att det klart skall framgå att det nuvarande undantaget gäller endast öppet angivet yrkande. För skattetillägg vid avvikelse från öppet angivet yrkande eller värde av naturaförmån fordras enligt förslaget att det är uppenbart att den skattskyldige i fråga om detta lämnat oriktig uppgift i sak.

Enligt förslaget skall skattetillägg kunna påföras även för oriktig uppgift som den skattskyldige lämnar i taxeringsmål. Denne kan ådra sig skattetillägg även för felaktig muntlig uppgift, som han lämnar vid muntlig förhandling i målet. Detta är anledningen till att orden "bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande" föreslås utgå. Att oriktig muntlig uppgift till TN aldrig kan grunda skattetillägg framgår av 116 a §.

Ordalagen "öppet angivet yrkande" ansluter till vad som gäller och innebär ett förtydligande, som avser att understryka att dolda yrkanden inte avses i bestämmelsen (jfr prop. 1971:10 s. 269). Såsom framgår av förarbetena

(samma sida) kan dock skattetillägg påföras om förmånens värde har tagits upp så lågt att den därigenom kan anses ha karakteriserats felaktigt. Härför krävs alltså att det uppgivna värdet i så avsevärd mån skiljer sig från det verkliga att det inte kan anses referera till förmånen i fråga.

Bevisbördan för att uppgiften är oriktig vilar på det allmänna. Den skattskyldige kan alltså inte påföras skattetillägg för oriktigt yrkande enbart därför att han inte vill eller kan specificera eller styrka ett avdragsyrkande sedan han uppmanats göra detta. En annan sak är att skönstaxering enligt 21 § kan inbegripa ett allmänt underkännande av kostnadsposter och därför föranleda skattetillägg enligt den föreslagna 116 b eller 116 c §. Vad nu har sagts innebär, att ett vägrat avdrag eller ett höjt värde av förmån vid en taxering eller eftertaxering inte behöver föranleda skattetillägg.

Tredje stycket motsvarar närmast andra stycket i gällande 116 b §. Innehållet är emellertid ett annat. Skattetillägg skall enligt lagrummet ej ugå om skattskyldig frivilligt har vidtagit åtgärd som leder till att skatt kan påföras med rätt belopp. Lydelsen har hämtats från 12 § SkBL.

Den nuvarande bestämmelsen i 116 b § andra stycket avser endast rättelse av oriktig uppgift, dvs. uppgift som den skattskyldige lämnat. Den föreslagna lydelsen täcker däremot också andra fall då frivillig åtgärd från den skattskyldiges sida kan läggas till grund för beskattning, t. ex. frivilligt lämnad deklaration från en skattskyldig som över huvud taget inte åsatts taxering. I enlighet med vad som torde gälla i praxis bör åtgärd som delvis är riktig grunda undantag från skattetillägg för denna del, t. ex. om i det nyssnämnda fallet deklaration, som ingetts frivilligt, inte helt godtas. Skattetillägg bör då beräknas endast på vad som bestäms vid taxeringen utöver vad deklarationen upptar.

8.1.3 *Villkor för påföring av förseningsavgift*

116 g §

Innehållet i paragrafen motsvarar helt gällande 116 c §. Den anger villkoren för påföring av förseningsavgift.

8.1.4 *Eftergift*

116 h §

Paragrafen motsvarar närmast gällande 116 d § första och andra styckena. Den reglerar eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp. Paragrafen har tre stycken. Det första avser både skattetillägg och förseningsavgift, medan de båda andra gäller endast i fråga om skattetillägg.

Bestämmelserna om eftergift är tillämpliga beträffande såväl fysiska som juridiska personer. Av naturliga skäl kan inte samma krav ställas på alla skattskyldiga beträffande riktigt uppgiftslämnande. Av den som i sin dagliga verksamhet endast sällan eller inte alls sysslar med ekonomisk verksamhet eller liknande kan givetvis inte krävas lika mycket som av sådan skattskyldig, som genom sin verksamhet eller förhållanden i övrigt har särskilt goda förutsättningar att fullgöra vad som i detta avseende åligger honom.

Vidare bör understrykas att flera omständigheter av mindre vikt, som

kan anses ha negativt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, vid en samlad bedömning bör kunna grunda rätt till eftergift.

Första stycket motsvarar första punkten i gällande 116 d § första stycket. Det anger villkoren för hel eftergift av särskild avgift. Vissa ändringar är av redaktionell art. De föreslås i syfte att göra lagtexten tydligare.

Enligt *den första punkten* får särskild avgift helt efterges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Bestämmelsen har sin motsvarighet i gällande lydelse. Orden "den oriktiga uppgiftens *särskilda* beskaffenhet eller *därmed jämförlig* omständighet" har bytts ut mot "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller *annan särskild* omständighet". Ändringen betingas bl. a. av att den nuvarande lydelsen vållat tolkningsproblem, därför att jämförelse mellan olika befrielsegrunder inte utan vidare kan göras. Den nuvarande lydelsen torde dock avse "med hänsyn till ursäktlighet jämförlig omständighet" eller dylikt.

Nu angivna grunder har en objektiv karaktär, dvs. det förutsätts att sakläget bör framgå av vad som objektivt kan konstateras föreligga, i motsats till andra punktens fall, där ett visst mått av "antagande" om sakläget måste göras. Den oriktiga uppgiften kan således i sig själv framstå som ursäktlig. Uppgiften kan ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser; frågan kan också vara mycket ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan ursäktlighet anses vara för handen oberoende av den skattskyldiges särskilda situation.

Bestämmelsen avser även eftergift av förseningsavgift. Även i sådant fall kan ursäktlighetsgrunden någon gång objektivt konstateras föreligga, t. ex. på grund av olyckshändelse eller naturhinder (force majeure).

Andra punkten i första stycket gäller eftergift om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses som ursäktlig. Bestämmelsen tar alltså sikte på den skattskyldiges subjektiva situation. Med orden "kan antagas ha sådant samband" avses att göra klart, att för eftergift inte fordras full bevisning om orsakssammanhanget mellan den åberopade omständigheten och den konstaterade felaktigheten eller underlåtenheten. Så är även f. n. fallet och detta har utgjort grunden för RSV:s föreskrifter om generell eftergift för förstagångsdeklaranter, folkpensionärer och utlänningar i vissa fall.

Beträffande de angivna ursäktlighetsgrunderna skall följande anmärkas.

Uttrycket *ålder* omfattar – som framhållits i prop. 1971:10 (s. 272) och framgår av RSV:s föreskrifter – inte endast den som har uppnått hög ålder utan även den som på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklarationsförfarandet. Denna ursäktlighetsgrund vilar på det antagandet att sådana skattskyldigas möjligheter att sköta sina rättsliga angelägenheter är begränsade. Så är ju givetvis långt ifrån fallet beträffande alla som hör till dessa personkategorier. I princip bör därför den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet. Detta utesluter inte att hög ålder normalt skall vara ur-

säktlighetsgrund. Den motsatta bedömningen bör fordra särskild utredning.

Ursäktlighetsgrunden *sjukdom* avser givetvis i första hand den skattskyldiges egen sjukdom. Emellertid bör den kunna bli tillämplig även då sjukdom har drabbat nära anhörig till honom. Även medhjälpares sjukdom kan någon gång vara grund för eftergift. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit helt beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt.

Ursäktlighetsgrunden *bristande erfarenhet* bör kunna anses relevant då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser beträffande viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till dennes personliga förhållanden.

Jämförbara med de specifikt angivna förhållandena – alltså som "därmed jämförligt förhållande" – bör anses inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar inverka på förmågan att fungera i det sociala sammanhanget, t. ex. skilsmässa eller nära anförvants dödsfall.

Det föreslagna *andra stycket* gäller eftergift när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i motsats till gällande lydelse av 116 d § andra stycket endast skattetillägg.

Det föreslagna *tredje stycket,* som är helt nytt, avser i *den första punkten* eftergift av skattetillägg med hälften, när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget.

Bestämmelsen avser alltså endast skattetillägg. Den syftar på i första stycket angivna omständigheter, således både de av mer objektiv karaktär och de som mer hänför sig till den skattskyldiges subjektiva förhållanden.

Till den förra kategorin hör i detta sammanhang felaktigheter som visserligen kan undvikas men som erfarenhetsmässigt dock inträffar även om direkt slarv inte föreligger. Hit hör t. ex. missuppfattningar om rätt beskattningsår för redovisning av intäkt eller kostnad, vissa felaktigheter i fråga om fondavsättningar, lagervärdering eller annan resultatreglerande åtgärd. "Dolda yrkanden", som blivit felaktiga av misstag, bör ibland kunna räknas till fall som grundar hälfteneftergift. Särskilt bör därvid tas hänsyn till om bokföring och räkenskaper i övrigt är i sådant skick, att den skattskyldige kan antas ha en seriös hållning till sin skyldighet att lämna underlag för taxeringen. I sådant fall kan nämligen presumeras att misstag och inte oursäktligt slarv eller avsikt ligger till grund för felaktigheten.

Det sist sagda har givetvis också betydelse vid prövning av frågan om hälfteneftergift i fall som avser den andra kategorin omständigheter, nämligen de som mer avser den skattskyldiges subjektiva förhållanden. För att skattetillägg skall kunna efterges med hälften på grund härav skall det föreligga en eller flera omständigheter av den typ som anges i paragrafens första stycke. Hälfteneftergift skall således ske med hänsyn till ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande. Trots att omständighet av nu förevarande slag är för handen skall ursäktligheten i fallet dock inte vara så uttalad att hela tillägget bör efterges. Omständigheten skall vara sådan att den kan anses mildrande vid bedömningen. Hit kan hänföras även sådana fall där felaktigheten visserligen kan sägas vara av

grovt slag men där den skattskyldiges förmåga att upprätta en deklaration är påfallande bristfällig och det inte kan fordras att han borde ha förstått att anlita hjälp.

Allmänt sett gäller det vid tillämpning av denna bestämmelse att göra en avvägning i vissa fall mellan frågan om eftergift av hela eller halva avgiften, i andra fall mellan frågan om eftergift med hälften eller oreducerad avgift. Förhållanden som i viss mån påverkat uppgiftslämnandet får vägas mot den synpunkten att sanktionerna generellt har funktionen att understryka vikten av omsorg och noggrannhet vid fullgörandet av uppgiftsplikten.

Andra punkten i tredje stycket avser hälfteneftergift av ekonomiska skäl och gäller endast skattskyldig som är fysisk person. Villkoren för eftergift med hälften i detta fall är uppfyllda, om det med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt skulle vara obilligt att uttaga hela tillägget.

De omständigheter som skall beaktas kan vara av olika slag – det rör sig ju här om en "billighetsfråga". På den subjektiva sidan kan bestämmelsen väl ibland tillämpas även om "rent slarv" föreligger – t. ex. felaktig avskrift av uppgifter från kontrolluppgift – men där uppsåt kan anses föreligga bör nedsättning å andra sidan inte medges. Den skattskyldiges ekonomiska förhållanden skall beaktas – även hans försörjningsbörda – mot bakgrunden av felets karaktär. Beträffande det ekonomiska behov som kan beaktas skall understrykas att detta bör sättas högre än existensminimum.

Slutligen innehåller tredje stycket en bestämmelse av den innebörden, att tillämpning av bestämmelserna om hälfteneftergift inte får medföra att avgiften beräknas till högre belopp än 100 kr.

I vad mån eftergiftsreglerna skall beaktas ex officio framgår av den föreslagna 116 p § och kommentaren till denna.

116 i §

Paragrafen motsvarar tredje och fjärde styckena i gällande 116 d §. Den anger villkoren för eftergift av särskild avgift i vissa fall. De ändringar som föreslås är av redaktionell art.

8.1.5 *Behörighet att fatta beslut, m. m.*

116 j §

Av paragrafens båda stycken motsvarar det första gällande 116 e § första stycket och det föreslagna andra stycket nuvarande 116 g § första stycket. Paragrafen reglerar behörigheten för LSM och skatterätt att besluta om särskild avgift. De ändringar som föreslås är av redaktionell art.

116 k §

Paragrafens första stycke motsvarar 116 e § andra och fjärde styckena, det föreslagna andra stycket samma paragraf tredje stycket och det föreslagna tredje stycket nuvarande första stycket i 116 f §. Paragrafen reg-

lerar LSM:s handläggning av frågor om särskild avgift. De ändringar som föreslås är av redaktionell art.

8.1.6 *Besvär m. m.*

116 l §

Paragrafen motsvarar i sak gällande 116 g § första stycket andra punkten. Den föreskriver att talan mot LSM:s beslut om särskild avgift förs genom besvär hos skatterätten. Den ändring som föreslås är av redaktionell art.

116 m §

Paragrafen reglerar skattskyldigs ordinära besvärsrätt angående beslut om särskild avgift. I visst fall avser paragrafen även ti:s besvärsrätt.

Enligt *första stycket* skall skattskyldigs besvär över LSM:s beslut om särskild avgift vara inkomna till skatterättens kansli inom två månader efter det att han erhållit del av beslutet. Bestämmelsen motsvarar, i sak oförändrat, innehållet i gällande 116 g § andra stycket.

Andra stycket är helt nytt. Där sägs att yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift skall prövas om den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Därvid skall bestämmelserna i 103 § sista stycket äga motsvarande tillämpning.

Bestämmelsen gör det möjligt att yrka omprövning av avgiftsbeslut även om detta inte har överklagats särskilt. Förutsättningen härför är att den taxering avgiften avser inte har vunnit laga kraft med hänsyn till ordinarie besvärstid. I princip skall det pågå en process i fråga om den skattskyldiges taxering; processen får dock ej avse besvär enligt 100 eller 101 §. Det saknar betydelse vem som för talan i taxeringsmålet. Såväl den skattskyldige som ti kan utnyttja bestämmelsen. Talan kan avse såväl skattetillägg som förseningsavgift.

Talerätten i det avsedda fallet är så till vida begränsad att prövningen får avse endast yrkande om undanröjande eller nedsättning av avgift. Grunden för yrkandet kan variera. Det kan t. ex. göras gällande att förutsättningar för att påföra avgift inte är för handen eller att eftergiftsgrund föreligger, liksom att skattetillägg skall utgå efter lägre procentsats än den tillämpade.

Det kan inträffa att yrkande av nu förevarande slag framställs först i överinstans. Genom hänvisning till 103 § sista stycket öppnas möjlighet att i sådant fall förordna att skatterätt i första hand skall handlägga frågan.

Besvärsrätten enligt andra stycket blir i praktiken mycket omfattande, som framgår av följande exempel. En skattskyldig har anfört besvär över LSR:s beslut i en beskattningsfråga visst taxeringsår. Vid samma taxering har avvikelse skett i en annan beskattningsfråga och skattetillägg påförts av LSM; i denna fråga har besvär anförts varken i LSR eller hos KR. Sedan KR har meddelat beslut i den fråga som har överklagats, kan den skattskyldige och ti inom besvärstiden föra talan mot beslutet om skattetillägg trots att detta inte har klandrats tidigare.

116 n §

Paragrafen har tre stycken som alla saknar motsvarighet i gällande bestämmelser. Det första stycket innehåller huvudregeln om ti:s besvärsrätt i fråga om LSM:s avgiftsbeslut. I det andra stycket regleras ti:s besvärsrätt i anslutning till hans talan och yrkande i taxeringsmål. Det tredje stycket avser besvärsrätten i det fall att oriktig uppgift lämnats i mål om taxering och uppgiften antingen inte har godtagits eller inte prövats i målet.

I *första stycket* föreskrivs, att ti:s besvär över LSM:s beslut om särskild avgift skall vara inkomna till skatterättens kansli inom ett år från utgången av det taxeringsår som avgiften avser.

I den nuvarande lydelsen av 116 j § första stycket sägs att TL:s bestämmelser skall gälla i tillämpliga delar beträffande avgift av nu förevarande slag. Enligt 76 § tredje stycket äger ti anföra besvär intill utgången av april månad året efter taxeringsåret. I det föreslagna första stycket förlängs således besvärsfristen.

Andra stycket reglerar ti:s besvärsrätt i två fall, nämligen dels då han för talan i taxeringsmålet och dels då han framställer invändning mot ett av den skattskyldige framställt yrkande i taxeringsmål; det senare fallet avser alltså en kvittningssituation.

Enligt *första punkten* får ti, om han för talan om taxering, innan denna talan har prövats föra den talan om särskild avgift som har samband med yrkandet om taxeringen.

Frågan om särskild avgift måste alltså ha samband med ti:s yrkande beträffande taxeringen. Om denna fråga avser en beskattningsåtgärd som inte är uppe i målet är ti:s besvärsrätt angående särskild avgift vid taxeringen begränsad enligt bestämmelserna i första stycket (jfr dock den föreslagna 116 o §). Avgiftsyrkandet måste vidare vara framställt innan ti:s talan rörande taxeringen har prövats. I praktiken betyder detta oftast, att yrkandet måste vara framställt hos LSR. Endast när ti för talan direkt hos högre instans under åberopande av 101 § TL kan också avgiftsyrkandet framställas där. Att LSR inte har prövat ti:s yrkande i sak ändrar inte nämnda förhållande; även i det fallet måste avgiftsyrkandet vara framställt innan taxeringsmålet har avgjorts, såvida inte besvärsrätt föreligger enligt första stycket.

Enligt den *andra punkten* får ti föra talan om särskild avgift – i praktiken skattetillägg – om han kvittningsvis har framställt invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Även i detta fall måste avgiftsyrkandet ha samband med ti:s yrkande beträffande taxeringen. Avgiftsyrkandet måste vidare för att kunna prövas vara framställt innan det kvittningsvis framställda yrkandet har prövats.

Bestämmelsen tar sikte på bl. a. det inte ovanliga fallet att skattskyldig, som skönstaxerats därför att han inte lämnat deklaration, sedermera inger en sådan med yrkande om nedsättning av taxeringen. Enligt den föreslagna bestämmelsen kan ti då yrka skattetillägg på grund av oriktig uppgift i deklarationen som har samband med hans kvittningsvis framställda invändning mot den skattskyldiges nedsättningsyrkande.

Kvittningsinvändning från ti:s sida kan förekomma i alla instanser; yrkande om avgift kan således också framställas där under villkor att det sker i anslutning till kvittningsyrkandet beträffande taxeringen.

Det framgår av lagtexten att den inte avser kvittning mellan olika skat-

tetillägg; ett yrkande om nedsättning av sådan avgift kan aldrig mötas med invändningen att skattetillägg hade bort påföras på annan grund.

Sista punkten i andra stycket begränsar möjligheten att pröva ti:s avgiftsyrkande enligt nyss berörda bestämmelser. Sådan talan får inte prövas om ti:s yrkande beträffande taxeringen inte tas upp till prövning.

Bestämmelsen avser det fallet att taxeringsmålet är desert eller rätt att föra besvär i särskild ordning inte föreligger eller yrkande om eftertaxering ej kan prövas. Det ligger i sakens natur att kvittningsyrkande från ti:s sida förfaller om den skattskyldiges talan inte kan prövas.

Paragrafens *tredje stycke* avser ti:s rätt att yrka skattetillägg i speciella fall när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om taxering. Bestämmelsen avser de fall att den oriktiga uppgiften inte godtagits eller inte prövats i målet. Ti:s yrkande om skattetillägg på grund av oriktig uppgift skall då vara framställt inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut har meddelats i målet.

De materiella villkoren för skattetillägg vid oriktig uppgift i taxeringsmål finns i 116 a § första stycket. Av bestämmelserna framgår att skattetillägg i dessa fall inte kan påföras om målet är desert eller besvärsrätt eljest ej föreligger. Såvitt förevarande bestämmelse avser uppgift som ej prövats i målet kan den således tillämpas endast när skattskyldig har återkallat sin talan eller återtagit den oriktiga uppgiften eller när kvittningsvis framställd invändning från skattskyldigs sida inte har prövats därför att ti:s yrkande ogillats.

Bestämmelsen betingas av att avgiftsfrågan i de nu avsedda fallen inte kan tas upp i samband med fråga om taxeringen. Har uppgiften godtagits kan skattetillägg givetvis yrkas i samband med yrkande om höjd taxering antingen besvärsvägen eller i mål om eftertaxering.

Sådan talan som här avses skall anhängiggöras hos skatterätten inom ett år efter utgången av den månad, då slutligt beslut meddelats i målet. När den domstol, inför vilken den oriktiga uppgiften har lämnats, har meddelat slutligt beslut börjar således talefristen att löpa. Den omständigheten att den skattskyldige har överklagat taxeringsfrågan medför inte hinder för ti att utnyttja sin talerätt enligt bestämmelsen. Det kan erinras om att när skattskyldig återtagit sin uppgift frågan om skattetillägg blir beroende av huruvida frivillig rättelse enligt 116 f § föreligger.

Med "slutligt beslut" enligt bestämmelsen avses såväl dom på grundval av sakprövning som beslut om "ej prövning" eller avskrivning av målet.

Tidsutrymmet för ti:s talerätt har begränsats till ett år med hänsyn till den skattskyldiges intresse att få saken bedömd inom rimlig tid.

116 o §

I paragrafen anges förutsättningarna för talan i särskild ordning angående skattetillägg i fall talan inte förs beträffande taxeringen. Den avser besvärsrätt i fråga om skattetillägg som har påförts genom lagakraftvunnet beslut. Besvärsrätten omfattar således inte förseningsavgift.

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft skall enligt *första stycket* talan om undanröjande eller nedsättning av tillägget prövas av skatterätten, om framställning härom har inkommit dit inom fem år från utgången av

det taxeringsår, som tillägget avser, och klaganden kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet. Såväl ti som den skattskyldige kan alltså föra talan med stöd av bestämmelsen.

Endast yrkande om att det påförda tillägget skall undanröjas eller sättas ned kan prövas. Grunderna för talan kan självfallet variera. Klaganden kan hävda att de materiella förutsättningarna för tillägget ej är uppfyllda. Han kan påstå att omständigheterna kring felaktigheten är sådana att avgiften bör efterges helt eller med hälften. Även andra skäl kan åberopas.

För att skatterätten skall pröva talan av nu förevarande slag skall framställning härom ha kommit in till rätten inom fem år från utgången av det taxeringsår, som tillägget avser. Besvärstiden är således densamma som gäller för särskild besvärsrätt enligt 100–101 §§.

Slutligen krävs att klaganden kan åberopa tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet. Det material som åberopas skall således ha varit okänt för den myndighet eller domstol som tidigare har bedömt avgiftsfrågan. Något krav på att det skall framstå som ursäktligt att klaganden inte tidigare har åberopat detta material har inte ställts upp.

Det förekommer att RSV ändrar sina föreskrifter om särskild avgift – vanligen till den skattskyldiges fördel – utan att detta har föranletts av ändrade lagbestämmelser. Föreskrifter om eftergift har nämligen hittills meddelats särskilt för varje års taxering. Det råder viss tveksamhet huruvida senare utfärdade föreskrifter kan tillämpas även vid bedömning av avgiftsfråga som avser tidigare års taxering. Enligt utredningens mening talar starka skäl för att de skall gälla retroaktivt, givetvis under den nämnda förutsättningen, att ändringen i dem inte har sin grund i ny eller ändrad lag. Godtas denna uppfattning bör ändring i senare meddelade föreskrifter kunna grunda rätt till besvär i särskild ordning (jfr RRK 1976 K I:21).

Enligt *andra stycket* får ti föra talan om påföring eller höjning av skattetillägg till den skattskyldiges nackdel inom tid och i den ordning som sägs i första stycket när fråga om tillägg inte har prövats av LSM, ehuru så bort ske, eller beslut om skattetillägg har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Det föreslagna andra stycket innehåller således bestämmelser om rätt för ti att efter utgången av den ordinarie tiden för påföring av skattetillägg föra talan härom till den skattskyldiges nackdel. Sådan talan skall föras hos skatterätten inom fem år från utgången av det taxeringsår, som tillägget avser.

En sådan situation föreligger, då LSM inte har påfört tillägg trots att så bort ske. Ti:s talerätt föreligger oavsett vilken omständighet som har föranlett att LSM inte har prövat avgiftsfrågan.

Bestämmelsen kommer i sin nuvarande utformning att sakna relevans sedan TN har tagit över rätten att besluta om särskild avgift. Emellertid bör övervägas om den inte därefter bör avse rätt att föra talan i särskild ordning när TN har underlåtit att pröva fråga om skattetillägg. Det kan erinras om att möjligheten att anmäla sådant fall till åtal ofta står till buds; en möjlighet till påföljd inom ramen för det administrativa sanktionssystemet synes därför påkallad. Tillämpning av en sådan bestämmelse fordrar i praktiken att TN åläggs uttala sig i frågan om skattetillägg vid varje avvikelse från den skattskyldiges uppgifter liksom i varje annat läge där skat-

tetillägg teoretiskt sett kan komma i fråga. Möjligen bör föreskrivas, att bedömningen av avgiftsfrågan skall framgå av underrättelsen om avvikelse från deklarationen.

En annan situation för tillämpning av den särskilda besvärsrätten för ti enligt förslaget föreligger när skattetillägg har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat förbiseende. Villkoren ansluter till besvärsrätten enligt 101 §.

I sista punkten andra stycket hänvisas till bestämmelserna i 116 d §, som avser nedsättning av skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration. Genom hänvisningen avses att göra tydligt, att skattskyldig som har påförts sådant skattetillägg på yrkande av ti i särskild ordning, har möjlighet att få tillägget nedsatt enligt 116 d § genom att lämna in deklaration.

I detta sammanhang skall påpekas, att preskriptionstiden för åtal mot skattebrott och för beslut om skattetillägg eller beslut om eftertaxering ej är lika lång. Den förra tiden räknas från brottets begående och är normalt fem år; de senare tidrymderna räknas från taxeringsårets utgång. Det skulle vara önskvärt att tidrymderna för dessa åtgärder sammanföll. I förevarande sammanhang läggs emellertid inte fram något förslag i detta hänseende.

116 p §

Paragrafen anger de fall då LSM och skattedomstol skall ex officio beakta vissa regler om särskild avgift.

Enligt *första stycket*, som är helt nytt, skall bestämmelserna om eftergift beaktas även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Den föreskrivna skyldigheten att beakta eftergiftsreglerna är alltså begränsad till de fall då frågan om eftergift har aktualiserats av vad som har förekommit i ärende hos LSM eller mål hos domstol om särskild avgift.

Ursäktlighetsgrunden ålder framgår vanligen av deklaration, kontrolluppgift för anställd och regelmässigt av taxeringsavi. Frågan om eftergift på annan grund aktualiseras oftast genom att den skattskyldige har tagit kontakt med TN eller LSM. I vissa fall kan dock dennes bristande erfarenhet utläsas redan av deklarationshandlingarna. Det bör vidare vara möjligt att bilda sig en uppfattning om huruvida felaktigheten är ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Av deklarationshandlingarna kan framgå omständigheter som tyder på att den skattskyldige lider av sjukdom eller psykiskt handikapp. När det finns grund för antagandet att viss ursäktlighetsgrund föreligger bör beslutsfattaren höra sig för hos den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömning av frågan. I detta sammanhang kan erinras om LSM:s möjlighet att höra to i fråga om avgift.

Andra stycket svarar mot gällande 116 i §. De ändringar som föreslås är redaktionellt betingade.

8.1.7 *Innehåll av beslut*

116 q §

Paragrafen, vars innehåll i stort sett är nytt, föreskriver att beslut om särskild avgift skall ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas, underlaget för avgiftsberäkningen samt, beträffande förseningsavgift, avgiftens storlek.

Skall skattetillägg påföras efter olika grunder skall det av beslutet klart framgå hur tillägget fördelar sig på dem.

Storleken av särskild avgift bestäms f. n. först vid debiteringen. Lagförslaget innebär inte någon ändring i detta avseende såvitt gäller skattetillägg. Att räkna ut detta är under alla omständigheter alltför komplicerat för att kunna göras i processen.

Förseningsavgiftens storlek skall däremot siffermässigt anges i beslutet. Uträkningen av beloppet är skäligen enkel. Fråga om förseningsavgiftens storlek torde därmed bli en taxeringsfråga. Besvär angående förseningsavgiftens storlek skall således föras i taxeringsprocess, såvida inte tvisten gäller huruvida rätt avgift har angetts vid debiteringen.

8.1.8 *Debitering*

116 r §

Första stycket första punkten motsvarar gällande 116 h § första stycket. I lagrummet anges, att särskild avgift påförs som slutlig eller tillkommande skatt enligt UBL på grundval av beslut om sådan avgift. Den föreslagna lydelsen innebär inte någon ändring i sak. *Andra punkten* innehåller, att ny beräkning av avgiften skall ske om taxeringen ändras. Bestämmelsen anknyter till den föreslagna 116 p § andra stycket. Föreskriften motsvarar vad som hittills tillämpats.

Innehållet i *andra stycket* är nytt. Det har kommit till som en följd av att enligt lagförslaget en skattskyldig kan påföras mer än ett skattetillägg vid samma taxering. Den föreslagna bestämmelsen i andra stycket reglerar hur tillägget skall beräknas i sådant fall. Först läggs de olika underlagen för avgiftsberäkningen samman. Härefter räknas skatten ut på de sammanlagda beloppen. Den kvotdel som underlaget för varje särskilt tillägg utgör i förhållande till det totala underlaget fastställs. Det uträknade skattebeloppet fördelas därefter mellan de olika tilläggen efter kvotdelarna. Enligt sista punkten skall samma förfarande tillämpas vid beräkning av skattetillägg vid eftertaxering om nämligen tillägg har påförts också vid den årliga taxeringen.

Genom det föreslagna beräkningssättet undviks att två eller flera skattetillägg beräknas på marginalskatten vid den statliga taxeringen, vilket i vissa fall kan medföra att skattetilläggen blir orimligt högt beräknade.

Tredje stycket motsvarar gällande 116 h § andra stycket. De ändringar som föreslås är redaktionellt betingade.

8.1.9 *Övriga bestämmelser*

116 s §

Paragrafen innehåller den bestämmelsen att vad som föreskrivs i 116 a–116 r §§ om taxering eller taxeringsmål och särskild avgift i samband härmed gäller även mål om eftertaxering och om särskild avgift i sådant mål.

116 t §

Enligt nuvarande lydelse av 116 j § första stycket gäller TL:s bestämmelser i tillämpliga delar även särskild avgift om ej annat framgår av de särskilda avgiftsbestämmelserna.

Den föreslagna paragrafen har i princip samma innehåll. I förtydligande syfte har emellertid uttryckligen undantagits vissa paragrafer i TL, nämligen 100 och 101 §§. De avser besvär i särskild ordning. De ersätts av särskilda besvärsbestämmelser i lagförslaget.

Vidare undantas uttryckligen 105 §. Denna paragraf medger överflyttning av taxering till annan kommun, annat beskattningsår eller annan person m. m. i vissa fall. Överflyttning av särskild avgift i motsvarande fall skall således inte kunna ske. Detsamma gäller påföring av särskild avgift i en situation motsvarande den som föreligger vid eftertaxering, dvs. när oriktig uppgift har lämnats i ett mål om särskild avgift. 114 § har därför undantagits.

Bland de regler i TL som sålunda skall tillämpas i avgiftsmål märks bestämmelserna i 96 och 98 §§ om besvär över skatterätts och kammarrätts beslut, 106 § om ti:s rätt att föra besvär till skattskyldigs förmån och 108 § om s. k. anslutningsbesvär.

116 u §

Paragrafen motsvarar andra stycket i gällande 116 j §. Den anger bl. a. att närmare föreskrifter om påföring av avgift och befrielse från avgift meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Sådana föreskrifter utfärdas f. n. av RSV.

Föreskrifter om tillämpningen anknyter ofta till uttalanden i förarbetena om skattetillägg och förseningsavgift. Detta torde hänga samman med att föreskrifter anses i hög grad bindande för de tillämpande myndigheterna och även för skattedomstolarna.

Den föreslagna paragrafen innehåller ett tillägg som ger RSV möjlighet att utöver föreskrifter meddela anvisningar i fråga om tillämpningen av bestämmelserna. Anvisningar är inte direkt bindande för de tillämpande myndigheterna, ehuru de givetvis måste beaktas. Genom förslaget får RSV större möjlighet att göra uttalanden beträffande tillämpningen av bestämmelserna i fråga om spörsmål som inte har berörts i förarbetena till lagstiftningen.

8.1.10 *Övergångsbestämmelserna*

Som framgår av det föregående (avsnitt 7.12) är utredningens ståndpunkt i fråga om ikraftträdandet, att föreslagna ändringar av materiellt innehåll, dvs. sådana som skärper eller lindrar sanktionerna, skall tillämpas första gången vid 1978 års taxering, såvida fråga inte är om avgift för felaktighet eller underlåtenhet som inträffat efter ikraftträdandet. Övriga bestämmelser skall däremot tillämpas fr. o. m. ikraftträdandet den 1 januari 1978. Övergångsbestämmelserna, som omfattar fyra punkter, har utformats enligt dessa principer.

Enligt *punkt 1* skall den nya lydelsen av 116 a § första stycket andra punkten och tredje stycket tillämpas första gången i fråga om skattetillägg vid 1978 års taxering samt eftertaxering för samma år. I övrigt gäller det föreslagna 116 a § första stycket från ikraftträdandet, liksom f. ö. även det andra stycket. Det förstnämnda lagrummet innehåller föreskrifter om skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering. Det senare lagrummet avser de fall där skattetillägg skall beräknas efter 25 i stället för 50 procent.

Enligt *punkt 2* skall äldre lydelse av 116 a § andra, tredje och fjärde styckena samt av 116 d § första och andra styckena gälla i stället för motsvarande bestämmelse enligt den nya lydelsen av resp. 116 b, 116 c, 116 d och 116 h §§ i fråga om skattetillägg vid 1977 och tidigare års taxering och eftertaxering för samma år.

Den äldre lydelsen av 116 a § andra stycket motsvarar den föreslagna 116 b § och anger villkoren för påföring av skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration samt hur underlaget för avgiften skall beräknas i sådant fall. I sak föreslås den ändringen att till den del den skönsmässiga uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift skall skattetillägg påföras enligt 116 a §.

Den äldre lydelsen av 116 a § tredje stycket motsvarar den föreslagna 116 c § och anger villkoren för påföring av skattetillägg när skattskyldig inte har avlämnat självdeklaration samt hur underlaget för avgiften skall beräknas i sådant fall. Den föreslagna lydelsen av bestämmelsen innehåller bl. a. följande ändringar. Som ytterligare förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras föreskrivs att anmaning att deklarera skall ha sänts ut till den skattskyldige. Vidare föreslås att till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift skall skattetillägg påföras enligt 116 a §.

Den äldre lydelsen av 116 a § fjärde stycket har sin motsvarighet i den föreslagna 116 d §. I den förstnämnda bestämmelsen anges villkoren för undanröjande eller nedsättning av skattetillägg som påförts vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration när deklaration har lämnats inom viss tid. Den föreslagna paragrafen har tre stycken. Enligt det första gäller den skärpningen att skatterätten skall – i stället för att undanröja – sätta ned skattetillägget till 5 procent av det tillägg, som eljest skulle påföras, om deklaration har lämnats inom besvärstidens två månader. Detta gäller generellt, i motsats till gällande regel om undanröjande av skattetillägg i motsvarande fall. I det föreslagna andra stycket upptas inte den nuvarande begränsningen av rätten att få nedsättning som ligger i att denna avser endast fysisk person. Även bestämmelsen att skattetillägg, som har satts ned med stöd av det andra stycket, inte får påföras med högre belopp än 10 000 kr. utgår. I det tredje stycket föreslås den skärpningen i förhållande

till de nuvarande reglerna att tillägget inte får sättas ned om deklaration kommer in först sedan den skattskyldige har fått skriftligt meddelande enligt 56 § 3 mom. om resultatet av taxeringsrevision eller skriftlig underrättelse om ti:s yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som tillägget avser eller om eftertaxering för samma taxeringsår.

Den äldre lydelsen av 116 d § första och andra styckena motsvarar lagförslagets 116 h § och reglerar eftergift av särskild avgift. Enligt de förstnämnda lagrummen får förseningsavgift nedsättas när det belopp som kunde ha undandragits genom underlåtenheten är att anse som ringa, vilket inte gäller enligt den föreslagna 116 h §. Denna innehåller även regler om hälfteneftergift av skattetillägg.

Enligt *punkt 3* skall bestämmelserna i 100 § fortfarande gälla i tillämpliga delar beträffande särskild avgift vid 1977 års och tidigare års taxering samt eftertaxering för samma år. Enligt den föreslagna 116 t § skall 100 § inte gälla vid besvär i avgiftsfråga. Bestämmelsen i tredje punkten har betydelse i det fall – vilket sannolikt inte kan förekomma – att besvärsrätten enligt 100 § skulle vara mer omfattande än den som följer av de föreslagna 116 m § andra stycket och 116 o § första stycket. Det torde åligga vederbörande domstol att ex officio pröva om de senare besvärsbestämmelserna är tillämpliga i de fall där den skattskyldige har åberopat endast 100 §.

Enligt *punkt 4* skall, oavsett vad som föreskrives i det föregående, de nya bestämmelserna gälla i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från den skattskyldiges sida som inträffat först efter ikraftträdandet av dessa bestämmelser. De föreslagna bestämmelserna om skattetillägg för oriktig uppgift i taxeringsmål gäller alltså när uppgiften har lämnats efter ikraftträdandet liksom deklaration som lämnas därefter skall bedömas enligt dessa regler.

Nedsättningsreglerna i förslagets 116 d § bör tillämpas i stället för gällande 116 a § fjärde stycket, om den skattskyldige har skönstaxerats först efter ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna. Likaledes blir de föreslagna eftergiftsbestämmelserna i princip tillämpliga i detta fall. Frågan om eftergift av förseningsavgift för skattskyldig som inte varit skyldig att lämna deklaration utan anmaning och först efter ikraftträdandet anmanats till detta, skall även bedömas efter de nya reglerna.

De föreslagna bestämmelser som inte berörs av punkterna 1–3 skall generellt tillämpas efter den 1 januari 1978. Detta gäller andra stycket i förslagets 116 a §, de föreslagna 116 e och 116 f §§ samt förslagets 116 i–116 m §§, 116 n första och andra styckena, 116 o–116 q §§, 116 r § första stycket samt 116 s–116 u §§.

8.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

8.2.1 *Allmänt*

I lagförslaget har – utöver de paragrafer som direkt behandlar de särskilda avgifterna – 35 och 36 §§ ändrats. Ändringarna är avsedda att anpassa beskattningsförfarandet till förslaget om att skattetillägg som har påförts enligt 64 c § vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration skall kunna

sättas ned, om deklaration kommer in inom vissa föreskrivna tidsfrister. Vidare har 51 § ändrats så att besvär kan anföras över LST:s beslut enligt den föreslagna 64 j § andra stycket.

Samtliga paragrafer i kapitlet "Särskilda avgifter" föreslås ändrade. Kapitlet har dessutom utökats med tio paragrafer. Dessa bestämmelser har – i likhet med vad som föreslås gälla på TL:s område – kommit till som en följd bl. a. av att den nu gällande 64 a § enligt lagförslaget har delats upp på fem nya paragrafer och att särskilda besvärsregler har utformats för de särskilda avgifterna.

I lagförslaget är följande bestämmelser om de särskilda avgifterna till sitt innehåll helt nya. Enligt 64 a § skall skattetillägg utgå även när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt, dvs. under pågående skatteprocess. I 64 d § ersätts bestämmelserna om undanröjande av skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration med regler om att tillägg under vissa förutsättningar får sättas ned när deklarationen kommer in inom vissa längre tidsfrister. Skattetillägg får enligt 64 h § tredje stycket under vissa villkor efterges med hälften eller med tre fjärdedelar. Genom 64 j § utvidgas den skattskyldiges besvärsrätt. Vad som skall gälla om AO:s rätt att föra talan om särskild avgift anges i 64 k §. I 64 l § första stycket föreskrivs skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift. Vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla regleras i 64 m §. I 64 o § föreskrivs att bestämmelserna i 64 a–64 n §§ i tillämpliga delar skall gälla den som oriktigt har uppgett sig driva verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

8.2.2 *Bestämmelser om förfarandet m. m.*

35 §

Till paragrafen har lagts ett nytt tredje stycke. Däri anges, att nytt preliminärt beslut om skatt får meddelas inom sex månader från utgången av den månad då den skattskyldige har fått del av beslut om skattetillägg enligt 64 c §. Frågan härom måste dock ha väckts senast fem månader från samma tidpunkt.

Det bakomliggande motivet till det föreslagna tillägget är följande. Enligt den föreslagna 64 d § första stycket skall skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration med stöd av 64 c § sättas ned, om deklaration kommer in inom två månader från den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget. För att LST utan inskränkningar skall kunna tillämpa denna bestämmelse inom det ordinära beskattningsförfarandet krävs att den tid inom vilken LST får meddela preliminärt beslut förlängs.

Genom den föreslagna bestämmelsen får LST rätt att sätta ned påfört skattetillägg även i de fall att tillägg påförts i slutet av den treårsperiod inom vilken preliminära beslut får meddelas. Dessutom blir det möjligt för LST att vidta erforderliga beskattningsåtgärder med anledning av att deklaration har kommit in.

LST får genom den föreslagna regeln möjlighet att väcka fråga och meddela

beslut i fråga om skatten för den redovisningsperiod som skattetillägget avser i samma usträckning som inom de i paragrafens första och andra stycken föreskrivna tiderna. Skatten för perioden kan således även höjas antingen i enlighet med den ingivna deklarationen eller till följd av bristfälligheter som har kommit fram vid utredning eller annan kontroll.

Den skattskyldige har motsvarande möjligheter att få skatten ändrad på grund av att det har kommit fram nya omständigheter.

36 §

I paragrafens tredje stycke har förts in en bestämmelse om att s. k. automatiskt slutligt beslut inte skall anses föreligga tidigare än åtta månader efter den månad då den skattskyldige har fått del av beslut om skattetillägg enligt 64 c § för redovisningsperioden i fråga. Bestämmelsen har samma bakgrund som de föreslagna bestämmelserna i 35 § tredje stycket och utgör samtidigt en förutsättning för att dessa bestämmelser skall kunna tillämpas, eftersom det slutliga beslutet eljest skulle förhindra att nytt preliminärt beslut skulle kunna meddelas.

Den föreslagna tidsgränsen innebär att automatiskt slutligt beslut inte skall kunna inkräkta på den skattskyldiges rätt att begära slutligt beslut enligt paragrafens första stycke, dvs. inom en respittid av två månader efter det att han fått del av det preliminära beslutet.

51 §

I paragrafens *första stycke* har orden "slutligt beslut enligt 36 § första stycket" ersatts med "meddelat slutligt beslut". Ändringsförslaget innebär att även beslut enligt 64 i § andra stycket och beslut enligt de föreslagna bestämmelserna i 64 j § andra stycket kan överklagas i den ordinarie besvärsvägen. De beslut som avses med den förstnämnda paragrafen är sådana som meddelas med anledning av hemställan om eftergift från skattskyldig, som har påförts avgift i samband med efterbeskattning. Beslut av nu förevarande slag är redan f. n. att anse som slutliga och kan överklagas. Ändringen innebär således i detta avseende ett förtydligande som knyter an till nuvarande praxis.

8.2.3 *Villkor för påföring av skattetillägg, m. m.*

64 a §

Paragrafen motsvarar det första stycket enligt dess gällande lydelse. De nuvarande andra–fjärde styckena har sin närmaste motsvarighet i de föreslagna 64 b–64 e §§. I paragrafen anges villkoren för att påföra skattetillägg för oriktig uppgift. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den nu gällande.

Uttrycket "vid fastställelse av skatt" har i förtydligande syfte ersatts med "beslut om skatt". Ändringen betingas närmast av att "fastställelse" i viss

mening endast omfattar beslut enligt 30–37 §§, dvs. beslut som meddelas i det ordinarie beskattningsförfarandet. Med den föreslagna lydelsen framgår det med större tydlighet att skattetillägg kan utgå även vid efterbeskattning.

I likhet med vad som föreslås i fråga om 116 a § TL har i lagförslaget definitionen av det belopp som skall utgöra avgiftsunderlag förtydligats. Motiven härför är i stort sett desamma som framgår av specialmotiveringen till den föreslagna 116 a § TL.

Andra punkten i paragrafen innehåller en ny bestämmelse. Enligt denna skall skattetillägg utgå även när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om skatt. I fråga om förslaget i denna del hänvisas till specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 a § TL.

I fråga om förfarandet i kvittningssituationer hänvisas till avsnittet 7.10.

64 b §

Paragrafen motsvarar den del av bestämmelserna i det andra stycket av gällande 64 a § som anger villkoren för att påföra skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket samt reglerar hur avgiften skall beräknas i sådana fall. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den gällande.

Förutom en redaktionell ändring i paragrafens början har bestämningen av det belopp varpå skattetillägget skall beräknas ändrats. Ändringen innebär att skattetillägg skall utgå även vid sådan avvikelse varigenom överskjutande ingående skatt skönsmässigt tillgodoräknas den skattskyldige med lägre belopp än vad denne har uppgett i deklaration eller annat skriftligt meddelande.

Hur avgiften skall beräknas i de skilda typer av fall som kan förekomma framgår av följande exempel.

Exempel 1 (såväl deklarerad som uppskattad skatt är positiv)

Deklarerad skatt	10 000 kr	
Skatt enligt beslut	15 000 "	
Avgiftsunderlag	5 000 "	(15 000–10 000)

Exempel 2 (deklarerad negativ skatt ändras till positiv)

Deklarerad skatt	– 5 000 kr	
Skatt enligt beslut	15 000 "	
Avgiftsunderlag	20 000 "	(15 000– (– 5 000)

Exempel 3 (såväl deklarerad som uppskattad skatt är negativ)

Deklarerad skatt	– 25 000 kr	
Skatt enligt beslut	– 10 000 "	
Avgiftsunderlag	15 000 "	(– 10 000– (– 25 000)

Vidare föreslås i ett tillägg till den nuvarande lagtexten, att till den del uppskattningen vid skönsmässig avvikelse från deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg utgå enligt 64 a §. En förutsättning för att påföra avgift med stöd av 64 a § i sådant

fall är att en klart definierbar och beloppsmässigt bestämd oriktig uppgift föreligger. Det kan därvid t. ex. röra sig om viss skattepliktig omsättning som har skett med för lågt skatteuttag eller ett felaktigt avdrag för ingående skatt som har rättats samtidigt som andra bristfälligheter i redovisningen har föranlett att skatten beräknats skönsmässigt. Av beslutet om skattetillägg skall bl. a. framgå (jfr den föreslagna 64 m §) hur avgiftsunderlaget fördelar sig på oriktig uppgift och skönsmässigt påslag.

64 c §

Paragrafen innehåller bestämmelserna i nuvarande andra stycket av 64 a § om att skattetillägg skall påföras då skatt har fastställts i avsaknad av deklaration. I den föreslagna lydelsen är följande ändringar sakligt betingade.

Bestämningen av vad som skall utgöra avgiftsunderlag har ändrats av samma skäl och efter samma förebild som motsvarande bestämmelse i 64 b §.

Vidare föreslås i sista meningen, att till den del uppskattningen i avsaknad av deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift skall skattetillägg utgå enligt 64 a §. Bestämmelsen har en motsvarighet i den föreslagna 64 b §. Vad som har anförts i specialmotiveringen till denna gäller också vid tillämpning av 64 c §.

Den nu föreslagna regeln får emellertid betydelse även i de fall då nedsättning med stöd av 64 d § aktualiseras. Enligt denna skall skattetillägg som har påförts med stöd av 64 c § under vissa förutsättningar sättas ned, om deklaration sedermera avges. Nedsättningen kan däremot inte omfatta den del av höjningen som avser rättelse av oriktig uppgift.

I likhet med vad som f. n. gäller skall tillägget enligt förslaget beräknas på den skatt som utgår utöver skatt som den skattskyldige har uppgett i skriftligt meddelande till ledning för beslut om skatten.

Hur bestämmelserna i den föreslagna lydelsen av 64 c § skall tillämpas skall illustreras med följande exempel.

En skattskyldig har kommit in med en ifylld deklarationsblankett som dock inte har undertecknats. Den ingivna handlingen utgör därför inte någon behörig deklaration. Den skattskyldige underlåter trots anmodan att underteckna deklarationsblanketten. Skatten skall då enligt 30 § tredje stycket fastställas efter skälig grund (skönsmässigt). Skatt att betala enligt den skattskyldiges uppgifter i den ej undertecknade deklarationsblanketten uppgår till 4 000 kr. Vid utredning kommer det fram, att den skattskyldige har dragit av ingående skatt med 4 500 kr för anskaffning av en personbil, som används i verksamheten men som enligt bestämmelserna i 18 § första stycket 3) inte får dras av. Med hänsyn till att redovisningen enligt det skriftliga meddelandet även har visat sig vara behäftad med andra brister, fastställs skatten skönsmässigt till 10 000 kr. Skattetillägg skall i detta fall påföras enligt 64 a § med 900 kr (20 % av 4 500) och enligt 64 c § med 300 kr (20 % av 10 000 – (4 000 + 4 500).

Eftergiftsbestämmelserna i lagförslagets 64 h § första och tredje styckena kan bli tillämpliga i fråga om det felaktiga avdraget för ingående skatt. Den del av tillägget som har påförts med stöd av 64 c § skall enligt den föreslagna 64 d § sättas ned om behörig deklaration kommer in inom någon

av de i paragrafens första stycke angivna tidrymderna. Dessutom kan givetvis någon av eftergiftsgrunderna i den föreslagna 64 h § – med undantag av "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" – vara tillämplig. (I exemplet förutsätts att inte någon av undantagsreglerna i 64 d § andra stycket äger tillämpning).

Vid beräkning av avgiftsunderlaget skall hänsyn kunna tas inte bara till exakt angivna skattebelopp i ett skriftligt meddelande. Har en skattskyldig i särskild skrivelse lämnat uppgifter om t. ex. storleken av omsättning och varuinköp etc. men inte räknat fram skattebeloppet, bör LST beräkna skatten med ledning av den skattskyldiges uppgifter och i förekommande fall minska avgiftsunderlaget med detta belopp.

64 d §

Paragrafen svarar närmast mot tredje stycket i gällande 64 a §. Den anger villkoren för att sätta ned skattetillägg som har påförts enligt den föreslagna 64 c § vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration när sådan handling har lämnats inom vissa tidsfrister. Paragrafen har två stycken. Det första reglerar förutsättningarna för nedsättning. Det andra anger vissa undantag från tillämpning av första stycket.

Bestämmelserna i *första stycket* innebär ett helt nytt regelsystem för de fall att deklaration kommer in inom vissa angivna tidrymder. Liksom i TL föreslås således två tidsfrister, inom vilka avgift av nu förevarande slag automatiskt skall sättas ned. Enligt första stycket 1) går en första frist till ända två månader efter den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om skattetillägg, medan en andra frist enligt första stycket 2) utlöper åtta månader efter den månad då deklaration senast skulle ha lämnats. Kommer deklarationen in inom den första respittiden sätts tillägget ned till 250 kr. och inom den andra till 500 kr. Dessa är de maximala belopp som i sådana fall skall kvarstå inom de angivna tidsfristerna.

För de fall dessa belopp överstiger hälften resp. tre fjärdedelar av det påförda tillägget, skall detta i stället sättas ned till belopp som motsvarar dessa kvotdelar. Helt undanröjande av påfört tillägg kan enligt förslaget inte ske utom i de fall då eftergift enligt den föreslagna 64 h § kan komma i fråga.

Den föreslagna utformningen av paragrafen innebär en väsentlig lindring i påföljden för de skattskyldiga som kommer in med sina deklarationer efter den nuvarande respittiden om en månad men inom de nu föreslagna tidsfristerna. Det blir också betydligt enklare att avgöra om deklaration har kommit in inom någon av tidsfristerna. Den nuvarande tidsberäkningen har sin utgångspunkt i den *dag* då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägg. Den förutsätter att LST i tveksamma fall regelmässigt måste undersöka vilken dag den skattskyldige har löst ut försändelsen med beslutet från postanstalt. Med den föreslagna utformningen, som innebär att tvåmånadersfristen börjar löpa från utgången av den *månad* då den skattskyldige har fått del av beslutet, bör detta i normalfallet inte bli erforderligt.

Den andra fristen om åtta månader är fast knuten till utgången av den månad då deklarationen senast skulle ha lämnats. Den påverkas således över huvud taget ej av om den skattskyldige fått del av beslutet eller när

detta skett.

En grundläggande förutsättning för att tillämpa "åttamånadersregeln" är att tvåmånadersfristen löpt ut. Har den skattskyldige inte fått meddelande om beslutet eller har detta fördröjts har denne kvar möjligheten till nedsättning enligt den förmånligare "tvåmånadersregeln" även om åttamånadersfristen har gått till ända.

"Åttamånadersregeln" blir på grund av den föreslagna utgångspunkten för tidsberäkningen aldrig tillämplig på skattskyldig som har underlåtit att registrera sig hos LST under längre tid än åtta månader efter föreskriven redovisningsmånad.

I fråga om storleken av det skattetilläggsbelopp som skall stå kvar sedan deklaration har kommit in, innebär de föreslagna bestämmelserna att nedsättning i regel skall ske till fasta belopp, 250 resp. 500 kr. Det kvarstående tillägget får härigenom karaktär av förstärkt förseningsavgift. Det skall inte påverkas av det skattebelopp som fastställs med anledning av att deklaration har avgetts. Konstruktionen med fasta belopp förutsätter emellertid kompletteringsregler för de fall då påfört tillägg är så lågt att de fasta beloppen inte skulle innebära att detta sattes ned. Den föreslagna utformningen av bestämmelserna syftar till att den skattskyldige i princip alltid skall få viss nedsättning av påfört tillägg så snart någon av tidsfristerna har iakttagits, antingen till fast belopp eller till viss del av det påförda tillägget. Kompletteringsreglerna anger att nedsättning skall ske till minst hälften av påfört tilläggsbelopp när deklaration har kommit in inom tvåmånadersfristen och till minst tre fjärdedelar när deklaration har kommit in därefter men inom åttamånadersfristen. Det är alltså även vid tillämpning av kompletteringsreglerna förmånligare för den skattskyldige att avlämna deklarationen inom tvåmånadersfristen.

Som framgår av det föregående knyter kompletteringsreglerna an till påförda tilläggsbelopp. Detta får till följd att dessa regler i tvåmånadersfallet behöver beaktas endast om den påförda avgiften understiger 500 kr (1/2 av 500 = 250) och i åttamånadersfallet endast om tillägget är mindre än 667 kr (3/4 av 667 = 500). De skattebelopp som utgör motsvarande avgiftsunderlag uppgår till 2 500 resp. 3 335 kr.

Förslaget innebär att den nuvarande bestämmelsen i 64 a § tredje stycket skärps. Påfört tillägg kommer således inte längre att helt undanröjas, om deklaration kommer in inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget. Härigenom skiljs i påföljdshänseende mellan å ena sidan det fallet att skattskyldig visserligen kommer in för sent med sin deklaration men innan han har skönsbeskattats och å andra sidan det fallet att skattskyldig lämnar deklaration först sedan LST:s beslut om skönsbeskattning föreligger. I det förstnämnda fallet utgår endast förseningsavgift, medan i det andra fallet en viss del av det påförda tillägget alltid står kvar, såvida ej någon eftergiftsregel i den föreslagna 64 h § är tillämplig.

Den nu föreslagna ordningen motiveras bl. a. av att den motverkar att de skattskyldiga spekulerar i för låga skönsbeskattningar. Ett högre avgiftsuttag är också motiverat av att förfarandet med skönsbeskattning medför ett betydande merarbete för LST.

Bestämmelserna blir tillämpliga så snart tillägg enligt den föreslagna 64 c §

har beslutats. Den skattskyldige kan således inte få avgiften undanröjd genom att lämna deklaration sedan han har blivit aviserad av postanstalt att försändelsen med beslutet finns att avhämta.

Har deklaration kommit in till postgirokontoret innan tillägget har beslutats men på grund av fördröjning kommit LST till handa först därefter skall däremot avgiften undanröjas. Enligt bestämmelserna i 22 § anses nämligen deklarationen i ett sådant fall ha lämnats till LST i och med att den kom in till postanstalten.

I *andra stycket* föreskrivs vissa undantag från bestämmelserna i första stycket. Tillägg av nu förevarande slag får inte sättas ned om det har påförts vid efterbeskattning. Ej heller får nedsättning ske, om deklaration kommer in först sedan den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av skatterevision eller om att fråga har väckts om höjning av skatten för den redovisningsperiod skattetillägget avser. De skattskyldiga får i samtliga dessa fall antas ha spekulerat i en för låg skönsbeskattning antingen genom att inte låta registrera sig eller genom att underlåta att lämna deklaration. Den sistnämnda situationen blir aktuell endast beträffande skattskyldig som är registrerad och förutsätter att den skattskyldige tidigare har fått del av beslut om skönsbeskattning i avsaknad av deklaration.

Är de skönsmässigt påförda skattebeloppen högre än de som sedermera deklareras av den skattskyldige och godtas av LST, skall påförda tillägg enligt den föreslagna 64 l § sättas ned i relation härtill antingen av LST eller av skatterätten i samband med besvär. Framstår det som sannolikt att en oregistrerad skattskyldig inte har varit medveten om sin redovisningsskyldighet kan givetvis även frågan om eftergift enligt den föreslagna 64 h § aktualiseras.

Undantagsreglerna i andra stycket andra punkten aktualiseras – förutom vid efterbeskattning – så snart den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av skatterevisionen eller om att fråga har väckts angående höjning av skatten, dvs. att han har tillställts ifrågasatt preliminärt beslut om höjning av skatten för redovisningsperioden i fråga. De nu avsedda meddelandena bör därför tillställas den skattskyldige genom rekommenderad försändelse med mottagningsbevis.

64 e §

Paragrafens innehåll stämmer med en redaktionell ändring helt överens med 64 a § fjärde stycket enligt gällande lydelse.

64 f §

Paragrafen anger vissa undantag från bestämmelsen om skattetillägg för oriktig uppgift. Första och tredje styckena svarar mot den nuvarande lydelsen av 64 c § första stycket. Texten har i förtydligande syfte redigerats om efter förebild av den föreslagna 116 f § TL. För att felräkning eller misskrivning skall anses som uppenbar krävs att den skall framgå av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Detta har tidigare ej uttryckligen angetts i den nuvarande lagtexten. I sak har emellertid innehållet av bestämmelsen inte ändrats.

Enligt *andra stycket* utgår skattetillägg inte vid avvikelse från öppet angivet yrkande eller värdering av uttag såvida det ej är uppenbart att den skattskyldige härvid har lämnat oriktig uppgift i sak. Bestämmelser härom finns f. n. ej i ML. Den föreslagna lagtexten stämmer dock överens med RSV:s anvisningar och innebär alltså i praktiken inte någon saklig ändring.

I *tredje stycket* har i sak gjorts motsvarande ändring som i den föreslagna 116 f § tredje stycket TL. Den innebär att institutet frivillig rättelse utvidgas. I fråga om vad därvid skall gälla hänvisas i specialmotiveringen till denna paragraf i TL.

8.2.4 *Villkor för påföring av förseningsavgift m. m.*

64 g §

Innehållet i paragrafen har i sak oförändrat flyttats över från gällande 64 b §. Den anger villkoren för att påföra förseningsavgift. Andra stycket innehåller ett förtydligande beträffande den tidpunkt efter vilken dubbel förseningsavgift skall påföras.

8.2.5 *Eftergift*

64 h §

Paragrafen svarar närmast mot gällande lydelse av 64 c § andra och tredje styckena. Den anger villkoren för eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp. Paragrafen har tre stycken. Det första avser både skattetillägg och förseningsavgift medan de andra två gäller endast i fråga om skattetillägg.

Första stycket anger förutsättningarna för hel eftergift av skattetillägg och förseningsavgift. Det innehåller – förutom redaktionellt betingade ändringar – även motsvarande sakliga ändringar som i den föreslagna 116 h § TL. Dessa har kommenterats utförligt i den föregående specialmotiveringen. I fråga om hur eftergiftsgrunderna bör tillämpas mera allmänt hänvisas i första hand dit. I det följande skall behandlas vissa speciella förhållanden som råder inom mervärdeskattens område och i vissa fall bör påverka tillämpningen av förevarande bestämmelser när det gäller skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Prövningen av eftergiftsfrågan bör innefatta en samlad bedömning av den skattskyldiges personliga förutsättningar att rätt fullgöra sin deklarationsskyldighet med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet och de särskilda omständigheter som kan ha förelegat i det enskilda fallet.

Inom vissa delar av mervärdebeskattningen styrs tillämpningen av ett stort antal detaljbestämmelser. Det kan i vissa fall vara förenat med avsevärda svårigheter för de skattskyldiga att hålla sig helt informerade om dessa. Bestämmelserna är ofta dessutom svårtolkade. Flertalet skattskyldiga är utpräglade småföretagare, som saknar tillgång till medhjälpare med tillräcklig kompetens på mervärdeskattens område. Riskerna för oavsiktliga tillämpningsfel, såväl med hänsyn till uppgifternas beskaffenhet som till mångfalden av bestämmelser som skall tillämpas i en viss verksamhet, kan

tillsammans med den skattskyldiges personliga förutsättningar i sådana fall utgöra grund för att efterge särskild avgift i sin helhet.

S. k. *periodiceringsfel* är vanligt förekommande inom mervärdebeskattningen. Detta hänger samman med de korta redovisningsperioder som gäller för flertalet av de skattskyldiga. Sådana periodiceringsfel som har rättats eller automatiskt skulle ha jämnats ut i deklarationen för en senare redovisningsperiod bör regelmässigt medföra eftergift av skattetillägg. En förutsättning härför är dock att någon av eftergiftsgrunderna enligt lagrummet är för handen. Det skall således vara fråga om ett fel som kan anses ursäktligt.

I vissa fall kan sådana fel upptäckas vid LST:s deklarationsgranskning eller vid skatterevision på ett så tidigt stadium att felet inte har hunnit rättas eller utjämnas i den skattskyldiges kommande redovisning. På grund av felets art och omständigheterna i övrigt kan det dock i det enskilda fallet framstå som uppenbart att det inte förelegat någon egentlig risk för att felet inte skulle komma att rättas till. Även i sådana fall bör eftergift av hela tillägget kunna ske.

Har den skattskyldige uppenbarligen periodicerat skatten felaktigt för att vinna likviditets- eller andra fördelar saknas grund för eftergift.

Felaktigheter som begås vid transaktioner mellan skattskyldiga medför i likhet med periodiceringsfelen inte någon definitiv skatteförlust för det allmänna. En skattskyldig köpare har ju rätt att dra av ingående skatt som belöper på förvärv för den verksamhet som medför skattskyldighet. Under förutsättning att köparen skulle ha haft avdragsrätt för den skatt som rätteligen skulle ha utgått och att felen i sådana fall kan antas bero på en ursäktlig feltolkning av bestämmelserna eller annat misstag, bör frågan om eftergift bedömas välvilligt.

Undantagsvis kan hel eftergift medges ex officio, t. ex. då det är fråga om uppenbara tolkningsfel. Det kan t. ex. redan i samband med skatterevision eller annan utredning ha kommit fram sådana omständigheter som bör föranleda att hela tillägget efterges.

Andra stycket behandlar förutsättningarna för eftergift när det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i motsats till gällande lydelse av 64 c § tredje stycket endast skattetillägg.

Enligt *tredje stycket*, som är helt nytt till sitt innehåll, får skattetillägg efterges med hälften, när omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl inte anses föreligga tillräckliga skäl för eftergift av hela tillägget. Beror den oriktiga uppgiften i sådant fall på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring får tillägget efterges med tre fjärdedelar, om det eljest skulle framstå som uppenbart obilligt. Eftergift på någon av dessa grunder får ej medföra att avgiften utgår med lägre belopp än 200 kr.

Bestämmelsen om eftergift med hälften av skattetillägg har utformats med motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 h § TL som förebild. Vad som sagts i specialmotiveringen till denna gäller i tillämpliga delar på övriga skatteområden men i fråga om tillägg inom mervärdebeskattningen bör följande tilläggas beträffande förslagets tillämpning.

Hälftenregeln är givetvis inte avsedd att tillämpas då den oriktiga uppgiften

består i att intäkter (omsättning) har hållits undan från beskattning eller att obehöriga avdrag, t. ex. för privata förvärv, har gjorts i skatteredovisningen. För sådana oriktigheter kan mera sällan någon ursäktlig omständighet åberopas.

Regeln skall i första hand tillämpas på felaktigheter som kan förutsättas bero på felaktig tolkning av en viss bestämmelse i det materiella regelsystemet eller misstag av liknande slag. Denna typ av felaktigheter kan betecknas som *tillämpningsfel.* Utmärkande för dessa fel är att de mera sällan har medfört ekonomisk vinning för den skattskyldige. Ofta kan det i dessa fall redan på grund därav och av felets karaktär framstå som uppenbart att den oriktiga uppgiften inte har lämnats i syfte att dra undan skatt utan av okunnighet eller oaktsamhet. Därutöver bör hälftenregeln tillämpas då förutsättningar för att helt efterge tillägg vid periodiceringsfel eller för att efterge tillägg på grund av s. k. räkenskapsfel med tre fjärdedelar inte förelegat men omständigheterna ändå är sådana att viss mildring av påföljden anses påkallad.

Hälftenregeln bör i fråga om de mera renodlade felen av angivna slag tillämpas ex officio, alltså utan att den skattskyldige har ansökt om eftergift.

Bestämmelsen om eftergift med tre fjärdedelar av skattetillägg är tillämplig endast i fråga om sådana oriktiga uppgifter, som beror på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring, s. k. *räkenskapsfel.* Det skall vara fråga om fel av sådant slag att de kan uppstå även i en välordnad bokföring. De bör vidare karakteriseras av att de normalt skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut.

Räkenskapsfelen kan bestå av konteringsfel, t. ex. att ett varuinköp bokförts med varukostnaden på kontot för ingående skatt och den ingående skatten på varukontot, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o. d.

En grundläggande förutsättning för att tillämpa "tre fjärdedelsregeln" är att den skattskyldige ännu inte har avslutat sin bokföring för det aktuella räkenskapsåret med bokslut, när den oriktiga uppgiften lämnades. Har felaktigheten inte upptäckts och rättats i anslutning till bokslutet är bestämmelsen inte tillämplig.

Ytterligare en förutsättning måste vara uppfylld för att det skall bli aktuellt att efterge tillägg med tre fjärdedelar. Avgiften skall framstå som uppenbart obillig om eftergift inte medges. Det skall således vara fråga om tilläggsbelopp som inte står i rimligt förhållande till det fel som har orsakat den oriktiga uppgiften.

I många fall kan omständigheterna vara sådana att det med hänsyn till den skattskyldiges räkenskaper och tidigare skatteredovisning kan finnas anledning att tillämpa "tre fjärdedelsregeln" ex officio. Detta kan också vara fallet om den skattskyldige med anledning av en mera allmänt hållen förfrågan från LST har gjort en sådan utredning för att klarlägga och rätta felet att hans åtgärder i detta hänseende gränsar till frivillig rättelse.

Eftergift av hela tillägget bör kunna medges den skattskyldige efter ansökan om det med hänsyn till nyss angivna omständigheter och felets art framstår som uppenbart att felet skulle ha upptäckts och frivilligt ha rättats i samband med bokslut.

Bestämmelserna i tredje stycket av nu gällande 64 c § att förseningsavgift

även får sättas ned har utgått. Motsvarande ändring har redan tidigare skett i TL.

8.2.6 *Behörighet att fatta beslut*

64 i §

Paragrafens innehåll stämmer med någon redaktionell ändring helt överens med 64 e § enligt gällande lydelse. Den reglerar behörigheten att besluta om särskild avgift.

I 64 j § föreslås helt nya besvärsregler i fråga om yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift. Det kan med hänsyn härtill finnas skäl att i detta sammanhang något kommentera LST:s beslutskompetens enligt förevarande paragraf.

Enligt paragrafens *första stycke* skall fråga om särskild avgift prövas av LST, dvs. av samma myndighet som har att i första instans besluta om skatt. I den föreslagna 64 p § anges att lagens bestämmelser om skatt gäller i tillämpliga delar även i fråga om särskild avgift. Hänvisningen innebär bl. a. att sådana frågor handläggs inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet. Avgift påförs således normalt genom preliminärt beslut. Vill den skattskyldige anföra besvär över beslutet enligt de ordinära besvärsreglerna i 51 § första stycket måste han först begära slutligt beslut. Det är emellertid också möjligt för honom att hos LST framställa yrkande om att påförd avgift skall efterges. LST skall i sådant fall enligt de allmänna bestämmelserna om skatt i 33 § meddela nytt preliminärt beslut och därvid beakta de omständigheter som har kommit fram i den skattskyldiges yrkande.

Att nytt beslut skall meddelas även om yrkandet avslås och det nya beslutet således inte innebär någon ändring i förhållande till det tidigare meddelade beslutet framgår av paragrafens *andra stycke*.

Inom den tidsram som anges i 35 § är det således LST som prövar yrkande om undanröjande eller nedsättning t. ex. eftergift av avgiften. Förutsättning härför är i regel att framställning härom har kommit in till LST senast den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden i fråga har gått till ända (35 § första stycket), och att slutligt beslut enligt 36 § första stycket om skatt eller avgift inte har meddelats dessförinnan.

8.2.7 *Besvär m. m.*

64 j §

Paragrafen innehåller besvärsregler som till sitt innehåll är helt nya.

Enligt *första stycket* skall – oavsett vad som eljest föreskrives om besvär – yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift prövas, om beslut om skatten för den redovisningsperiod som avgiften avser icke har vunnit laga kraft.

Beslut om särskild avgift är i besvärsförfarandet ett särskilt avgörande i förhållande till beslutet om skatten. Detta innebär, att talan över avgifts-

beslutet normalt skall föras enligt 51 § första stycket hos LSR. Fullföljd av talan kan vidare ske enligt hänvisningsbestämmelsen i 54 § till 96 och 98 §§ TL.

Bestämmelsen i första stycket gör det möjligt att ompröva avgiftsbeslut även om yrkande härom framställts efter besvärstidens utgång. Förutsättningen härför är att beslutet om skatten för den redovisningsperiod avgiften avser inte har vunnit laga kraft. I princip föreligger alltså talerätt enligt lagrummet så länge skatteprocessen pågår. Det saknar betydelse vem som för talan. Såväl den skattskyldige som AO kan utnyttja bestämmelsen.

Bestämmelserna gäller endast yrkanden om undanröjande eller nedsättning av avgift. Grunden för yrkandet kan variera. Den kan vara att förutsättningar för att påföra avgift inte är för handen, men den kan också avse eftergift.

Talan med stöd av nu förevarande lagrum kan avse såväl skattetillägg som förseningsavgift.

För tolkningen av bestämmelsen hänvisas i övrigt till specialmotiveringen till den föreslagna 116 m § andra stycket TL.

Innehållet i *andra stycket* ersätter bestämmelserna i 55 § om besvär i särskild ordning. De föreslagna bestämmelserna gäller endast skattetillägg. De innebär – till skillnad från den extra-ordinära besvärsrätten enligt i 55 § – att yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg sedan beslut om skattetillägg vunnit laga kraft alltid skall prövas i första instans av LST. Besvärstiden är densamma som för skatt, nämligen sex år efter det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått till ända. Det enda villkoret för att yrkande skall prövas är att tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis kan åberopas till stöd för yrkandet. Det material som åberopas skall således ha varit okänt för den myndighet som har meddelat det senast lagakraftvunna beslutet om tillägget. Något krav på att det skall framstå som ursäktligt att klaganden inte i annan ordning har lagt fram detta har inte ställts upp.

Bestämmelsen förutsätter att beslutet om tillägg har vunnit laga kraft. Har LST på begäran av den skattskyldige meddelat slutligt beslut om tillägget och har denne ej inom föreskriven tid anfört besvär till LSR har han således ändå möjlighet att få tillägget omprövat av LSR om han kan åberopa nya omständigheter eller nytt bevis.

Avgörande enligt lagrummet sker genom slutligt beslut. Genom en ändring i 51 § första stycket har beslut enligt lagrummet förts in i den ordinarie besvärsordningen. Detta innebär att LST:s beslut kan överklagas till LSR med möjlighet att fullfölja besvären enligt bestämmelserna i 54 §.

På grund av att 55 § genom den föreslagna 64 p § ej gäller särskild avgift är möjligheten att besvära sig i särskild ordning över beslut om förseningsavgift begränsad till vad som gäller enligt paragrafens första stycke.

64 k §

Paragrafen innehåller regler om AO:s rätt att i särskild ordning föra talan i fråga om särskild avgift. Enligt det första stycket får AO vid besvär enligt 55 §, dvs. i skattemål, föra talan om särskild avgift som har samband därmed. Det andra stycket reglerar AO:s talerätt i fråga om skattetillägg som har

blivit för lågt på grund av felräkning o. d. Det tredje stycket behandlar AO:s möjligheter att föra talan om påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt.

I *första stycket* föreskrivs att AO vid besvär enligt 55 § får föra talan om särskild avgift som har samband därmed. Besvären i skattefrågan kan ha anförts av AO eller av den skattskyldige. Yrkandet skall dock inte prövas om talan i beskattningsfrågan inte tas upp till prövning.

Enligt 55 § får den skattskyldige och AO besvära sig i särskild ordning i vissa särskilt angivna fall och under vissa förutsättningar. AO:s talerätt när det gäller besvär till den skattskyldiges nackdel är begränsad till sådana fall där beskattningen har blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Besvär får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått till ända.

Har således besvär anförts i särskild ordning har AO rätt att framställa yrkande beträffande särskild avgift och få detta prövat. Härför krävs, att det har samband med talan i huvudsaken. Yrkande om påföring eller höjning av avgift kan till följd härav komma i fråga endast för det fall att felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende medfört att skatten blivit för låg och att på grund härav även avgift påförts med för lågt belopp. Det är alltså här fråga om situationer då efterbeskattning normalt inte kan ske.

Enligt *andra stycket* får AO föra talan om skattetillägg har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Det krävs härvid inte något samband med besvär i fråga om skatten. Talan skall föras inom den tid och i den ordning som anges i 55 §.

I *tredje stycket* regleras AO:s rätt att föra talan om skattetillägg enligt 64 a § då oriktig uppgift har lämnats först i mål om skatt. Bestämmelserna härom har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 n § tredje stycket TL. Vad som skall gälla i de nu avsedda fallen framgår närmare av specialmotiveringen till paragrafen i TL.

64 l §

Paragrafen anger de fall då LST och skattedomstol skall ex officio beakta vissa regler om särskild avgift.

Enligt *första stycket,* som är helt nytt, skall bestämmelserna om eftergift beaktas även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

I fråga om LST:s handläggning av avgiftsfrågan innebär detta att eftergiftsgrunderna skall prövas ex officio redan då frågan om påföring av avgift prövas, om det i samband med utredning i beskattningsärendet har kommit fram omständigheter som kan anses ursäktliga i det enskilda fallet. Detta har behandlats mera utförligt i specialmotiveringen till 64 h §.

Andra stycket innehåller bestämmelsen i gällande 64 f § om att skattetillägg skall sättas ned i den mån det föranleds av att den skatt som utgör underlag för tillägget sätts ned då beslut om skatten prövas.

Ett undantag från detta föranleds av bestämmelsen i den föreslagna 64 d § första stycket. Enligt denna skall skattetillägg som har påförts enligt 64 c §

vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration sättas ned om deklarationen kommer in inom vissa tidsfrister. Det angivna undantaget avser det fall att nedsättning skall ske enligt bestämmelserna i 64 d § första stycket. Den ändring av skatten som föranleds av att deklaration har inkommit skall alltså inte påverka det kvarstående tilläggsbeloppet i dessa fall.

Huvudregeln blir däremot tillämplig i de fall skattetillägg har påförts enligt 64 c § och deklaration avlämnas *efter* de i 64 d § första stycket angivna tidrymderna. Nedsätts tidigare fastställd skatt efter LST:s eller skattedomstols prövning skall således även påfört skattetillägg sättas ned ex officio. För att förhindra att den skattskyldige får ett lägre kvarstående tillägg jämfört med det tillägg som skulle ha utgått om bestämmelserna i 64 d § hade varit tillämpliga har en begränsningsregel införts. Denna innebär att tillägget inte får sättas ned till lägre belopp än vad som skulle följa vid tillämpning av reglerna i 64 d § första stycket 2). Det lägsta belopp som tillägget i enlighet härmed kan sättas ned till är 500 kr. eller det lägre belopp som motsvarar tre fjärdedelar av det ursprungligen påförda tilläggsbeloppet.

Det nu sagda skall illustreras med följande exempel. I samtliga fall förutsätts att deklaration har kommit in efter de i 64 d § första stycket angivna tidrymderna.

Ex.	Ursprungligen fastställd skatt	Påfört skatte-tillägg	Efter prövning fastställd skatt	Nedsatt skatte-tillägg
1	10 000	2 000	6 000	1 200
2	10 000	2 000	4 000	800
3	10 000	2 000	3 000	600
4	10 000	2 000	2 000	500
5	3 000	600	1 000	450

I ex. 1–3 har nedsättning skett enligt lagrummets huvudregel. Begränsningsregeln skall inte tillämpas, eftersom de nedsatta tilläggen överstiger 500 kr.

I ex. 4 begränsas nedsättningen till 500 kr. och i ex. 5 till 450 kr. (= tre fjärdedelar av 600 kr.).

8.2.8 *Innehåll av beslut, m. m.*

64 m §

Paragrafens innehåll är nytt och föreskriver, att beslut om särskild avgift skall ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, underlaget för beräkning av skattetillägg samt avgiftens storlek.

Skälen för beslutet kan i regel anges kortfattat. Det bör dock vid skattetillägg enligt 64 a § framgå, att oriktig uppgift har lämnats och vari denna består. Eftersom beslut om skattetillägg meddelas i samma handling som beslutet om skatten torde den oriktiga uppgiftens art och avgiftsunderlagets storlek i regel framgå av skälen för detta beslut. Ytterligare uppgifter i dessa hänseenden behöver då inte lämnas.

Påförs skattetillägg efter olika grunder skall det av beslutet klart framgå hur tillägget fördelar sig på dessa.

64 n §

Paragrafen svarar mot 64 g § enligt dess gällande lydelse. Den innehåller bestämmelser om att särskild avgift skall anges i krontal så att öretal faller bort och att avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 100 kr., ej skall påföras. Beloppsgränsen har således i lagförslaget höjts från 50 till 100 kr.

8.2.9 *Övriga bestämmelser*

64 o §

Paragrafens innehåll är helt nytt och föreskriver, att bestämmelserna om särskild avgift i 64 a–64 n §§ i tillämpliga delar skall gälla även den som oriktigt har uppgett sig driva verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdeskatt.

Paragrafen tar i första hand sikte på de fall då någon i registreringsanmälan oriktigt har utgett sig för att driva verksamhet som medför s. k. teknisk skattskyldighet enligt bestämmelser i 2 § första stycket 2) eller andra stycket för att därigenom erhålla återbetalning av skatt. Avger han deklaration med oriktig uppgift skall skattetillägg påföras även sedan det visat sig att han inte är skattskyldig för verksamheten eller över huvud taget inte driver någon verksamhet i lagens mening.

Om den som har utgett sig för att vara skattskyldig är juridisk person skall tillägget, i likhet med vad som gäller faktiskt skattskyldiga, påföras den juridiska personen.

Den föreslagna bestämmelsen innebär att också övriga regler om avgift blir tillämpliga på den person som utgett sig för att vara skattskyldig. Lämnas inte deklaration skall således förseningsavgift och skattetillägg påföras i samband med att skönsbeskattning sker. En annan följd är att påförda avgifter skall stå kvar även sedan det har upptäckts att skattskyldighet inte har förelegat.

Bestämmelserna blir i princip tillämpliga även på den som i god tro har låtit registrera sig och som gör sig skyldig till försummelse som kan rendera honom förseningsavgift eller skattetillägg. Obilliga effekter till följd härav kan undanröjas genom eftergift.

64 p §

Paragrafen svarar närmast mot gällande 64 h § första stycket. Den anger vilka bestämmelser i ML som i tillämpliga delar skall gälla i fråga om särskild avgift. I den föreslagna lydelsen har hänvisningen till vissa paragrafer tagits undan. Det första undantaget gäller bestämmelserna om efterbeskattning i 38–41 §§. Dessa bestämmelser avser skatt och skall inte kunna tillämpas

analogt beträffande de särskilda avgifterna. Det andra undantaget avser 55 §. Detta är en följd av att speciella regler om besvär i särskild ordning i fråga om särskild avgift införts enligt förslaget.

Slutligen har 76 § undantagits. Härav följer att regeringen kan medge befrielse eller nedsättning av särskild avgift endast i samband med befrielse eller nedsättning av skatt. Undantaget innebär närmast ett förtydligande av vad som redan f. n. rimligen måste anses gälla med hänsyn till att regeringen torde sakna möjlighet att efterge särskild avgift enligt TL.

64 q §

Paragrafen motsvarar i sak oförändrat nuvarande 64 d §.

64 r §

Paragrafen motsvarar andra stycket i gällande 64 h §. Liksom i fråga om motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 u § TL föreslås att RSV – utöver föreskrifter – ges möjlighet att meddela anvisningar.

8.2.10 *Övergångsbestämmelserna*

Ändringarna i ML föreslås träda i kraft den 1 januari 1978. Härifrån görs vissa undantag, som anges i fyra punkter. Bestämmelserna har utformats efter förebild av övergångsbestämmelserna till ikraftträdandet av TL.

Huvudregeln omfattar givetvis samtliga ändringsförslag av redationell art och sådana som eljest inte innebär någon ändring i sak. Även ändringar av processuell innebörd föreslås träda i kraft omedelbart utan hänsyn till om beslut avser redovisningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. Hit hör sålunda de föreslagna ändringarna i fråga om rätten att föra talan i frågor om särskild avgift, 64 j–k §§. Detsamma gäller den föreslagna föreskriften i 64 l § första stycket att bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift och slutligen den föreslagna bestämmelsen i 64 m § om vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla.

Ändringar av materiell innebörd föreslås i princip gälla först fr. o. m. en viss redovisningsperiod, oavsett om reglerna är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige. Detta regleras i tre särskilda punkter i övergångsbestämmelserna.

Enligt *punkt 1* skall den nya lydelsen av 35 och 36 §§, 64 a § andra och tredje punkterna samt 64 o § icke tillämpas vid beslut om skattetillägg för redovisningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. De båda förstnämnda paragraferna innehåller bestämmelser om den tid inom vilken preliminärt beslut får meddelas och när s. k. automatiskt slutligt beslut skall föreligga. Enligt 64 a § andra och tredje punkterna kan skattetillägg i vissa fall påföras för oriktig uppgift i skattemål och enligt 64 o § kan tillägg påföras den som felaktigt har uppgett sig vara skattskyldig.

Enligt *punkt 2* skall äldre lydelse av 64 a § andra och tredje styckena,

av 64 c § andra och tredje styckena, av 64 f samt av 64 g §§ gälla i stället för motsvarande bestämmelser enligt den nya lydelsen av resp. 64 b, 64 c, 64 d och 64 h §§, 64 l § andra stycket samt 64 n § i fråga om skattetillägg för redovisningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

Den äldre lydelsen av 64 a § andra stycket motsvarar de föreslagna 64 b och 64 c §§ och anger villkoren för att påföra skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration samt vid skönsbeskattning därför att skattskyldig inte har lämnat deklaration. Vidare anges i lagrummet hur avgiften skall beräknas i dessa fall.

Den äldre lydelsen av 64 a § tredje stycket har sin närmaste motsvarighet i den föreslagna 64 d §. I den förstnämnda bestämmelsen anges villkoren för att undanröja skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration, när sådan handling har lämnats inom viss tid.

Den äldre lydelsen av 64 c § andra och tredje styckena motsvarar lagförslagets 64 h § och reglerar eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp.

Den äldre lydelsen av 64 f § motsvarar lagförslagets 64 l § andra stycket och innehåller bestämmelsen att skattetillägg skall sättas ned i den mån det föranleds av att den skatt som utgör underlag för tillägget sätts ned då beslut om skatten prövas.

Den äldre lydelsen av 64 g § har sin motsvarighet i den föreslagna 64 n § och innehåller bl. a. bestämmelser om att avgift som understiger visst belopp inte skall påföras.

Enligt *punkt 3* skall bestämmelserna i 55 § fortfarande gälla i tillämpliga delar beträffande särskild avgift för redovisningsperiod, som gått till ända före ikraftträdandet. Enligt den föreslagna 64 p § upphävs hänvisningen till 55 §. Föreskriften i den nu förevarande punkten är avsedd att vara en hjälpregel för den händelse att tillämpning av 55 § i något fall skulle vara gynnsammare för den skattskyldige än förslagets 64 j §.

Enligt *punkt 4* skall oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–3 de nya bestämmelserna gälla i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet, som har inträffat först efter ikraftträdandet. Förslaget om skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål gäller alltså när uppgiften lämnats efter ikraftträdandet, liksom deklaration lämnad därefter bedöms enligt de nya reglerna.

8.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

8.3.1 *Allmänt*

De nu gällande bestämmelserna i FFL om de särskilda avgifterna uppvisar stora likheter med och är i många fall identiska med motsvarande bestämmelser i ML. I detta lagförslag bibehålls dessa likheter. Sålunda svarar 64 a–64 n §§ ML mot 37 a–37 n §§ FFL samt 64 p § och 64 r § ML mot resp. 37 o § och 37 p § FFL. Specialmotiveringen till lagförslaget beträffande mervärdeskatten och i denna gjorda hänvisningar till TL:s specialmotivering gäller i stor utsträckning även beträffande de föreslagna ändringarna i FFL.

Samtliga paragrafer i kapitlet "Om särskilda avgifter" föreslås ändrade. Kapitlet har dessutom utökats med nio paragrafer. Dessa bestämmelser har –i likhet med vad som föreslås gälla på TL:s och ML:s område – kommit till som en följd bl. a. av att den nu gällande 37 a § enligt lagförslaget har delats upp på fem nya paragrafer och att särskilda besvärsregler har utformats för de särskilda avgifterna.

I lagförslaget är följande bestämmelser om de särskilda avgifterna till sitt innehåll helt nya. Enligt 37 a § skall skattetillägg utgå även när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt, dvs. under pågående skatteprocess. I 37 d § ersätts bestämmelserna om undanröjande av skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration med regler om att sätta ned tillägget under vissa förutsättningar, när deklarationen kommer in inom vissa angivna tidsfrister. Skattetillägg får enligt 37 h § tredje stycket under vissa villkor efterges med hälften. Genom 37 j § utvidgas den skattskyldiges besvärsrätt. Vad som skall gälla om AO:s rätt att föra talan om särskild avgift anges i 37 k §. I 37 l § första stycket föreskrivs skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift. Vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla regleras i 37 m §.

8.3.2 *Bestämmelser om förfarandet m. m.*

19 §

Enligt *första stycket,* som är oförändrat, är möjligheten att meddela beslut om fastställande av skatt tidsmässigt begränsad till ett år efter utgången av det kalenderår under vilket viss beskattningsperiod har gått till ända. Detta gäller såväl slutliga som preliminära beslut.

I likhet med vad som föreslås beträffande 64 d § ML skall enligt den föreslagna 37 d § skattetillägg som har påförts enligt 37 c § sättas ned om deklaration kommer in inom vissa i författningsrummet angivna tidsfrister. Den ifrågavarande tidsgränsen för beslut om fastställande av skatt kan till följd av den föreslagna ordningen i vissa fall bli för kort, i vart fall om beskattningsmyndigheten skall kunna sätta ned tillägget.

Vad nu sägs framgår av följande exempel.

Preliminärt beslut (jfr 37 i §) enligt den föreslagna 37 c § avseende beskattningsperiod som har gått till ända före utgången av ett visst kalenderår delges först under det följande årets två sista månader. Kommer deklaration in efter det därpå följande årsskiftet skulle det preliminära beslutet enligt hittills gällande regler blivit automatiskt slutligt fastställt och ändring av fastställd skatt och skattetillägg kunnat ske endast efter besvär.

Denna ordning är av bl. a. praktiska skäl inte tillfredsställande. Paragrafen har därför tillförts ett *andra stycke* som gör det möjligt för beskattningsmyndigheten att i fall som nu sagts meddela nytt beslut om skatten oavsett bestämmelserna i första stycket dvs. den tid, inom vilken beslut om fastställande av skatt kan fattas, förlängs. Bestämmelserna gäller endast när skattetillägg har påförts enligt 37 c §.

I *tredje stycket* anges som en konsekvens av det föreslagna andra stycket när skatten i de nu avsedda fallen skall anses slutligt fastställd. Bestämmelsen har utformats så att automatisk slutlig fastställelse av preliminärt beslut i dessa fall inträffar senare än f. n.

8.3.3 *Villkor för påföring av skattetillägg, m. m.*

37 a §

Paragrafen svarar mot det första stycket enligt dess gällande lydelse och överensstämmer nära med 64 a § ML. Eftersom tillgodoräkning av s. k. ingående skatt inte – som är fallet enligt ML – förekommer på punktskatteområdet har bestämmelsen om skattetillägg vid för hög tillgodoräkning av skatt inte tagits in i FFL.

37 b och 37 c §§

Paragraferna svarar mot bestämmelserna i det andra stycket av gällande 37 a § och är väsentligen utformade på samma sätt som de föreslagna 64 b och 64 c §§ ML. De kommentarer som lämnats i specialmotiveringen till dessa paragrafer gäller i tillämpliga delar även för punktbeskattningen.

37 d §

Paragrafen motsvarar närmast tredje stycket i gällande 37 a §. Jämförda med förslaget till 64 d § ML skiljer sig bestämmelserna i första stycket 1) så till vida att den tid den skattskyldige har på sig att komma in med deklaration enligt ML är två månader efter den månad han fått del av beslutet, medan tiden enligt FFL är två månader från den dag han fått del av beslutet. Att tiden bör beräknas från denna dag enligt FFL beror på att det på punktskatteområdet i normalfallet med hänsyn till gällande rutiner är lätt att fastställa denna tidpunkt. I övrigt hänvisas till vad som sagts i specialmotiveringen till den föreslagna 64 d § ML.

37 e och 37 f §§

37 e § motsvarar gällande 37 a § fjärde stycket och 37 f § första och tredje styckena motsvarar gällande 37 c § första stycket. Andra stycket i 37 f § är nytt men innebär i praktiken inte någon ändring.

Paragraferna stämmer nära nog helt överens med de föreslagna 64 e och 64 f §§ ML.

8.3.4 *Villkor för påföring av förseningsavgift*

37 g §

Innehållet i paragrafen har i princip oförändrat flyttats över från gällande 37 b §.

8.3.5 *Eftergift*

37 h §

Paragrafen svarar mot gällande lydelse av 37 c § andra stycket. Den skiljer sig från den föreslagna 64 h § ML genom att eftergift med tre fjärdedelar inte upptagits. Anledning härtill är att den typ av oriktiga uppgifter som

åsyftas i bestämmelsen, dvs. felaktigheter som normalt antas bli rättade i samband med bokslutet, knappast förekommer på punktskatteområdet. Punktskatterna utgår i allmänhet endast på en begränsad del av de varor eller tjänster som tillhandahålls av viss skattskyldig. Upprättande av ett bokslut torde endast i undantagsfall kunna leda till rättelse av felaktigheter i skatteredovisningen som begåtts under bokföringsåret.

Av de feltyper som i övrigt behandlas i specialmotiveringen till den föreslagna 64 h § ML och som i vissa fall kan motivera eftergift med hälften förekommer de s. k. tillämpningsfelen inte så sällan på punktskatteområdet, främst i fråga om reklamskatten.

Skattskyldiga till punktskatter blir jämfört med andra skattskyldiga föremål för relativt täta kontrollbesök – vanligen varje eller vartannat år. Det kan förekomma att revisorerna, som vanligen grundar sin granskning på stickprov, inte upptäcker att den granskade i visst avseende konsekvent har lämnat oriktig uppgift i sin redovisning. Den skattskyldige kan härvid i vissa fall förledas att tro att hans sätt att redovisa är korrekt. När felaktigheten upptäcks och skattetillägg påförs i sådant fall kan anledning finnas att överväga hel eller halv eftergift.

Eftergift får inte medföra att skattetillägg utgår med lägre belopp än 100 kr. Motsvarande regel i ML avser ett belopp om 200 kr. Det lägre beloppet i FFL är motiverat av att beskattningsperioderna beträffande ett flertal punktskatter endast är en månad mot i allmänhet två månader inom mervärdebeskattningen.

I fråga om eftergiftsgrunderna i övrigt hänvisas till specialmotiveringen till den föreslagna 64 h § ML.

8.3.6 *Behörighet att fatta beslut*

37 i §

Paragrafen svarar mot första stycket i gällande 37 d §. Den reglerar behörigheten för beskattningsmyndigheten att besluta om särskild avgift.

Enligt FFL skall beslut om fastställande av skatt vara slutligt om inte beskattningsmyndigheten finner erforderligt, att skatten fastställs preliminärt innan utredning i ärendet har slutförts. Bestämmelserna om skatt skall i princip gälla även särskild avgift (jfr den föreslagna 37 o §). Sådant beslut om påföring av skattetillägg som avses i 37 a § bör i enlighet härmed vara slutligt.

Läget är ett annat när avgift påförs med stöd av de föreslagna 37 b och 37 c §§. Sådana beslut grundas på skönsmässig beskattning och bör därför vara preliminära. Därtill kommer att enligt den föreslagna 37 d § skall tillägg som har påförts med stöd av 37 c § sättas ned, om deklarationen kommer in inom viss tid. Beskattningsmyndigheten bör därför kunna förfoga över besluten såväl i vad avser skattetilläggen som själva skatten. Så bör också vara fallet om de i den föreslagna 37 d § angivna tidsfristerna gått ut. Den anpassning av skattetillägget till den skatt som senare kan komma att slutligt fastställas – t. ex. efter revision – bör göras av beskattningsmyndigheten (jfr 37 l § andra stycket) så länge så är möjligt enligt bestämmelserna i 19 §.

8.3.7 *Besvär m. m.*

37 j §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande lagstiftning, innehåller besvärsregler. Den motsvarar den föreslagna 64 j § ML.

I fråga om *första stycket* hänvisas till specialmotiveringen till nyssnämnda paragraf. Det bör dock anmärkas, att KR är första besvärsinstans inom punktbeskattningen.

Andra stycket skiljer sig från motsvarande stycke i den föreslagna 64 j § ML genom att den tid inom vilken yrkande om undanröjande eller nedsättning av tillägget kan prövas är fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsperioden (redovisningsperioden) har gått till ända i stället för sex år enligt ML. Skillnaden beror på att den tid inom vilken beskattningsmyndigheten har rätt att besluta om skatt är olika för de båda skatteområdena.

Beslut enligt andra stycket skall vara slutligt.

37 k §

Paragrafens innehåll är nytt och reglerar talerätten för AO i fråga om skattetillägg för oriktig uppgift i mål om skatt. Bestämmelserna är utformade efter den föreslagna 64 k § tredje stycket ML. Vad som sägs i specialmotiveringen till denna paragraf har motsvarande giltighet inom punktbeskattningen.

Det föreslagna 64 k § första stycket ML innehåller vissa bestämmelser om AO:s rätt att föra talan i särskild ordning enligt 55 § ML. FFL har inte några bestämmelser om sådana besvär. En motsvarande regel till ML är därför ej aktuell för FFL:s del.

I den föreslagna 64 k § andra stycket ML regleras AO:s talerätt, om skattetillägg har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Motsvarande bestämmelse har inte tagits in i förevarande lagförslag därför att i 22 § FFL finns bestämmelser om rättelse i dylika fall både i fråga om skatt och särskild avgift.

37 l §

Bestämmelsen motsvarar helt den föreslagna 64 l § ML, varför det hänvisas till specialmotiveringen till denna paragraf.

8.3.8 *Innehåll av beslut, m. m.*

37 m §

Paragrafens innehåll är nytt och stämmer överens med den föreslagna 64 m § ML. Det hänvisas därför till vad som har sagts i specialmotiveringen till denna paragraf.

37 n §

Paragrafen motsvarar gällande 37 e §. Till skillnad från den föreslagna 64 n § ML har beloppsgränsen 50 kr. bibehållits. Skälen härför är desamma

som de som har anförts i specialmotiveringen till tredje stycket i den föreslagna 37 h §.

8.3.9 *Övriga bestämmelser*

37 o §

Paragrafen motsvarar närmast nuvarande 37 g § första stycket. De undantagna 20 och 21 §§ avser efterbeskattning. I fråga om undantaget för 46 § första stycket hänvisas till motsvarande lagförslag beträffande 76 § ML i den föreslagna 64 p §.

Av huvudregeln följer att bl. a. 19 § första stycket och 22 § är analogt tillämpliga i fråga om särskild avgift.

37 p §

Paragrafen svarar mot andra stycket i gällande 37 g §. I lagrummet föreslås att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer – utöver föreskrifter – ges möjlighet att meddela anvisningar.

8.3.10 *Övergångsbestämmelserna*

Ändringarna i FFL föreslås träda i kraft den 1 januari 1978. Härifrån görs vissa undantag, som anges i tre punkter. Bestämmelserna har utformats efter förebild av övergångsbestämmelserna till ikraftträdandet av ML och TL.

Huvudregeln omfattar givetvis samtliga ändringsförslag av redaktionell art och sådana som eljest inte innebär någon ändring i sak. Men även ändringar av processuell innebörd föreslås träda i kraft omedelbart utan hänsyn till om beslut avser beskattningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. Hit hör sålunda de föreslagna ändringarna i fråga om rätten att föra talan i frågor om särskild avgift, 37 j–k §§. Detsamma gäller den föreslagna föreskriften i 37 l § första stycket att bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift, och slutligen den föreslagna bestämmelsen i 37 m § om vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla.

Ändringar av materiell innebörd föreslås i princip gälla först fr. o. m. en viss beskattningsperiod, oavsett om reglerna är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige. Detta regleras i tre särskilda punkter i övergångsbestämmelserna.

Enligt *punkt 1* skall den nya lydelsen av 19 § och 37 a § andra och tredje punkterna inte tillämpas vid beslut om skattetillägg för beskattningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. Den förstnämnda paragrafen innehåller bestämmelser om den tid inom vilken preliminärt beslut får meddelas och när s. k. automatiskt slutligt beslut skall föreligga. Enligt 37 a § andra och tredje punkterna får skattetillägg under vissa villkor påföras för oriktig uppgift som lämnas först i mål om skatt.

Enligt *punkt 2* skall äldre lydelse av 37 a § andra och tredje styckena, av 37 c § andra och tredje styckena samt av 37 e § gälla istället för mot-

svarande bestämmelser enligt den nya lydelsen av resp. 37 b, 37 c 37 d, 37 h §§ och 37 l § andra stycket i fråga om särskild avgift för beskattningsperiod, för vilken deklaration lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet.

Den äldre lydelsen av 37 a § andra stycket motsvarar de föreslagna 37 b och 37 c §§ och anger villkoren för att påföra skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration samt vid skönsbeskattning därför att skattskyldig inte har lämnat deklaration. Vidare anges i lagrummet hur avgiften skall beräknas i dessa fall.

Den äldre lydelsen av 37 a § tredje stycket har sin närmaste motsvarighet i den föreslagna 37 d §. I den förstnämnda bestämmelsen anges villkoren för att undanröja skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration, när sådan handling har lämnats inom viss tid.

Den äldre lydelsen av 37 c § andra och tredje styckena svarar mot lagförslagets 37 h § och reglerar eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp.

Den äldre lydelsen av 37 e § svarar mot det föreslagna 37 l § andra stycket och innehåller bestämmelser om vad som skall iakttas i fråga om skattetillägg när skatt sätts ned vid prövning av besvär i mål om fastställande av skatt.

Enligt *punkt 3* skall oavsett vad som föreskrives i punkterna 1–2 de nya bestämmelserna gälla i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från den skattskyldiges sida, som har inträffat först efter ikraftträdandet. Förslaget om skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål gäller alltså när uppgiften lämnats efter ikraftträdandet liksom deklaration lämnad därefter bedöms enligt de nya reglerna.

8.4 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601)

8.4.1 *Villkor för påföring av skattetillägg*

27 §

Paragrafen anger villkoren för att påföra skattetillägg och hur detta skall beräknas.

Den föreslagna lydelsen innehåller – förutom vissa redaktionella ändringar – den sakliga ändringen att det nuvarande andra stycket föreslås utgå. I detta stycke föreskrivs att skattetillägg som har påförts vid efterbeskattning på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift skall undanröjas om denna lämnats inom viss tid efter det att den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget.

Det bakomliggande motivet för den föreslagna ändringen är följande. Skattskyldig som har underlåtit att lämna stämpelkort för viss period påförs f. n. automatiskt skatt som har beräknats datamässigt efter ett i förväg fastställt program. Påföringen sker inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet och inte som efterbeskattning. Först om det påförda beloppet har befunnits vara för lågt efterbeskattas den skattskyldige. Härvid utgår, om underlåtenheten att lämna uppgiften fortgår, även skattetillägg enligt bestämmelserna i andra stycket. Tillägget skall enligt bestämmelserna undanröjas om uppgiften lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har erhållit del av beslutet. Den avsedda uppgiften är ett stämpelkort

som avstämplas i en räknare som vid körning får ändrad räknarställning. Det är därför i normalfallet omöjligt att i efterhand åstadkomma en avstämpling som gäller just den avsedda perioden. Dagen för avstämpling framgår ej av kortet. Därtill kommer att detta ej innehåller uppgift om körsträcka utan om en räknarställning som används till ledning vid datamässig beräkning av körsträckan. Det bör i sammanhanget också påpekas att ett stämpelkort som avges för en senare period också "täcker" den tidigare period för vilken kort inte lämnats.

I det föreslagna *andra stycket* hänvisas till de paragrafer i FFL som har relevans i fråga om vägtrafikbeskattningen. Dessa paragrafer har tidigare kommenterats.

8.4.2 *Villkor för påföring och eftergift av förseningsavgift*

28 §

Paragrafen anger villkoren för att påföra förseningsavgift. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den nuvarande.

I *andra stycket* har orden "ej efterkommit anmaningen inom föreskriven tid" bytts ut mot "ej efterkommit anmaningen inom tid som föreskrivits i denna". Ändringen är avsedd att förtydliga lagtexten.

Vidare har i samma stycke orden "har uppgift ej lämnats inom föreskriven tid" ersatts med "underlåtit att inom föreskriven tid lämna uppgift om fordonets körsträcka". Ändringsförslaget är betingat av att underlåtenheten f. n. är knuten endast till fordonet. Enligt den föreslagna lydelsen är den upprepade försummelsen knuten till såväl ägaren som fordonet. Dessutom uttrycks klarare än tidigare att det räcker med *en* försummelse för att den högre avgiften skall påföras.

Tredje stycket hänvisar till de paragrafer i FFL som skall äga motsvarande tillämpning i fråga om förseningsavgiften och innehåller ändringsförslag som betingas av att bestämmelserna i FFL har redigerats om.

Vidare föreslås i ett tillägg till tredje stycket att förseningsavgift även får sättas ned i det fall att ägaren till ett stort antal fordon har försummat att i rätt tid sända in samtliga avstämplingskort. Att därvid påföra förseningsavgift med ett belopp motsvarande 100 (ev. 200) kr. för varje fordon kan i vissa fall te sig oskäligt. Möjligheten till nedsättning bör därför bibehållas på detta område trots att bestämmelsen härom i FFL föreslagits utgå.

8.4.3 *Övergångsbestämmelserna*

Ändringarna i VL föreslås träda i kraft den 1 januari 1978. Härifrån görs vissa undantag, som anges i tre punkter.

Huvudregeln omfattar de i FFL intagna ändringsförslagen av redaktionell art och även sådana som eljest inte innebär ändring i sak. Men även ändringar av processuell innebörd föreslås träda i kraft omedelbart utan hänsyn till om beslut avser skatteperiod, för vilken föreskriven uppgift lämnats eller

hade bort lämnas före ikraftträdandet. Hit hör sålunda de föreslagna ändringarna i fråga om rätten att föra talan i frågor om särskild avgift, 37 j–37 k §§. Detsamma gäller den föreslagna föreskriften i 37 l § första stycket att bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej framställts i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift och slutligen den föreslagna bestämmelsen i 37 m § om vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla. Dessa lagrum föreslås även i övergångsbestämmelserna till FFL träda i kraft den 1 januari 1978.

Enligt *punkt 1* skall den äldre lydelsen av 27 § andra stycket och 28 § tillämpas för skatteperiod, för vilken föreskriven uppgift lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. 27 § andra stycket har föreslagits utgå och 28 § innehåller såväl i den äldre som i den nya lydelsen regler om påföring och eftergift m. m. av förseningsavgift.

Enligt *punkt 2* skall den äldre lydelsen av 27 § tredje stycket, såvitt där hänvisas till 37 c § FFL, gälla i stället för hänvisningen till 37 h § samma lag i dess lydelse från den 1 januari 1978 i fråga om skatteperiod, för vilken föreskriven uppgift lämnats eller hade bort lämnas före ikraftträdandet. Dessa paragrafer, som svarar mot varandra, innehåller bestämmelser om eftergift av särskild avgift i vissa fall.

Enligt *punkt 3* skall de nya bestämmelserna – oavsett vad som föreskrivs i punkterna 1–2 – gälla i fråga om avgift för felaktighet eller underlåtenhet från den skattskyldiges sida, som har inträffat först efter ikraftträdandet. Förslaget om skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål gäller alltså när uppgiften lämnats efter ikraftträdandet, liksom uppgift lämnad därefter bedöms enligt de nya reglerna.

8.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

8.5.1 *Allmänt*

Behovet av att reformera de administrativa sanktionsbestämmelserna har inte varit lika starkt uttalat på arbetsgivaravgifternas område som inom den direkta beskattningen. I syfte att skapa ett enhetligt sanktionssystem inom de olika beskattningsområdena föreslås emellertid bestämmelser i AVGL, som motsvarar de föreslagna bestämmelserna i TL. Lagförslaget innehåller flera redaktionella ändringar i förtydligande syfte förutom förslagen till bestämmelser med ändringar i sak.

Ett nytt stycke föreslås bli tillagt till 15 §. Tillägget avser möjligheten att delge handling enligt AVGL. Bl. a. har JO pekat på behovet av en sådan regel. Vidare föreslås, att 43 § – som innehåller bestämmelserna om avgiftstillägg – delas upp på fem paragrafer, 43 § och 43 a–43 d §§, samt att bestämmelserna i 45 § första stycket tas in i 43 e §. Bestämmelsen i 43 e § föreslås ändrad i sak. Helt nya bestämmelser enligt lagförslaget är 43 § andra och tredje punkterna, 45 § tredje stycket, 47 och 48 §§, 49 § första stycket och 49 a §. I den föreslagna 49 b § som innehåller bestämmelserna i gällande 48 § föreslås ändring i sak. Slutligen föreslås att uttrycket "avgift som avses i 43 eller 44 §" byts ut i samtliga lagrum där det förekommer mot "avgiftstillägg och förseningsavgift".

8.5.2 *Bestämmelser om förfarandet*

15 §

JO har i ett ärende angående dubbel förseningsavgift då arbetsgivare trots anmaning underlåtit att lämna arbetsgivaruppgift framhållit, att anmaning att lämna arbetsgivaruppgift, vari vite har förelagts, enligt 15 § skall delges vederbörande, om det inte är känt att han inte kan anträffas. JO har vidare erinrat om att det inte finns någon motsvarande bestämmelse beträffande anmaning, som inte har förenats med vitesföreläggande.

RFV har i instruktion till LSM föreskrivit, att anmaning att lämna arbetsgivaruppgift, vilken inte löses ut, skall tillställas arbetsgivaren genom postdelgivning och i förekommande fall genom stämningsmannadelgivning. JO har emellertid i sak ansett det vara önskvärt, att berörda myndigheter har möjlighet att anlita delgivningsförfarandet enligt delgivningslagens regler även i fråga om anmaningar utan vitesföreläggande. Bestämmelsen härom borde enligt JO utformas efter förebild av 54 § TL.

I *andra stycket* föreslås därför den bestämmelsen att anmaning eller annan handling som avses i denna lag skall delges vederbörande om det anses vara av betydelse att få bevis om att denna har kommit honom till handa och det ej är känt att han inte kan anträffas.

8.5.3 *Villkor för påföring av avgiftstillägg, m. m.*

43 §

Paragrafen motsvarar det första stycket enligt paragrafens gällande lydelse. De nuvarande andra – fjärde styckena har sin närmaste motsvarighet i de föreslagna 43 a–43 d §§. I paragrafen anges villkoren för att påföra avgiftstillägg för oriktig uppgift i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande.

I *första punkten* har i förtydligande syfte uttrycket "avlämnat till ledning vid beräkning av hans avgiftsunderlag" ersatts med "avlämnat till ledning för riksförsäkringsverkets beslut om hans avgiftsunderlag". I likhet med vad som föreslås i fråga om 116 a § TL har definitionen av det belopp, på vilket avgiftstillägget skall beräknas, förtydligats. Motiven härför är desamma som har angetts i specialmotiveringen till den föreslagna 116 a § TL.

Andra punkten innehåller en ny bestämmelse. Enligt denna skall avgiftstillägg påföras även då den oriktiga uppgiften har lämnats först i mål om arbetsgivaravgift. I fråga om vad som därvid skall gälla hänvisas till specialmotiveringen till motsvarande bestämmelser i den föreslagna 116 a § TL.

I *tredje punkten* föreskrivs två undantag från bestämmelserna i andra punkten. Det hänvisas till specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 a § TL.

43 a §

Paragrafen svarar mot nuvarande andra stycket av 43 § och anger villkoren för att påföra avgiftstillägg vid skönsmässig höjning av avgiftsunderlag enligt avlämnad arbetsgivaruppgift samt reglerar hur avgiften skall beräknas i sådant fall. Förutom vissa redaktionella ändringar i förtydligande syfte har

föreslagits en ny bestämning av det belopp, varpå tillägget skall beräknas. I fråga om tillämpningen av denna bestämmelse hänvisas till specialmotiveringen till den föreslagna 116 b §. Vidare föreslås i paragrafens sista punkt att till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift skall avgiftstillägget utgå enligt 43 §. Av beslutet skall bl. a. framgå (jfr 49 a §) hur avgiften fördelar sig på oriktig uppgift och skönsmässigt tillägg.

43 b §

I paragrafen motsvarar närmast nuvarande 43 § tredje stycket första punkten och anger villkoren för att påföra avgiftstillägg då avgiftsunderlag helt och hållet fastställs genom uppskattning på grund av att arbetsgivaren inte har lämnat arbetsgivaruppgift.

Den föreslagna lydelsen av paragrafen föreskriver som ytterligare villkor för avgiftstillägg, att anmaning att lämna arbetsgivaruppgift har sänts ut till arbetsgivaren. Bestämmelsen föreslås i konsekvens med motsvarande förslag i TL. Som nämnts i specialmotiveringen till 15 § använder RFV regelmässigt delgivningsförfarande beträffande anmaningar att lämna arbetsgivaruppgift.

Bestämningen av det belopp, varpå tillägget skall beräknas, har ändrats av samma skäl och efter samma förebild som motsvarande bestämmelse i 43 a §.

Vidare föreslås i sista meningen, att till den del uppskattningen i avsaknad av arbetsgivaruppgift innefattar rättelse av oriktig uppgift skall avgiftstillägg utgå enligt 43 §. Bestämmelsen har en motsvarighet i den föreslagna 43 a §. Vad som har anförts i specialmotiveringen till denna gäller också vid tillämpning av 43 b §.

43 c §

Paragrafen motsvarar andra stycket sista punkten i nuvarande 43 § och anger villkoren för att sätta ned avgiftstillägg som har påförts enligt den föreslagna 43 b § vid uppskattning på grund av utebliven arbetsgivaruppgift när sådan handling har lämnats inom viss tid. Den föreslagna utformningen av paragrafen innehåller den ändringen att påfört avgiftstillägg av nu förevarande slag skall sättas ned till 25 procent av det tillägg som skall utgå enligt lagrummet i stället för att som f. n. undanröjas.

43 d §

Paragrafen stämmer med en redaktionell ändring helt överens med 43 § fjärde stycket enligt gällande lydelse.

43 e §

Paragrafen anger vissa undantag från bestämmelserna om avgiftstillägg. Den svarar mot gällande lydelse av 45 § första stycket. Innehållet har redigerats om efter förebild av den föreslagna 116 f § TL.

I *första stycket* finns den gällande bestämmelsen, att avgiftstillägg inte

skall utgå vid rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Genom den föreslagna lydelsen har understrukits, att det skall vara fråga om sådan uppenbar felräkning eller misskrivning, som framgår av arbetsgivaruppgiften eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren, t. ex. till arbetsgivaruppgiften fogade kontrolluppgifter. Förslaget ändrar inte någonting i sak.

Enligt *andra stycket* utgår avgiftstillägg ej om arbetsgivaren frivilligt har vidtagit åtgärd som leder till att arbetsgivaravgift kan påföras med rätt belopp. I fråga om hur bestämmelsen skall tolkas hänvisas till specialmotiveringen till den föreslagna 116 f § TL.

8.5.4 *Villkor för påföring av förseningsavgift*

44 §

Paragrafen, vars innehåll nästan helt är oförändrat, anger villkoren för att påföra förseningsavgift.

I *första stycket* föreslås att orden "utan anmaning" utgår. Motivet för den föreslagna ändringen är att varje arbetsgivare, som under ett år har gett ut ersättning till arbetstagare med minst 500 kr., är obligatoriskt skyldig att lämna arbetsgivaruppgift påföljande år.

8.5.5 *Eftergift*

45 §

Paragrafen motsvarar närmast gällande lydelse av 45 § andra och tredje styckena. Den anger villkoren för eftergift av avgiftstillägg och förseningsavgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp. Paragrafen har tre stycken. Det första avser både avgiftstillägg och förseningsavgift medan de andra två gäller endast i fråga om avgiftstillägg.

Första stycket anger förutsättningarna för hel eftergift av avgiftstillägg och förseningavgift. Det innehåller – förutom redaktionella ändringar – även motsvarande sakliga ändringar som i den föreslagna 116 h § TL. I fråga om hur eftergiftsgrunderna bör tillämpas hänvisas till specialmotiveringen till denna paragraf.

Andra stycket behandlar förutsättningarna för hel eftergift då det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i motsats till gällande bestämmelse i 45 § andra stycket endast avgiftstillägg.

Enligt *tredje stycket,* som är helt nytt till sitt innehåll, får avgiftstillägg efterges med hälften, då omständighet som avses i första stycket föreligger men det likväl ej anses föreligga skäl för eftergift av hela tillägget. Eftergift på denna grund får inte medföra att tillägget utgår med lägre belopp än 100 kr.

Bestämmelsen har utformats efter mönster av motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 h § TL. Vad som har sagts i specialmotiveringen till denna paragraf gäller i tillämpliga delar i fråga om avgiftstillägg.

8.5.6 *Behörighet att fatta beslut*

46 §

Paragrafens innehåll är frånsett en redaktionell ändring helt oförändrat. Den reglerar behörigheten att besluta om avgiftstillägg och förseningsavgift.

8.5.7 *Besvär m. m.*

47 §

Paragrafen innehåller helt nya besvärsregler.

Enligt *första stycket* skall – oavsett vad som eljest föreskrivs om besvär – arbetsgivarens yrkande beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift prövas om beslutet om avgiftsunderlaget inte har vunnit laga kraft. Det bakomliggande motivet till den föreslagna ändringen till lagförslaget framgår av specialmotiveringen till den föreslagna 116 m § andra stycket TL.

Bestämmelsen gör det möjligt att ompröva beslut om avgiftstilläggg eller förseningsavgift även om beslutet inte har överklagats särskilt. Förutsättningen härför är således att beslut om det avgiftsunderlag avgiftstillägget eller förseningsavgiften avser inte har vunnit laga kraft.

I *andra stycket* anges villkoren för att arbetsgivare skall få föra talan i särskild ordning angående avgiftstillägg utan att talan samtidigt förs angående avgiftsunderlaget. Genom det föreslagna andra stycket kommer särskilda regler om extraordinär besvärsrätt att gälla i fråga om avgiftstillägg som har påförts genom lagakraftvunnet beslut. Detta är unikt eftersom AVGL i övrigt inte innehåller några bestämmelser om sådan besvärsrätt. Den nu förevarande bestämmelsen har sin motsvarighet i den föreslagna 116 a § TL. Det hänvisas därför till specialmotiveringen till denna paragraf.

Den föreslagna besvärstiden är densamma som enligt 13 och 14 §§ AVGL gäller för efterdebitering av arbetsgivaravgift beträffande annan arbetsgivare än dödsbo efter avliden arbetsgivare.

48 §

Paragrafens innehåll är helt nytt och anger den tid inom vilken avgiftstillägg eller förseningsavgift får påföras.

Enligt *första stycket första punkten* får avgiftstillägg eller förseningsavgift inte påföras efter utgången av den tidrymd som gäller vid avgiftspåföring enligt 14 §.

Enligt *andra punkten* får avgiftstillägg och förseningsavgift, som på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende inte kommit att påföras arbetsgivaren eller beräknas till för lågt belopp debiteras honom inom den i första punkten angivna tiden. Bestämmelsen motsvarar gällande bestämmelse i 13 § första stycket första punkten.

Avgiftstillägg för oriktig uppgift i mål om arbetsgivaravgift får enligt *andra stycket* i vissa fall påföras inom ett år från utgången av den månad, då slutligt beslut meddelats i målet. Bestämmelsen är utformad efter den föreslagna 116 n § tredje stycket TL. Vad som sägs i specialmotiveringen till denna paragraf gäller därför i tillämpliga delar beträffande nu förevarande paragraf.

49 §

Paragrafen anger de fall då vissa regler om avgiftstillägg och förseningsavgift skall beaktas ex officio.

Enligt *första stycket,* vars innehåll är helt nytt, skall bestämmelserna om eftergift beaktas i ärende eller mål om avgiftstillägg och förseningsavgift, även om arbetsgivaren inte har framställt yrkande härom. Har det kommit fram omständigheter i ärendet eller målet, som utgör skäl för att efterge avgift, skall således eftergift medges ex officio. Genom den föreslagna bestämmelsen lagfästes den praxis, som redan tillämpas såväl av RFV som av FD. Ytterligare synpunkter på hur bestämmelsen skall tillämpas finns i specialmotiveringen till den föreslagna 116 h § TL.

Andra stycket motsvarar – i sak oförändrat – bestämmelserna i gällande 47 § första och andra styckena.

8.5.8 *Innehåll av beslut, m. m.*

49 a §

Paragrafens innehåll är nytt och föreskriver att beslut om avgiftstillägg skall ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken tillägget skall beräknas, underlaget för beräkningen samt tilläggets storlek.

Skälen för beslutet kan i regel anges kortfattat. Påförs avgiftstillägg på olika grunder skall det av beslutet klart framgå hur tillägget fördelar sig på dessa.

Till skillnad från vad som gäller på skattesidan utfärdar RFV inte beslut om förseningsavgift. Sådan avgift tas ut utan föregående skriftväxling upp på arbetsgivarens räkning. Om arbetsgivaren är missnöjd med avgiften kan han besvära sig hos RFV inom ett år efter det han erhållit räkning enligt bestämmelserna i 36 §.

49 b §

Paragrafen svarar mot 48 § i dess gällande lydelse. Den innehåller bestämmelsen om att avgiftstillägg och förseningsavgift skall anges i helt antal kronor så att öretal faller bort och att avgiftstillägg under 100 kr. inte påföres. Vidare sägs i lagrummet att avgiftstillägg och förseningsavgift tillfaller statsverket.

I lagförslaget har minimigränsen, under vilken avgiftstillägg inte påförs, höjts från 50 till 100 kr. Förslaget betingar bl. a. av penningsvärdets utveckling under senare år.

49 c §

Paragrafen svarar närmast mot gällande 49 §. Den anger vilka bestämmelser i AVGL som i tillämpliga delar skall gälla i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift. I den föreslagna lydelsen har hänvisningen till 13 och 14 §§ tagits undan. Detta är en följd av att speciella regler i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift införts i 48 § enligt förslaget.

8.5.9 *Övergångsbestämmelserna*

Ändringarna i AVGL föreslås träda i kraft den 1 januari 1978. Härifrån görs vissa undantag, som anges i fyra punkter.

Huvudregeln omfattar givetvis samtliga ändringsförslag av redaktionell art och sådana som eljest inte innebär någon ändring i sak. Men även ändringar av processuell innebörd föreslås träda i kraft omedelbart utan hänsyn till om arbetsgivaravgiften avser tidigare utgiftsår. Hit hör sålunda de föreslagna ändringarna beträffande rätten att föra talan i frågor om avgiftstillägg och förseningsavgift, 47 §, och i rätten att påföra avgift av nu förevarande slag, 48 §. Detsamma gäller den föreslagna föreskriften i 49 § första stycket att bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om yrkande härom ej har framställts i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om avgiftstillägg eller förseningsavgift och slutligen den föreslagna bestämmelsen i 49 a § om vad ett beslut om avgiftstillägg skall innehålla.

Ändringar av materiell innebörd föreslås i princip gälla först fr. o. m. ett visst utgiftsår, oavsett om reglerna är till fördel eller till nackdel för arbetsgivaren. Detta regleras i fyra särskilda punkter i övergångsbestämmelserna.

Enligt *punkt 1* skall den nya lydelsen av 43 § andra och tredje punkterna tillämpas första gången i fråga om avgiftstillägg, som avser utgiftsåret 1977. Lagrummet innehåller föreskrifter om avgiftstillägg vid oriktig uppgift i mål om arbetsgivaravgift.

Enligt *punkt 2* skall äldre lydelse av 43 § andra och tredje styckena, av 45 § andra och tredje styckena samt av 48 § gälla i stället för motsvarande bestämmelse enligt den nya lydelsen av resp. 43 a, 43 b och 43 c §§ samt den nya lydelsen av 45 § och 49 b § i fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift som avser utgiftsåret 1976 eller tidigare år.

Den äldre lydelsen av 43 § andra stycket motsvarar den föreslagna 43 a § och anger villkoren för att påföra avgiftstillägg vid skönsmässig avvikelse från arbetsgivaruppgift samt hur avgiften skall beräknas i sådant fall.

Den äldre lydelsen av 43 § tredje stycket första punkten svarar mot den föreslagna 43 b § och anger villkoren för att påföra avgiftstillägg när uppskattning har skett därför att arbetsgivare inte har lämnat arbetsgivaruppgift samt hur avgiften skall beräknas i sådant fall.

Den äldre lydelsen av 43 § tredje stycket andra punkten har sin närmaste motsvarighet i den föreslagna 43 c §. I den förstnämnda bestämmelsen anges villkoren för att undanröja avgiftstillägg som har påförts vid uppskattning på grund av utebliven arbetsgivaruppgift, när sådan handling har lämnats inom viss tid.

Den äldre lydelsen av 45 § andra och tredje styckena svarar mot lagförslagets 45 § och reglerar eftergift av avgiftstillägg och förseningsavgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp.

Den äldre lydelsen av 48 § svarar mot den föreslagna 49 b §. Den innehåller vissa debiteringsregler, bl. a. bestämmelsen om att avgiftstillägg under visst belopp inte skall påföras.

Enligt *punkt 3* skall bestämmelserna i 13 och 14 §§ fortfarande gälla i tillämpliga delar beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift som avser

utgiftsåret 1976 och tidigare år. Enligt den föreslagna 49 c § upphävs hänvisningen till dessa paragrafer. Föreskriften i den nu förevarande punkten är avsedd att vara en hjälpregel för den händelse att tillämpning av 13 och 14 §§ i något fall skulle vara gynnsammare för arbetsgivaren.

Enligt *punkt 4* skall oavsett vad som föreskrivs i punkterna 1–3 de nya bestämmelserna gälla i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift för felaktighet eller underlåtenhet från arbetsgivares sida som har inträffat först efter ikraftträdandet.

Avsnittet 7.12 innehåller ytterligare synpunkter på frågan om när de föreslagna bestämmelserna i AVGL bör träda i kraft.

Bilaga Statistik

I det följande lämnas vissa statistiska uppgifter om utfallet av de skatteadministrativa sanktionerna. Uppgifterna i tabellerna 1–3, 7–9, 11–20 har för utredningens räkning ställts samman inom RSV och innehållet i tabellerna 21–22 inom RSV. I tabellerna 4–6 och 10 redovisas resultatet av en statistiskt inriktad undersökning som utredningen har genomfört vid årsskiftet 1976/1977. Slutligen innehåller bilagan viss statistik om det straffrättsliga sanktionssystemet med skattebrott, upprättad inom statistiska centralbyrån.

Tabell 1 Antal skattetillägg enligt TL taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	8 417	9 140	11 288	18 358	14 583
C	890	1 059	1 163	1 863	1 654
D	1 202	1 372	1 199	1 689	1 983
E	1 590	2 067	2 289	3 176	3 213
F	1 948	2 002	2 049	2 446	2 246
G	749	761	835	966	987
H	1 027	1 209	1 185	1 668	1 907
I	585	467	377	476	487
K	1 202	1 281	1 236	1 329	1 564
L	1 681	1 676	1 932	2 231	2 432
M	3 506	5 147	5 559	7 250	7 283
N	1 066	1 034	1 173	1 360	1 532
O	5 265	4 907	5 957	7 069	6 944
P	1 908	2 169	2 384	2 912	3 301
R	1 253	1 390	1 425	1 669	1 730
S	1 703	1 757	1 820	2 101	2 455
T	1 167	1 474	1 693	1 834	2 002
U	1 345	1 859	1 979	2 724	2 577
W	1 190	1 541	1 316	1 572	2 003
X	1 293	1 544	1 467	1 982	2 160
Y	1 150	1 311	1 427	1 664	1 785
Z	765	974	1 000	1 326	1 650
AC	969	1 391	1 716	2 038	2 093
BD	1 178	1 490	1 577	1 969	2 806
Hela riket	43 049	49 022	54 046	71 672	71 377

Tabell 2 Totalsumman av skattetillägg enligt TL i kr. taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	23 642 739	20 173 832	24 684 497	61 607 732	57 263 441
C	1 658 866	2 394 744	2 261 685	4 272 183	4 327 010
D	2 300 770	2 133 259	3 081 666	4 195 544	5 068 704
E	2 727 549	2 651 315	3 600 041	6 939 856	6 369 248
F	4 769 199	2 885 554	3 005 949	4 949 697	4 470 671
G	1 133 105	1 174 113	1 275 473	1 818 696	2 011 590
H	1 703 068	1 763 904	1 782 511	3 739 005	3 446 101
I	736 163	693 123	413 901	694 996	863 836
K	2 600 800	2 223 819	1 950 979	2 861 937	3 262 367
L	2 793 549	2 416 373	2 919 250	5 127 140	5 474 140
M	4 896 448	7 706 469	8 792 167	13 883 696	16 989 889
N	2 093 238	2 154 754	2 183 781	3 316 159	4 369 582
O	10 759 844	9 720 437	12 661 396	16 413 461	18 281 908
P	3 178 455	4 034 728	4 125 651	6 262 424	7 364 390
R	1 786 508	1 908 767	2 236 418	3 612 339	4 005 004
S	4 392 721	3 436 005	2 801 782	4 491 617	5 803 858
T	2 207 487	2 409 010	2 457 879	3 372 481	4 550 862
U	2 233 184	2 737 896	2 702 548	5 159 346	6 124 644
W	1 505 129	1 842 142	1 727 288	3 345 925	3 808 524
X	2 299 608	1 993 657	1 918 347	3 789 043	4 443 533
Y	1 907 565	1 731 205	2 067 489	3 216 522	3 458 125
Z	1 073 562	1 185 521	1 306 944	2 818 810	3 644 148
AC	1 306 857	2 501 598	1 904 884	3 494 266	3 823 559
BD	1 777 140	2 430 987	2 725 913	4 036 657	5 571 538
Hela riket	85 485 554	84 303 212	94 588 439	173 419 532	184 819 682

Tabell 3 Antal skattetillägg enligt TL i procent av antalet skattskyldiga enligt A-, B- och C-längderna som påförts slutlig skatt för taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	0,83	0,89	1,08	1,76	1,37
C	0,68	0,79	0,84	1,34	1,15
D	0,81	0,91	0,78	1,10	1,25
E	0,70	0,89	0,96	1,34	1,32
F	1,05	1,06	1,06	1,30	1,16
G	0,74	0,74	0,79	0,91	0,91
H	0,73	0,85	0,81	1,14	1,28
I	1,90	1,47	1,16	1,47	1,46
K	1,34	1,40	1,32	1,42	1,64
L	1,07	1,04	1,17	1,36	1,44
M	0,77	1,11	1,17	1,53	1,51
N	0,89	0,86	0,93	1,03	1,12
O	1,17	1,07	1,28	1,53	1,47
P	0,76	0,85	0,91	1,11	1,23
R	0,84	0,91	0,90	1,05	1,06
S	0,99	1,00	1,02	1,18	1,35
T	0,70	0,87	0,98	1,07	1,14
U	0,88	1,19	1,25	1,72	1,59
W	0,70	0,89	0,74	0,88	1,09
X	0,75	0,87	0,81	1,10	1,17
Y	0,72	0,80	0,85	1,03	1,07
Z	1,02	1,25	1,25	1,59	1,92
AC	0,72	1,00	1,20	1,43	1,42
BD	0,82	1,00	1,02	1,27	1,74
Hela riket	0,86	0,96	1,04	1,38	1,34
Lägsta resp. högsta procent-tal	0,68–1,90	0,74–1,47	0,74–1,32	0,88–1,76	0,91–1,92

Tabell 4 Skattetillägg enligt TL taxeringsåren 1975–76 fördelade efter grunden för påföringen

Påföringsgrund	1975	1976
Oriktig uppgift	44 733	47 412
Skönsmässig avvikelse från deklaration	8 632	8 176
Utebliven deklaration	18 611	15 901
Summa	71 976	71 489

Tabell 5 Skattetillägg enligt TL på grund av oriktig uppgift taxeringsåren 1975–1976 fördelade efter fysisk och juridisk person och det inkomst- eller förmögenhetsbelopp i kr. den oriktiga uppgiften avsett

	1975			1976		
	1 000–2 000	2 001–5 000	> 5 000	1 000–2 000	2 001–5 000	> 5 000
Fysisk person	18 718	17 829	7 534	18 630	18 774	9 358
Juridisk person	153	167	332	133	186	331
Summa	18 871	17 996	7 866	18 763	18 960	9 689

Tabell 6 Skattetillägg enligt TL på grund av utebliven deklaration taxeringsåren 1975–1976 fördelade efter fysisk och juridisk person

	1975	1976
Fysisk person	14 787	12 714
Juridisk person	3 824	3 187
Summa	18 611	15 901

Tabell 7 Antal beslut om förseningsavgift enligt TL taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	7 679	10 089	9 972	11 610	10 443
C	556	620	658	989	852
D	498	580	542	725	897
E	925	1 023	1 261	1 331	1 267
F	914	990	1 286	1 062	978
G	417	435	420	479	523
H	630	582	570	851	732
I	177	122	115	167	210
K	399	484	377	531	501
L	944	1 094	1 008	1 092	1 124
M	2 905	4 000	4 155	4 391	3 972
N	681	633	633	733	665
O	3 758	3 970	4 340	4 463	3 902
P	1 087	1 239	1 082	1 339	1 206
R	652	664	686	789	717
S	985	873	711	839	896
T	795	758	889	817	778
U	640	840	854	984	799
W	488	598	549	660	768
X	669	819	831	1 007	1 005
Y	836	930	867	921	772
Z	475	445	598	682	796
AC	468	705	659	695	615
BD	976	1 152	957	988	1 220
Hela riket	28 554	33 645	34 020	38 145	35 633

Tabell 8 Totalsumman av förseningsavgifter enligt TL i kr. för taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	1 929 184	3 836 033	3 687 516	4 076 226	4 086 942
C	144 875	234 591	232 673	341 919	307 813
D	126 717	213 671	194 925	244 729	300 340
E	234 359	343 541	415 156	381 812	384 933
F	217 569	345 332	407 450	357 404	333 481
G	101 351	136 401	139 594	154 786	171 015
H	152 072	176 483	178 512	246 833	204 179
I	45 928	46 528	37 750	44 586	64 951
K	105 354	172 493	121 485	174 592	177 131
L	239 230	364 158	309 471	329 341	383 079
M	675 150	1 447 947	1 469 786	1 496 767	1 363 057
N	170 290	229 270	223 294	248 082	235 515
O	930 957	1 431 737	1 525 843	1 601 181	1 391 679
P	280 023	460 759	390 543	463 581	419 513
R	167 507	232 799	235 188	253 507	249 935
S	243 704	311 584	239 668	266 278	289 152
T	205 418	290 990	296 644	278 676	283 733
U	163 416	274 175	284 949	328 167	246 857
W	111 189	210 482	205 622	225 957	265 899
X	150 422	249 794	260 599	322 249	341 258
Y	214 173	288 146	294 678	288 122	263 613
Z	111 622	125 635	188 107	208 360	268 438
AC	111 491	211 583	214 345	207 447	203 915
BD	234 478	366 550	327 295	323 594	410 739
Hela riket	7 066 479	12 000 682	11 881 093	12 864 196	12 647 204

Tabell 9 Antal förseningsavgifter enligt TL i procent av antalet skattskyldiga enligt A-, B- och C-längderna som påförts slutlig skatt för taxeringsåren 1972–1976

Län	1972	1973	1974	1975	1976
AB	0,76	0,98	0,96	1,12	0,98
C	0,43	0,46	0,47	0,71	0,59
D	0,33	0,39	0,35	0,47	0,56
E	0,41	0,44	0,53	0,56	0,52
F	0,49	0,53	0,67	0,56	0,51
G	0,41	0,42	0,40	0,45	0,48
H	0,45	0,41	0,39	0,58	0,49
I	0,57	0,39	0,35	0,52	0,63
K	0,44	0,53	0,40	0,57	0,52
L	0,60	0,68	0,61	0,66	0,66
M	0,64	0,86	0,88	0,93	0,82
N	0,57	0,52	0,50	0,56	0,49
O	0,83	0,86	0,93	0,97	0,83
P	0,43	0,49	0,41	0,51	0,45
R	0,44	0,43	0,43	0,50	0,44
S	0,57	0,50	0,40	0,47	0,49
T	0,48	0,45	0,52	0,48	0,44
U	0,42	0,54	0,54	0,62	0,49
W	0,29	0,34	0,31	0,37	0,42
X	0,39	0,46	0,46	0,56	0,55
Y	0,52	0,57	0,52	0,57	0,46
Z	0,63	0,57	0,75	0,82	0,93
AC	0,35	0,51	0,46	0,49	0,42
BD	0,68	0,77	0,62	0,64	0,76
Hela riket	0,57	0,66	0,65	0,73	0,67
Lägsta resp. högsta procent-tal	0,29–0,83	0,34–0,98	0,31–0,96	0,37–1,12	0,42–0,98

Tabell 10 Antal förseningsavgifter enligt TL taxeringsåren 1975–1976 fördelade efter fysisk och juridisk person

	1975		1976	
	Enkel avgift	Dubbel avgift	Enkel avgift	Dubbel avgift
Fysisk person	20 332	7 971	19 117	7 660
Juridisk person	7 283	2 052	8 482	2 342
Summa	27 615	10 023	27 599	10 002

Tabell 11 Antal beslut under budgetåret 1975/1976 om påföring av resp. eftergift av skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift

	Antal
Påförda skattetillägg	6 487
Ansökningar till LST om befrielse	537
Beslut om befrielse	180 (= 33,5 %)
Beslut om avslag	357 (= 66,5 %)
Hos LSR anhängiggjorda besvär	319 (= 63,1 %)
Beslut om befrielse	201 (= 63,1 %)
Beslut om avslag	118 (= 36,9 %)

Tabell 12 Skattetillägg enligt ML på grund av oriktig uppgift fördelade i procent på olika feltyper och efter antal i beloppsintervaller (uppgifterna avser beslut som tolv LST meddelat under 1974)

Feltyp	Procentuell andel	Antal i beloppsintervaller i kr. –1 000	1 001–5 000	5 001–10 000	10 000–	Summa
Tillämpningsfel[a]	20,8	321	89	1	0	411
Räkenskapsfel[b]	12,0	167	53	12	4	236
Metodfel[c]	15,5	175	109	17	6	307
Övriga fel[d]	51,7	749	237	18	15	1 019
Summa	100	1 412	488	48	25	1 973

[a] Till denna kategori har hänförts endast vissa vanligt förekommande tillämpningsfel såsom felaktiga beskattningsvärden samt felaktigt avdragen ingående skatt på personbilar, stadigvarande bostäder och vid s. k. blandad verksamhet.
[b] Denna typ av fel omfattar felaktigheter i den löpande bokföringen, konteringsfel, felräkning, felöverföringar o. likn.
[c] I denna felkategori ingår endast fel som beror på felaktig tillämpning av redovisningsmetod, vanligen har avdrag för ingående skatt skett för tidigt (s. k. periodiceringsfel).
[d] Hit hör – förutom övriga tillämpningsfel – oredovisad skatt, skönsmässiga höjningar efter jämförande granskning mot inkomstdeklarationer etc.

Tabell 13 Antal beslut om skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration 1972–1975

1972	1973	1974	1975
49 902	36 931	31 892	32 645

Tabell 14 Antal beslut under budgetåret 1975/1976 varigenom skattetillägg enligt ML på grund av utebliven deklaration har undanröjts eller satts ned därför att deklaration har kommit in

Påförda skattetillägg	36 389
Undanröjda skattetillägg	9 658 (= 26,5 % av antalet påförda)
Nedsatta skattetillägg	2 988 (= 8,2 % av antalet påförda)

Tabell 15 Antal beslut om förseningsavgift enligt ML och totalsumman av påförda avgiftsbelopp i kr.

1972		1973		1974		1975	
Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
73 014	11 696 900	52 047	8 734 100	46 768	7 634 000	43 886	7 153 400

Tabell 16 Antal beslut om skattetillägg enligt FFL och totalsumman av påförda tilläggsbelopp i kr. 1973–1975

1973		1974		1975	
Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
390	283 500	644	734 200	750	1 520 000

Tabell 17 Antal beslut om skattetillägg enligt FFL på grund av utebliven deklaration och antal beslut under budgetåret 1975/76 varigenom sådant tillägg har undanröjts därför att deklaration har kommit in

Skatteslag	Antal beslut om påföring av skattetillägg på grund av utebliven deklaration	Antal beslut om undanröjande av skattetillägg på grund av utebliven deklaration
Stämpelskatt		
lotteri	306	236
aktier	155	9
Energiskatt		
elkraft	2	2
Särskild varuskatt		
cholklad o. konfektyrer	71	15
tekniska preparat	32	10
Reklamskatt	70	10
Spelskatt	330	205
Summa	966	487

Tabell 18 Antal beslut om förseningsavgift enligt FFL och totalsumman av påförda avgiftsbelopp i kr. 1973–1975

1973		1974		1975	
Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
4 499	355 200	4 610	470 600	2 622	322 600

Tabell 19 Antal skattetillägg enligt VL och totalsumman av påförda tilläggsbelopp i kr. 1974–1976

Period	1974		1975		1976	
	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
Januari-juni	894	138 126	1 159	328 600	882	320 840
Juli-december	3 943	701 356	619	217 445		

Tabell 20 Antal förseningsavgifter enligt VL och totalsumman av påförda avgiftsbelopp i kr. 1975–1976

1975		1976	
Antal	Belopp	Antal	Belopp
18 376	2 038 000	30 962	3 606 725

Tabell 21 Antal debiterade avgiftstillägg enligt AVGL och totalsumman av påförda tilläggsbelopp i kr. 1973–1974, januari–april 1975 och januari–februari 1976

Debiterade avgiftstillägg	Antal	Sammanlagt avgiftsbelopp, kr
1973	2 209	1 846 678
1974	2 299	2 015 559
Januari–april 1975	209	130 367
Januari–februari 1976	382	225 517

Tabell 22 Antal förseningsavgifter enligt AVGL och totalsumman av påförda avgiftsbelopp i kr. 1973–1974, januari–april 1975 och januari–februari 1976[1]

1973		1974		Januari–april 1975		Januari–februari 1976	
Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp	Antal	Belopp
30 249	3 643 653	35 547	4 654 188	29 338	3 583 780	23 059	3 015 553

[1] Som framgår av tabellen redovisar statistiken för 1975–1976 endast delar av resp. år. Statistiken är emellertid inte lika ofullständig som den beträffande avgiftstilläggen. Vid avgiftsdebiteringen i januari påförs nämligen samtliga förseningsavgifter med undantag av dem som utgår i samband med att uppskattningsärendena behandlas under hösten. För att få en uppfattning om totalantalet förseningsavgifter för nu ifrågavarande år bör till de redovisade siffrorna läggas för ett vart av åren cirka 2 000 förseningsavgifter.

Tabell 23 Antalet åtalsanmälningar beträffande brott mot SkSL och SkBL 1970–1975 och januari–september 1976

1970	1971	1972	1973	1974	1975	Januari–september 1976
7 694	6 613	4 854	5 863	3 784	4 078	1 807

Tabell 24 Antal personer som dömts eller meddelats åtalsunderlåtelse för brott mot SkSL och SkBL 1970–1975 – fördelade efter huvudbrott och huvudpåföljd

	Fängelse	Sluten psyk. vård	Skydds-tillsyn	Villkor-lig dom	Sus-pension	Böter genom dom	BrB 34:1 P 1 tillämp.	Påföljd efter-given	Åtals-under-låtelse	Totalt	Antal personer netto
1970											
Skattebrottslagen	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .		. .	. .
Skattestrafflagen	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .		5 690	
1971											
Skattebrottslagen	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .
Skattestrafflagen	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .	. .		4 597	
1972											
Skattebrottslagen	–	–	–	–	–	1	–	–	. .	1	
7–10 par oredl. uppbörds-redov. m. m.	–	–	–	–	–	1	–	–	. .	1	
Skattestrafflagen	8	–	–	1	1	4 511	1	–	. .	4 522	. .
1 par falskdeklaration	8	–	–	1	1	210	–	–	. .	220	
2 par vårdslös deklaration	–	–	–	–	–	4 301	1	–	. .	4 302	
1973											
Skattebrottslagen	16	1	2	16	–	26	1	–	4	66	
2 par skattebedrägeri	3	–	–	3	–	–	–	–	2	8	
3 par skatteförseelse	–	–	–	–	–	1	–	–	–	1	
4 par grovt skattebedrägeri	11	1	2	5	–	–	1	–	–	20	2 843
5 par vårdslös skatteuppgift	–	–	–	–	–	5	–	–	–	5	
7–10 par oredl. uppbörds-redov. m. m.	2	–	–	8	–	20	–	–	2	32	
Skattestrafflagen	5	–	1	1	1	2 795	2	1	4	2 810	
1 par falskdeklaration	5	–	1	–	1	215	1	–	2	225	
2 par vårdslös deklaration	–	–	–	1	–	2 580	1	1	2	2 585	

	Fängelse	Sluten psyk. vård	Skydds-tillsyn	Villkor-lig dom	Sus-pension	Böter genom dom	BrB 34:1 P 1 tillämp.	Påföljd efter-given	Åtals-under-låtelse	Totalt	Antal personer netto
1974											
Skattebrottslagen	41	–	–	49	–	139	1	–	14	244	
2 par skattebedrägeri	24	–	–	21	–	4	–	–	2	51	
3 par skatteförseelse	–	–	–	–	–	2	–	–	–	2	
4 par grovt skattebedrägeri	11	–	–	1	–	–	–	–	–	12	
5 par vårdslös skatteuppgift	–	–	–	–	–	42	–	–	–	42	2 268
7–10 par oredl. uppbörds-redov. m. m.	6	–	–	27	–	91	1	–	12	137	
Skattestrafflagen	13	–	–	3	1	2 033	–	–	3	2 053	
1 par falskdeklaration	13	–	–	3	1	234	–	–	–	251	
2 par vårdslös deklaration	–	–	–	–	–	1 799	–	–	3	1 802	
1975											
Skattebrottslagen	76	–	4	59	–	160	2	–	17	318	
2 par skattebedrägeri	52	–	2	39	–	1	1	–	1	96	
3 par skatteförseelse	–	–	–	–	–	7	–	–	2	9	
4 par grovt skattebedrägeri	23	–	1	1	–	–	–	–	–	25	1 042
5 par vårdslös skatteuppgift	1	–	1	1	–	79	–	–	1	83	
7–10 par oredl. uppbörds-redov. m. m.	–	–	–	18	–	73	1	–	13	105	
Skattestrafflagen	1	–	2	2	–	736	–	–	1	742	
1 par falskdeklaration	1	–	2	1	–	95	–	–	–	99	
2 par vårdslös deklaration	–	–	–	1	–	641	–	–	1	643	

I nettokolumnen redovisas en person som dömts till samma påföljd flera gånger under året endast en gång. Har personen under året dömts till olika påföljder, redovisas denne en gång per påföljd. I summaraden redovisas dock personerna endast en gång.

Statens offentliga utredningar 1977

Kronologisk förteckning

1. Totalförsvaret 1977–82. Fö.
2. Bilarbetstid. K.
3. Utbyggd regional näringspolitik. I.
4. Sjukvårdsavfall. Jo.
5. Kvinnlig tronföljd. Ju.
6. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1. B.

Statens offentliga utredningar 1977

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet
Kvinnlig tronföljd. [5]

Försvarsdepartementet
Totalförsvaret 1977–82. [1]

Kommunikationsdepartementet
Bilarbetstid. [2]

Budgetdepartementet
Översyn av det skatteadministrativa sanktionssytemet 1. [6]

Jordbruksdepartementet
Sjukvårdsavfall. [4]

Industridepartementet
Utbyggd regional näringspolitik. [3]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen

KUNGL. BIBL.
14 MRS 1977
STOCKHOLM

LiberFörlag
Allmänna Förlaget

KUNGL. BIBL.
14 MRS 1977
STOCKHOLM

ISBN 91-38-03134