Översyn av det skatte-administrativa sanktions-systemet 2

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2013

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Slutbetänkande av skattetilläggsutredningen

SOU 1982:54

Översyn av det skatte-administrativa sanktions-systemet 2

NYANSERING AV SKATTETILLÄGG M.M.

Slutbetänkande av skattetilläggsutredningen

SOU 1982:54

131

Statens offentliga utredningar
1982:54
Budgetdepartementet

Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2

Nyansering av skattetillägg m. m.

Slutbetänkande av skattetilläggsutredningen
Stockholm 1982

Omslag Johan Ogden
Tryckeri Jernström Offsettryckeri AB

ISBN 91-38-05896-0
ISSN 0375-250X
Infotryck ab, Malmö 1982

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 sakunniga förordnades den 24 april 1975 numera regeringsrådet 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 har förordnats numera departementsrådet Arne Baeckkevold, byråchefen Brita Burström, departementssekreteraren Ingmar Fries, direktören i Sveriges Industriförbund Arne Gustafson, avdelningsdirektören Bo Johansson, biträdande skattedirektören Eric Lundholm samt avdelningsdirektören Tommy Matsson. Till sekreterare åt utredningen förordnades den 16 juni 1975 numera hovrättsrådet Claes Werdinius och till biträdande sekreterare den 12 september 1977 taxeringsintendenten Ragnar Olsson.

Utredningen har i februari 1977 avgett delbetänkandet Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet, 1, Eftergift och besvär m. m. (SOU 1977:6), vilket har legat till grund för lagstiftning (SFS 1977:118 och 1978:196).

Utredningen får härmed lämna över sitt slutbetänkande. Detta innehåller förslag till bl. a. ny lagteknisk utformning av sanktionsbestämmelserna, nyansering av skatte- och avgiftstilläggen och förseningsavgifterna, skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, nya påföringsgrunder i vissa fall, bl. a. då skattetillägg inte kan påföras därför att uppskov med beskattning av realisationsvinst har medgetts och vid underlåtenhet att fullgöra föreskriven registreringsskyldighet, samt reglering av olika typer av kvittningssituationer och förfarandet vid påföring av sanktionerna.

Utredningen har sedan det föregående betänkandet överlämnades avgett remissyttrande över departementspromemorian Ansvar för skatt vid entreprenad (Ds Fi 1976:4), Smugglingsbrott och tulltillägg (SOU 1976:37), Översyn av vägtrafikbesskttningen, Del 1, Kilometerskatt (Ds B 1978:5), Preskription av skattefordringar (SOU 1978:87) och Förseningsavgift vid allmän fastighetstaxering (Ds B 1980:4). Utredningen har under arbetets gång sam-

rått med 1969 års punktskatteutredning (Fi 1970:57) och Vägtrafikskatteutredningen (B 1977:5).

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juli 1982

Sverker Widmark

Tage Sundkvist *Hans-Olov Westberg*

/Claes Werdinius

Ragnar Olsson

Innehåll

Förkortningar 17

Sammanfattning 19
Betänkandets huvudsakliga innehåll 19
Allmänna utgångspunkter 19
Den lagtekniska utformningen 20
Skatte- och avgiftstilläggen, m. m. 20
Oriktig uppgift och oriktigt yrkande 20
Villkor för eftertaxering och för påföring av tillägg . 21
Tillägg när oriktig uppgift har lämnats vid revision, m. m. 21
Skattetillägg enligt TL vid underlåtenhet att lämna vissa uppgifter. 21
Tillägg när deklaration eller arbetsgivaruppgift inte har lämnats 22
Skattetillägg enligt TL när uppskov med realisationsbeskattning medges 23
Sanktionen vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag m. m. 23
Tillägg vid underlåten registrering 24
Beräkning av underlaget för tillägg vid kvittning i allmänhet 24
Beräkning av underlaget för skattetillägg enligt TL när förlustavdrag, vissa kostnadsavdrag eller ändring av vinstreglerande åtgärd har godtagits 25
Nyansering av tillägg 26
Den generella sanktionsnivån för tillägg 26
Uttag efter 15 % 26
Uttag efter 10 % 27
Lägre uttagsprocent i särskilda fall 27
Högre uttagsprocent i särskilda fall 28
Särskilda frågor beträffande skattetillägg 28
Förseningsavgifterna 29
Förseningsavgift enligt TL 29
Förseningsavgift vid deklarationsförsummelse 29
Förseningsavgift när viss handling inte har fogats vid deklaration, m. m. 30

Förseningsavgift vid indirekt beskattning 31
Förseningsavgift vid uppbörd av socialavgifter . . . 31
Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion 31
Begreppen deklaration och arbetsgivaruppgift . . . 31
Undantag från påföring av avgiftssanktion 32
Besvärsrätt m. m. 33
Besvärsrätt m. m. i fråga om avgiftssanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 33
Skattskyldigs ordinära besvärsrätt 33
Taxeringsintendents talerätt m. m. 33
Besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion inom indirekt beskattning och vid uppbörd av socialavgifter 34
Följdändringar 35

Författningsförslag 37
1 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 37
2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) . . . 59
3 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 65
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst 72
5 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) . . . 73
6 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen 74
7 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt 90
8 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning 94
9 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning 109
10 Förslag till lag om ändring i stämpelskattelagen (1964:308) . 111
11 Förslag till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam 112
12 Förslag till lag om ändring i lagen (1976:298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift 113
13 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601) . 114
14 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter 119
15 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter 132
16 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) . . . 135

1 *Direktiven m. m.* 137

2 *Allmänna synpunkter* 141
2.1 Sanktionssystemets funktion 141
2.2 Kravet på enkelhet m. m. i sanktionssystemet 143
2.2.1 Framförda synpunkter 143
2.2.2 Utredningen 145

2.3 Skatte- och avgiftstilläggen 147
2.3.1 Frågan om nyansering 147
Sanktionsnivån i normalfallet, m. m. 147
S. k. ägnadrekvisit som grund för nyansering 150
Tillägg vid periodiseringsfel 152
Lägre tillägg vid mildrande omständigheter 154
Lägre tillägg i vissa fall av rättelse från uppgiftsskyldig . . 155
Högre tillägg i vissa fall 157
2.3.2 Frågan om maximering av tillägg 158
Inledning 158
Förekomsten av maximeringsregler i utländska skatteadministrativa sanktionssystem 159
Alternativa metoder att maximera storleken av tillägg . . 161
Inledning 161
Maximering genom ett i krontal angivet belopp 161
Relaterad maximering 164
Utredningen 169
2.3.3 Oriktig uppgift och oriktigt yrkande 171
2.3.4 Villkor för eftertaxering och för påföring av skattetillägg 174
2.3.5 Tillägg när deklaration eller arbetsgivaruppgift inte har lämnats 178
2.4 Förseningsavgifterna 180
2.5 Synpunkter på den lagtekniska utformningen 181
2.6 Tillämpningsområdet 182
2.7 Definitioner m. m. 183

3 *Avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen* 185
3.1 Gällande ordning 185
3.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift 185
3.1.2 Kvittning 187
3.1.3 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration 188
3.1.4 Skattetillägg vid utebliven deklaration 189
3.1.5 Skattetilläggets storlek och beräkning 189
3.1.6 Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift 190
3.1.7 Förseningsavgift 191
3.1.8 Befrielse från särskild avgift, m. m. 192
3.1.9 Beslutande organ 195
3.1.10 Förfarandet vid avgiftspåföringen 196
3.1.11 Besvärsrätt m. m. 196
Skattskyldigs besvärsrätt 196
Taxeringsintendents besvärsrätt 197
3.1.12 Processuella bestämmelser i övrigt 197
3.1.13 Debitering m. m. 198
3.1.14 Övriga bestämmelser 198
3.2 Statistiska uppgifter 199
3.2.1 Inledning 199
3.2.2 Skattetillägg 199
3.2.3 Förseningsavgift 203

3.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 204
3.3.1 Beslutande myndighet 204
3.3.2 Allmänt om beräkningsgrunden för skattetillägg . . 205
Gällande ordning och framförda synpunkter 205
Beräkningsgrunden i vissa utländska sanktionssystem . . 209
Utredningen 209
3.3.3 Allmänt om villkoren för skattetillägg 218
3.3.4 Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid taxeringsrevision, m. m. 218
3.3.5 Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna vissa uppgifter 219
3.3.6 Skattetillägg vid skönstaxering 222
3.3.7 Skattetillägg i särskilda fall 224
Inledning 224
Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönstaxering m. m. 225
Skattetillägg när uppskov med realisationsbeskattning medges 226
3.3.8 Skattetillägg i vissa fall när underskott eller kostnad, som får förskjutas, har uppgetts till för högt belopp 228
Inledning 228
Underskottsfall m. m. i vissa utländska skatteadministrativa sanktionssystem 229
Utredningen 230
3.3.9 Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning i allmänhet 231
Inledning 231
Utredningen 232
3.3.10 Beräkning av tilläggsunderlaget när förlustavdrag, vissa kostnadsavdrag eller ändring av vinstreglerande åtgärd har godtagits 233
Inledning 233
Förlustavdrag 234
Kostnad som får förskjutas 235
Vinstreglerande åtgärder 236
Utredningen 238
3.3.11 Uttagsprocent 240
Den generella nivån 240
Uttag efter 15 % 240
Uttag efter 10 % 241
Lägre uttagsprocent i särskilda fall 242
Högre uttagsprocent i särskilda fall 243
3.3.12 Vissa andra förslag beträffande skattetillägg 245
Omprövning av sanktionsgrundande belopp i visst fall . . 245
Beräkning av skattetillägg vid tillämpning av 80/85 procentregeln 245
Gällande ordning 245

Framförda synpunkter 247
Utredningen 247
Minimibelopp för skattetillägg 248
3.3.13 Förseningsavgift vid deklarationsförsummelse . . . 249
Inledning 249
Framförda synpunkter 250
Verkningarna av förseningsavgiften 250
Beräkningsgrund och sanktionsnivåer för förseningsavgiften 251
Delgivningskravet i anmaningsfall som förutsättning för påföring av dubbel förseningsavgift . . 253
Den administrativa sanktionen vid deklarationsförsummelse i vissa utländska rättssystem 253
Utredningen 255
3.3.14 Förseningsavgift i särskilda fall 259
Förseningsavgift när viss handling inte har fogats vid deklaration, m. m. 259
Inledning 259
Utredningen 262
Förseningsavgift vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag 264
3.3.15 Besvärsrätt m. m. 266
Skattskyldigs besvärsrätt 266
Taxeringsintendents talerätt, m. m. 267
3.3.16 Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion . . . 270
Begreppet deklaration 270
Undantag från påföring av avgiftssanktion 272
Myndighets upplysningsplikt i vissa fall 274
3.4 Förslag till lagar om ändring i taxeringslagen (1956:623), kommunalskattelagen (1928:370) m. fl. författningar 274
3.4.1 Inledning 274
3.4.2 Överflyttning av outnyttjat underskottsavdrag till samtaxerad make 275
3.4.3 Kvittning vid fel i bokslut 275
3.4.4 Förbud att dra av avgiftssanktion vid beräkning av skattepliktig inkomst 278
3.4.5 Skattskyldigs specifikationsskyldighet för vissa avdrag 278
3.4.6 Skattskyldigs upplysningsplikt i visst fall 279
3.4.7 Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna 279
3.4.8 Skönsberäkning och skönstaxering 280
3.4.9 Längdföring av fall vari statlig inkomstskatt avser ackumulerad inkomst 282
3.4.10 Skattskyldigs besvärsrätt i visst fall 282

4 *Avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen* 283
4.1 Gällande ordning 283
4.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift 283
4.1.2 Kvittning 284

4.1.3 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration 284
4.1.4 Skattetillägg vid utebliven deklaration 284
4.1.5 Skattetilläggets storlek och beräkning 284
4.1.6 Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift 285
4.1.7 Förseningsavgift 285
4.1.8 Befrielse från särskild avgift, m. m. 286
4.1.9 Beslutande organ 286
4.1.10 Förfarandet vid avgiftspåföringen 286
4.1.11 Besvärsrätt m. m. 287
4.1.12 Processuella bestämmelser i övrigt 287
4.1.13 Debitering m. m. 287
4.1.14 Övriga bestämmelser 288
4.2 Statistiska uppgifter 288
4.2.1 Inledning 288
4.2.2 Skattetillägg 288
4.2.3 Förseningsavgift 290
4.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen 290
4.3.1 Inledning 290
4.3.2 Oriktig uppgift och oriktigt yrkande 292
4.3.3 Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid skatterevision, m. m. 293
4.3.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning 293
4.3.5 Skattetillägg i särskilda fall 296
Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönsbeskattning 296
Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag, m. m. 297
Skattetillägg vid underlåten registrering 297
4.3.6 Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning . . . 298
4.3.7 Uttagsprocent 299
Den generella nivån 299
Lägre uttagsprocent 300
Inledning 300
Uttag efter 10 % 300
Lägre uttagsprocent i särskilda fall 302
Högre uttagsprocent i särskilda fall 303
4.3.8 Förseningsavgift 304
4.3.9 Undantag från påföring av avgiftssanktion 306
4.3.10 Eftergift 307
4.3.11 Beslut och besvärsrätt 308
Beslutsförfarande 308
Skattskyldigs besvärsrätt 311
Allmänt ombuds talerätt, m. m. 311
4.3.12 Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion . . . 312
Begreppet deklaration 312
Myndighets upplysningsplikt i vissa fall 312
Omprövning av tilläggsunderlaget i visst fall 313

4.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt 314
4.4.1 Inledning . . . 314
4.4.2 Registreringsskyldigheten . . . 314
4.4.3 Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna . . . 315
4.4.4 Skönsberäkning och skönsbeskattning . . . 316
4.4.5 Beslutsförfarandet vid självrättelse i visst fall . . . 316
4.4.6 Slutligt beslut i visst fall . . . 317

5 *Avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning* . . . 319
5.1 Gällande ordning . . . 319
5.1.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift . . . 319
5.1.2 Kvittning . . . 320
5.1.3 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration 320
5.1.4 Skattetillägg vid utebliven deklaration . . . 320
5.1.5 Skattetilläggets storlek och beräkning . . . 320
5.1.6 Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift . . . 321
5.1.7 Förseningsavgift . . . 321
5.1.8 Befrielse från särskild avgift m. m. . . . 321
5.1.9 Beslutande organ . . . 321
5.1.10 Förfarande vid avgiftspåföringen . . . 322
5.1.11 Besvärsrätt, m. m. . . . 322
5.1.12 Processuella bestämmelser i övrigt . . . 322
5.1.13 Debitering, m. m. . . . 322
5.2 Statistiska uppgifter . . . 322
5.2.1 Skattetillägg . . . 323
5.2.2 Förseningsavgift . . . 323
5.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning . . . 324
5.3.1 Inledning . . . 324
5.3.2 Oriktig uppgift och oriktigt yrkande . . . 324
5.3.3 Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid skatterevision, m. m. . . . 324
5.3.4 Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt . . . 325
5.3.5 Skattetillägg vid skönsbeskattning . . . 325
5.3.6 Skattetillägg i särskilda fall . . . 327
Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönsbeskattning . . . 327
Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag . . . 327
Skattetillägg vid underlåten registrering . . . 327
5.3.7 Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning . . . 328
5.3.8 Uttagsprocent . . . 329
Den generella nivån . . . 329
Uttag efter 10 % . . . 329
Lägre uttagsprocent i särskilda fall . . . 329
Högre uttagsprocent i särskilda fall . . . 330

5.3.9 Förseningsavgift 331
5.3.10 Undantag från påföring av avgiftssanktion 331
5.3.11 Beslut och besvärsrätt 331
Beslutsförfarande 331
Skattskyldigs besvärsrätt, m. m. 333
Allmänt ombuds talerätt, m. m. 334
5.3.12 Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion . . . 334
Begreppet deklaration 334
Myndighets upplysningsplikt i vissa fall 334
Omprövning av tilläggsunderlaget i visst fall 335
5.4 Förslag till lagar om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning m. fl. författningar . . . 336
5.4.1 Inledning 336
5.4.2 Skyldigheten att registrera sig till viss punktskatt . 336
5.4.3 Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna 337
5.4.4 Skönsberäkning och skönsbeskattning 338
5.4.5 Slutligt beslut i visst fall 338

6 *Avgiftssanktioner vid vägtrafikbeskattningen* 339
6.1 Gällande ordning 339
6.1.1 Skattetillägg 339
6.1.2 Förseningsavgift 340
6.1.3 Besvärsbestämmelser 340
6.2 Statistiska uppgifter 341
6.2.1 Skattetillägg 341
6.2.2 Förseningsavgift 341
6.3 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601) 341
6.3.1 Inledning 341
6.3.2 Den lagtekniska utformningen 342
6.3.3 Villkoren för påföring av skattetillägg 343
6.3.4 Undantag från påföring av skattetillägg 343
6.3.5 Uttagsprocent 344
Den generella nivån 344
Lägre uttagsprocent i särskilda fall 344
Högre uttagsprocent i särskilda fall 345
6.3.6 Förseningsavgift 345
6.3.7 Eftergift av avgiftssanktion 345
6.3.8 Beslutande myndighet, m. m. 346
6.3.9 Besvärsrätt, m. m. 347
Skattskyldigs talerätt 347
Allmänt ombuds besvärsrätt 348
6.3.10 Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion . . . 348
6.3.11 Övriga förslag, m. m. 350

7 *Avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter* 351
7.1 Gällande ordning 351
7.1.1 Avgiftstillägg vid oriktig uppgift 351
7.1.2 Kvittning 351
7.1.3 Avgiftstillägg vid skönsmässig avvikelse från arbetsgivaruppgift 352

7.1.4 Avgiftstillägg vid utebliven arbetsgivaruppgift . . . 352
7.1.5 Avgiftstilläggets storlek och beräkning 352
7.1.6 Undantag från påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift 352
7.1.7 Förseningsavgift 353
7.1.8 Befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift, m. m. 353
7.1.9 Beslutande organ 354
7.1.10 Förfarandet vid påföring av avgiftstillägg och förseningsavgift 354
7.1.11 Besvärsrätt 354
7.1.12 Processuella bestämmelser i övrigt 355
7.1.13 Debitering 355
7.1.14 Övriga bestämmelser 355
7.2 Statistiska uppgifter 355
7.2.1 Inledning 355
7.2.2 Avgiftstillägg 355
7.2.3 Förseningsavgift 356
7.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter 356
7.3.1 Inledning 356
7.3.2 Allmänt om villkoren för avgiftstillägg 358
7.3.3 Avgiftstillägg vid oriktig uppgift i mål om avgiftsunderlag, m. m. 358
7.3.4 Avgiftstillägg när oriktig uppgift har lämnats vid revision, m. m. 359
7.3.5 Avgiftstillägg vid skönsbestämning 359
7.3.6 Avgiftstillägg i särskilda fall 360
Avgiftstillägg i vissa fall när arbetsgivaruppgift har lämnats efter skönsbestämning 360
Avgiftstillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling 361
Avgiftstillägg vid underlåtenhet att anmäla nystartad verksamhet 362
7.3.7 Beräkning av sanktionsunderlaget vid kvittning . . 363
7.3.8 Uttagsprocent 364
Den generella nivån 364
Uttag efter 15 % 364
Uttag efter 10 % 365
Lägre uttagsprocent i särskilda fall 365
Högre uttagsprocent i särskilda fall 365
7.3.9 Förseningsavgift 366
Inledning 366
Framförda synpunkter 367
Utredningen 367
7.3.10 Undantag från påföring av avgiftssanktion 368
7.3.11 Beslutande myndighet och beslut, m. m. 369
7.3.12 Arbetsgivares besvärsrätt 370
7.3.13 Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktioner . . 370
Begreppet arbetsgivaruppgift 370
Myndighets upplysningsplikt i vissa fall 371
Omprövning av sanktionsgrundande belopp i visst fall . . 372

7.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter . . 372
7.4.1 Inledning 372
7.4.2 Anmälningsskyldigheten för registrering 372
7.4.3 Omfattningen av arbetsgivarens uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna 373
7.4.4 Skönsberäkning och skönsbestämning 374

8 *Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)* 375
8.1 Kvittning 375
8.1.1 Inledning 375
8.1.2 Skattestrafflagen 375
8.1.3 Skattebrottslagen 378
Skattestrafflagutredningen 378
Lagrådsremissen 379
Lagrådets yttrande 380
Riksdagsbehandlingen 381
Rättstillämpningen 381
8.1.4 Utredningen 382
8.2 Det subjektiva rekvisitet vid passivt skattebedrägeri . . . 386
8.3 Passivt skattebedrägeri i visst fall 388
8.4 Frivillig rättelse 389

9 *Specialmotivering* 391
9.1 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 391
9.1.1 Inledning 391
9.1.2 Inledande bestämmelser 392
9.1.3 Förseningsavgift 394
9.1.4 Skattetillägg vid oriktig uppgift m. m. 398
9.1.5 Skattetillägg vid skönsberäkning 401
9.1.6 Skattetillägg vid skönstaxering 401
9.1.7 Skattetillägg i särskilda fall 403
9.1.8 Undantag från påföring av avgiftssanktion 405
9.1.9 Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall 408
9.1.10 Uttagsprocent 409
9.1.11 Eftergift 416
9.1.12 Beslutande myndighet 417
9.1.13 Beslut m. m. 418
9.1.14 Skattskyldigs besvärsrätt 419
9.1.15 Taxeringsintendents talerätt 421
9.1.16 Debitering 424
9.1.17 Övergångsbestämmelserna 425
9.2 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen 426
9.2.1 Inledning 426
9.2.2 Inledande bestämmelser 427
9.2.3 Förseningsavgift 430
9.2.4 Skattetillägg vid oriktig uppgift 431

9.2.5 Skattetillägg vid skönsberäkning 432
9.2.6 Skattetillägg vid skönsbeskattning 432
9.2.7 Skattetillägg i särskilda fall 436
9.2.8 Undantag från påföring av avgiftssanktion 441
9.2.9 Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall 444
9.2.10 Uttagsprocent 445
9.2.11 Eftergift 450
9.2.12 Beslutande myndighet m. m. 450
9.2.13 Beslut m. m. 452
9.2.14 Skattskyldigs besvärsrätt 455
9.2.15 Allmänt ombuds talerätt 456
9.2.16 Övergångsbestämmelserna 457
9.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning 457
9.3.1 Inledning 457
9.3.2 Inledande bestämmelser 459
9.3.3 Förseningsavgift 460
9.3.4 Skattetillägg vid oriktig uppgift 461
9.3.5 Skattetillägg vid skönsberäkning 462
9.3.6 Skattetillägg vid skönsbeskattning 463
9.3.7 Skattetillägg i särskilda fall 466
9.3.8 Undantag från påföring av avgiftssanktion 470
9.3.9 Beräkning av tilläggsunderlaget i visst fall 472
9.3.10 Uttagsprocent 473
9.3.11 Eftergift 475
9.3.12 Beslutande myndighet m. m. 476
9.3.13 Beslut m. m. 477
9.3.14 Skattskyldigs besvärsrätt 480
9.3.15 Allmänt ombuds talerätt 481
9.3.16 Övergångsbestämmelser 481
9.4 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter 482
9.4.1 Inledning 482
9.4.2 Inledande bestämmelser 483
9.4.3 Förseningsavgift 484
9.4.4 Avgiftstillägg vid oriktig uppgift 486
9.4.5 Avgiftstillägg vid skönsberäkning 487
9.4.6 Avgiftstillägg vid skönsbestämning 487
9.4.7 Avgiftstillägg i särskilda fall 489
9.4.8 Undantag från påföring av avgiftssanktion 492
9.4.9 Beräkning av sanktionsunderlaget i visst fall . . . 494
9.4.10 Uttagsprocent 495
9.4.11 Eftergift 497
9.4.12 Beslutande myndighet 498
9.4.13 Beslut m. m. 500
9.4.14 Arbetsgivares besvärsrätt 501
9.4.15 Debitering, m. m. 501
9.4.16 Övergångsbestämmelser 502

Förkortningar

AO	allmänt ombud
AVGL	lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter (avgiftslagen)
FFL	lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (förfarandelagen)
FL	förvaltningslagen (1971:290)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
HD	Högsta domstolen
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KR	kammarrätt
LSM	lokal skattemyndighet
LSR	länsskatterätt
LR	länsrätt
LST	länsstyrelse
ML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt (mervärdeskattelagen)
MK	mervärdeskattekungörelsen (1968:431)
NJA	Nytt juridiskt arkiv I
prop.	proposition
R	rättsfall och notiser från regeringsrätten
RR	regeringsrätten
RÅ	regeringsrättens årsbok
RFV	riksförsäkringsverket
RRK	rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	riksskatteverket
Sf	lagen (1947:557) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
Si	lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SkBL	skattebrottslagen (1971:69)
SkSL	skattestrafflagen (1943:313)
SkU	skatteutskottets betänkande
SvJT	Svensk Juristtidning
ti	taxeringsintendent
TK	taxeringskungörelsen (1957:513)
TL	taxeringslagen (1956:623)
TO	taxeringsnämndens ordförande
TN	taxeringsnämnd
VSL	vägtrafikskattelagen (1973:601)
UBL	uppbördslagen (1953:272)

Sammanfattning

Betänkandets huvudsakliga innehåll

Betänkandet innehåller i huvudsak förslag angående det skatteadministrativa sanktionssystemet med tonvikten lagd vid en ny lagteknisk utformning av systemet, nyansering av skatte- och avgiftstilläggen och förseningsavgifterna, skärpning av reaktionen vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, nya påföringsgrunder för tillägg och förseningsavgift samt reglering av olika typer av kvittningssituationer och det formella förfarandet vid påföring av sanktionerna.

Utredningen föreslår också ändringar i skatte- och avgiftsförfattningar, som i materiellt eller formellt hänseende reglerar de skatter och avgifter som omfattas av sanktionssystemet. Dessa ändringsförslag är i huvudsak av formell art. Ändringar föreslås också i SkBL.

I en särskild bilaga redovisar utredningen resultaten av sina statistiska undersökningar. Vidare innehåller bilagan en redogörelse för tillämpningen av institutet frivillig rättelse inom straffrätten och det skatteadministrativa sanktionssystemet. Slutligen redogörs för grunddragen av vissa utländska administrativa sanktionssystem, varvid särskilt belyses hur man i utländsk rättstillämpning skulle ha bedömt sanktionsfrågan i vissa fall som har varit av intresse vid översynen av det svenska skatteadministrativa sanktionssystemet.

Allmänna utgångspunkter

I sina överväganden har utredningen utgått från att sanktionssystemet även i fortsättningen generellt sett skall ha funktionen att stryka under vikten av att varje skatt- och avgiftsskyldig iakttar noggrannhet och omsorg när han skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet till ledning för beskattning eller avgiftspåföring. En annan utgångspunkt har varit att sanktionerna, för att kunna verka effektivt, i princip bör aktualiseras i alla fall av brister i uppgiftslämnandet.

Utredningen har självklart strävat efter att tillgodose önskemålet att sanktionssystemet skall vara enkelt, schabloniserat och likformigt i tillämpningen. En annan målsättning för utredningen har varit att systemet skall kunna uppfattas som rättvist. De sist angivna riktlinjerna för en reform av sanktionssystemet är emellertid i viss mån motstridiga. Möjligheten att skapa ett enkelt sanktionssystem är beroende av karaktären av det lagstiftningskomplex som det skall tillämpas på. Lagstiftningen om skatter och avgifter är i

många avseenden komplicerad, vilket begränsar möjligheten att göra systemet enkelt. Detsamma blir fallet om rättvisesynpunkter skall beaktas i någon högre grad. I princip åligger det visserligen varje skatt- och avgiftsskyldig att känna till alla regler om skatter och avgifter beträffande sin verksamhet men i praktiken torde ett sådant krav inte kunna upprätthållas utan nyansering. En annan gräns för enkelhet i systemet är att frågan om tillägg bedöms jämsides med beskattningen och avgiftspåföringen.

Den lagtekniska utformningen, m. m.

Utredningens lagförslag är utformade efter den principen att en sanktionslag skall finnas för varje del av det nuvarande tillämpningsområdet för sanktionssystemet, dvs. en särskild lag för resp. inkomst- och förmögenhetsskatten, mervärdeskatten, de s. k. punktskatterna och för socialavgifterna.

Vid utformningen av dessa lagförslag har utredningen strävat efter att i lagtexten så konkret som möjligt beskriva de olika situationer som varje bestämmelse avser att reglera. En annan målsättning har varit att de kryphål, som f. n. gör det möjligt för en uppgiftsskyldig att planera ett skatte- eller avgiftsundandragande på sådant sätt att tillägg inte kan påföras vid upptäckt av felaktigheten, bör täppas till.

Utredningen anser att de ifrågavarande avgifterna – förseningsavgifter samt skattetillägg och avgiftstillägg – bör ha samma gemensamma beteckning inom hela tillämpningsområdet och har därvid valt termen "avgiftssanktion" (i analogi med "bötessanktion" och "straffsanktion").

Vid utformningen av sina förslag har utredningen inte kunnat beakta lagstiftning som har genomförts efter den 1 november 1981.

Skatte- och avgiftstilläggen, m. m.

Oriktig uppgift och oriktigt yrkande

Enligt direktiven har utredningen haft att särskilt uppmärksamma de problem som har uppstått i rättstillämpningen vid avgörandet av frågan huruvida ett "oriktigt yrkande" eller en "oriktig uppgift" föreligger från uppgiftslämnarens sida. De följande synpunkterna tar sikte på TL:s sanktionsbestämmelser men är pricipiellt relevanta inom de övriga sanktionsområdena.

Med stöd av uttalanden i förarbetena till TL:s eftertaxeringsbestämmelser har utredningen funnit, att med s. k. oriktigt yrkande bör avses varje i deklaration angivet belopp, beträffande vilket korrekta och så pass utförliga uppgifter i sak har meddelats att det vid normal granskning bör framstå som uppenbart att en oriktig uppgift föreligger. Det måste självklart antas att detta gäller alla slags uppgifter i en deklaration, såväl intäkts- och avdragssidan som de s. k. kryssmarkeringarna i en inkomstdeklaration.

Avgörande för frågan huruvida oriktig uppgift föreligger är uppgiftsskyldighetens omfattning; denna kan formuleras så att samtliga intäkter skall uppges till rätt belopp och att yrkade avdrag skall vara rättsligt giltiga. Den skattskyldige har således att i rättsligt hänseende korrekt beskriva eller beteckna sina intäkter och avdrag. Fullgörs inte denna skyldighet och skulle

hans uppgifter, om de godtogs, leda till för låg beskattning föreligger således en oriktig uppgift.

Huruvida en oriktig uppgift slutligt skall medföra skattetillägg är beroende av en rad omständigheter. Bestämmelser finns bl. a. om undantag från påföring av särskild avgift i fall av oriktigt yrkande. Innebörden av dessa är att tillägg inte skall påföras trots att oriktig uppgift föreligger; "oriktigt yrkande" – som inte föranleder skattetillägg – är således enligt vad utredningen har funnit att anse som ett specialfall av oriktig uppgift.

Villkor för eftertaxering och för påföring av tillägg

Vid en genomgång av rättspraxis i fråga om eftertaxering resp. påföring av skattetillägg anser sig utredningen kunna konstatera att tillämpningen av de båda rättsinstituten skiljer sig åt så till vida att tillägg påförs i åtskilliga fall där eftertaxering inte kan ske. Denna skillnad kan enligt utredningens uppfattning förklaras av de olika rättsinstitutens natur.

Villkoren för eftertaxering fyller en annan funktion än villkoren för skattetillägg. Eftertaxering innefattar ett rättsskydd för den enskilde genom att ett lagakraftvunnet beslut om taxering inte utan vägande skäl kan rivas upp.

Tilläggen har funktionen att stryka under vikten av att den skatt- och avgiftsskyldige iakttar noggrannhet och omsorg när han skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Om tillägg inte skulle kunna påföras för fel som upptäcks eller hade kunnat upptäckas vid "normal granskning" skulle detta rättsinstitut inte få avsedd verkan. I praxis medför också brister i uppgiftslämnandet i princip tillägg, även t. ex. när oriktig uppgift har upptäckts vid en skäligen ytlig granskning vid taxeringen. Från påföring av tillägg har tagits undan fall där felaktigheten klart framgår av upplysning som den skattskyldige har lämnat i det meddelande där den oriktiga uppgiften återfinns. I detta avseende skiljer sig inte eftertaxeringen från påföringen av tillägg. Den skillnad som föreligger mellan de båda rättsinstituten begränsas i vissa fall genom eftergift av tillägg.

Tillägg när oriktig uppgift har lämnats vid revision, m. m.

F. n. synes det oklart huruvida tillägg kan påföras när oriktig uppgift har lämnats till ledning för revisors bedömning av ett sakförhållande vid revision eller till annan företrädare för det allmänna så att denne har vilseletts och kommit att avstå från att framställa yrkandet hos taxerings- eller beskattningsmyndighet. Denna oklarhet bör enligt utredningen undanröjas. Skyldighet att hålla sig till sanningen bör enligt utredningens mening gälla och understrykas genom avgiftssanktion också när skattskyldig lämnar uppgift i nu avsedda situationer. Utredningen lägger fram förslag i enlighet med det anförda.

Skattetillägg enligt TL vid underlåtenhet att lämna vissa uppgifter

Det innehåll som utredningen i det föregående har ansett att termen oriktig uppgift rimligen bör ges täcker inte den typ av underlåtenhet att lämna

uppgifter till ledning för taxering som inte påverkar något belopp i deklarationen. De flesta av dessa fall avser underlåtenhet att fylla i deklarationsformuläret enligt "XII Särskilda uppgifter för beräkning av förvärvsavdrag, grundavdrag m. m.", som avser fysisk person. Uppgifterna lämnas i huvudsak genom kryssmarkering.

Utredningen anser att underlåtenhet att lämna uppgifter av nu avsett slag inte bör falla utanför sanktionsområdet. Med hänsyn till deras speciella karaktär bör särskilda villkor för påföring av skattetillägg föreskrivas för sådana fall. Utredningen har därvid stannat för en lösning som innebär att skattetillägg bör påföras endast om den utelämnade uppgiften inte har framgått av kontrollmaterial.

Tillägg när deklaration eller arbetsgivaruppgift inte har lämnats

Tillägg som påförs vid utebliven deklaration eller arbetsgivaruppgift har samma funktion som ett vite. Genom denna sanktion skall vederbörande förmås att komma in med handlingen. Vitesfunktionen framgår av att tillägget undanröjs eller, såvitt avser skattetillägg enligt TL, sätts ner om den begärda handlingen har kommit in till vederbörande myndighet inom viss angiven tidrymd.

Den grundläggande synpunkten vid de nuvarande bestämmelsernas utformning har givetvis varit den att skattskyldigs deklaration eller motsvarande uppgift från arbetsgivare har väsentlig betydelse som beslutsunderlag. De gällande bestämmelserna är emellertid enligt utredningens uppfattning alltför generöst utformade vad gäller möjligheten att få ett påfört tillägg undanröjt eller nedsatt.

Den rådande ordningen i fråga om t. ex. skattetillägg enligt TL innebär sålunda att en skattskyldig utan risk för sanktion kan spekulera i hur stor del av hans inkomst eller förmögenhet som beskattningsmyndigheten kan komma på spåren. Sedan TN har åsatt skönstaxering i avsaknad av deklaration kan den skattskyldige bedöma om hans taxering har blivit för låg. Om skatten och skattetillägget tillsammans understiger skatten på hans egentliga inkomst, kan han välja att inte lämna deklaration och avvakta om beskattningsmyndighet får kännedom om någon ytterligare inkomst som han skall taxeras för. Om detta inträffar kan den skattskyldige lämna in deklaration till LR för att förhindra att skattetillägg påförs för den höjning av taxeringen, som grundas på den upplysning myndigheten har fått del av.

En från fiskal synpunkt liknande situation föreligger när skönstaxering i avsaknad av deklaration grundas på en revision.

För att man skall komma till rätta med de nu nämnda missförhållandena lägger utredningen fram förslag enligt följande riktlinjer.

Undanröjande eller nedsättning av skattetillägg bör i princip avse endast tillägg som har påförts vid den första skönsmässigt bestämda taxeringen eller beskattningen och under inga omständigheter skönstaxering eller skönsbeskattning som skattedomstol har åsatt. Har skönstaxering eller skönsbeskattning bestämts med hänsyn till uppgifter som har kommit fram vid revision bör tillägg i princip påföras såsom för oriktig uppgift även om uppgiftsskyldigheten fullgörs inom sådan tid att undanröjande eller nedsättning normalt skall ske. I det fall då en skönsmässigt bestämd beskattning höjs

sedan deklaration har kommit in och vederbörande myndighet innan deklarationen lämnats haft tillgång till eller har infordrat kontrollmaterial som skulle kunna grunda höjning eller vid denna tidpunkt beslutat om revision, påförs skattetillägg enligt utredningens förslag i den mån höjning hade kunnat ske utan stöd av deklarationen.

Denna ordning föreslås gälla även vid påföring av avgiftstillägg.

Det måste betonas, att de föreslagna skärpningarna inte avses inverka på möjligheten att undgå tillägg genom frivillig rättelse.

Skattetillägg enligt TL när uppskov med realisationsvinstbeskattning medges

Har skattskyldig lämnat oriktig uppgift vid fastighetsförsäljning och begärt uppskov med beskattningen av vinsten kan skattetillägg enligt gällande bestämmelser inte påföras om uppskov beviljas.

Utredningen har ansett den rådande ordningen vara otillfredsställande. Skyldighet att lämna tillräckliga och sanningsenliga uppgifter föreligger även om det på grund av speciallagstiftning till förmån för den skattskyldige inte kan fastställas om den oriktiga uppgiften kommer att medföra ett definitivt skattebortfall för det allmänna. Utredningen föreslår därför att skattetillägg skall påföras vid bristande uppgiftslämnande i fråga om realisationsvinst även om uppskov medges med vinstens beskattning. Det ligger dock i sakens natur att tillägget i detta fall bör tas ut efter en låg procentsats (se det följande avsnittet om uttagsprocent).

Sanktionen vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag m. m.

Skatt- eller avgiftsskyldig, som efter anmodan inte kommer in med infordrad upplysning eller handling, riskerar enligt gällande bestämmelser inte någon sanktion på grund av denna underlåtenhet. Den som har förhållit sig passiv kan därmed komma i ett bättre läge än den som kommer in med vad myndigheten har begärt. En skattskyldig kan t. ex. yrka ett obehörigt avdrag i sin deklaration i fullt medvetande om att han kan undgå sanktion genom att inte besvara myndighetens förfrågan om avdraget. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att sanktion bör införas för dessa och liknande fall.

I fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslås att sanktionen konstrueras som en förseningsavgift och att dess tillämpning begränsas till att avse underlåtenhet beträffande avdrag. Sanktionen kan lämpligen inte beräknas på den skatt som debiteras genom att avdraget helt eller delvis vägrats utan föreslås beräknas på det vägrade avdragsbeloppet. Undanröjande bör ske om den skattskyldige kommer in med upplysningen eller handlingen inom viss tid.

Inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet föreslås att sanktionen utformas som ett skatte- resp. avgiftstillägg. Detta bör inte be-

gränsas till att avse endast underlåtenhet beträffande avdrag utan gälla även andra uppgifter som skall kunna styrkas av den skatt- eller avgiftsskyldige. I övrigt föreslår utredningen att tillägget får samma konstruktion som motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Tillägg vid underlåten registrering

Den indirekta beskattningen liksom avgiftspåföring enligt AVGL grundas i stor utsträckning på den förutsättningen att den skatt- eller avgiftsskyldige anmäler sig för registrering. F. n. saknas helt administrativa sanktioner för upptäckta fall av underlåten anmälan vid sådan registrering. Tillägg skall visserligen påföras, om vederbörande vid den tidpunkt då beslut om fastställelse av skatt meddelas resp. då avgiftsunderlaget bestäms fortfarande inte har lämnat deklaration resp. arbetsgivaruppgift men tillägget blir undanröjt om den uteblivna handlingen kommer in inom viss angiven tid. Har deklaration eller arbetsgivaruppgift lämnats innan beslut har meddelats, saknas laglig grund att över huvud taget påföra annan sanktion än förseningsavgift. Det administrativa sanktionssystemet understöder alltså f. n. inte registreringsskyldigheten i dessa fall. Däremot kan straff utmätas för s. k. passivt skattebedrägeri enligt SkBL, vilket dock förutsätter att avsikt att dra undan skatt kan styrkas.

Utredningen har funnit de nyss beskrivna förhållandena otillfredsställande och föreslår därför att ett särskilt tillägg införs för fall av underlåten registrering. Det är avsett att påföras vid sådana grava försummelser, som på objektiva grunder kan presumeras vara medvetna försök att undgå beskattning resp. avgiftspåföring.

Beräkning av underlaget för tillägg vid kvittning i allmänhet

På grund av riksdagsbeslut (SkU 1977/78:50 s. 53) gäller numera i princip att godkända kvittningsposter, som har åberopats mot höjning av nettointäkt i viss förvärvskälla och avser denna förvärvskälla, skall reducera det sanktionsgrundande beloppet. Skatteutskottet fogade vissa reservationer till sitt beslut.

Enligt utskottet bör de angivna principerna för kvittningsrätten i tillämpliga delar gälla för hela det administrativa sanktionsområdet.

Utskottet, som ansåg att det inte behövs uttryckliga författningsbestämmelser om kvittningsrätten, förutsatte att utredningen, sedan erfarenheter har vunnits från den praktiska tillämpningen, överväger de ändringar som eventuellt kan bli nödvändiga.

Den tid som har gått sedan riksdagen fattade sitt beslut är alltför kort för att någon egentlig erfarenhet av den nya ordningen har kunnat vinnas. Viss tveksamhet har dock uttalats i fråga om hur det sanktionsgrundande beloppet skall beräknas i vissa kvittningsfall. Till detta kommer att kvittningssituationerna är olika inom olika delar av tillämpningsområdet för sanktionssystemet. I synnerhet av dessa skäl har utredningen ansett att den gällande kvittningsregeln bör lagfästas.

I fråga om skattetillägg som skall påföras vid taxering föreslår utredningen

den regeln att vid påföring av skattetillägg på grund av höjning av nettointäkt det sanktionsgrundande beloppet inte får beräknas till mer än skillnaden mellan den fastställda nettointäkten och den nettointäkt som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Det förutsätts att denna lägre nettointäkt är den som föreligger efter rättelse av felräkning eller felöverföring i deklarationen, ändring ex. officio av schablonavdrag för egenavgifter eller annan åtgärd som inte skall föranleda skattetillägg. Medges yrkande som den skattskyldige har framställt med anledning av att höjningen har beslutats eller ifrågasatts, skall det medgivna kvittningsbeloppet räknas honom till godo när det sanktionsgrundande beloppet bestäms.

Den föreslagna ordningen stämmer inte helt överens med de riktlinjer för kvittning som skatteutskottet har angett. Utskottet uttalade nämligen att kvittning inte bör få ske vid uppenbart försök till missbruk. Av vissa skäl har utredningen ansett sig inte böra föreslå någon regel om undantag från regeln om kvittningsrätt i s. k. missbruksfall.

Kvittningsrätten inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet föreslås utformad enligt samma riktlinjer.

En för mervärdeskatten unik kvittningssituation föreslås härutöver bli särskilt reglerad. När skatt har höjts för en viss redovisningsperiod med anledning av att utgående skatt för omsättning inte har redovisats, kan det i samband med att höjningen av den utgående skatten aktualiseras inträffa att den ingående skatten på motsvarande inköp inte har dragits av och att den skattskyldige yrkar avdrag härför. Har förvärvet i sådant fall gjorts under en tidigare redovisningsperiod skall avdraget för den ingående skatten inte hänföras till samma redovisningsperiod som den tillagda utgående skatten. Detta får till följd att tilläggsunderlaget för perioden i fråga utgörs av bruttobeloppet av den utgående skatten. Utredningen föreslår en uttrycklig bestämmelse, som innebär att tilläggsunderlaget för en viss redovisningsperiod skall reduceras med avdragsgill ingående skatt för en annan period, om den ingående skatten har ett direkt samband med den oredovisade utgående skatt som har föranlett skattetillägget.

Beräkning av underlaget för skattetillägg enligt TL när förlustavdrag, vissa kostnadsavdrag eller ändring av vinstreglerande åtgärd har godtagits

Utmärkande för förlustavdrag och kostnad för vilken avdrag får åtnjutas annat beskattningsår än det då kostnaden har uppkommit är att den skattskyldige under viss tidrymd förfogar över avdragsyrkandet. Vinstreglerande åtgärder (bokslutsdispositioner) är visserligen i många fall bundna till det aktuella beskattningsåret men skiljer sig från fasta kostnader därigenom att den skattskyldige även här i viss mån har valrätt mellan olika alternativ. Gemensamt för denna typ av avdrag är vidare, att avdragsyrkandet med stöd av gällande regler kan användas för att, sedan påföring av skattetillägg har kommit på tal, utesluta påföring av tillägg eller åtminstone minska effekten därav.

De angivna möjligheterna att undgå skattetillägg, helt eller delvis, motverkas i viss mån genom en regel som utbildats i praxis, nämligen att ändring av vinstreglerande åtgärd inte skall medges om detta skulle medföra att den

skattskyldige undgår skattetillägg eller åtal för skattebrott. Denna regel, som numera är lagfäst och gäller fr. o. m. 1984 års taxering (SFS 1981:295 punkt 1 andra stycket anvisningarna till 41 § KL), avser emellertid endast en del av de berörda fallen.

Utredningen har ansett att det påtalade förhållandet möjliggör missbruk, som bör förhindras genom lagstiftning. Denna bör emellertid inte – vilket kunde ligga nära till hands – gå ut på att avdrag skall vägras i de angivna situationerna. I stället bör införas en regel som direkt tar sikte på beräkningen av skattetillägg i de avsedda fallen.

Utredningen föreslår att tilläggsunderlaget skall bestämmas utan att hänsyn tas till medgivet avdragsyrkande som den skattskyldige har framställt sedan han kan antas ha fått kännedom om att höjning av taxeringen har beslutats eller ifrågasatts och avdraget är sådant som den skattskyldige har kunnat förfoga över. Detta bör gälla även om avdraget inte direkt påverkar det sanktionsgrundande beloppet, dvs. inte har medgetts i den förvärvskälla som skattetillägget avser. Denna allmänt hållna regel exemplifieras i lagtext med de vanligaste avdrag av förevarande slag som f. n. kan medges.

Nyansering av tillägg

Den generella sanktionsnivån för tillägg

Tillägg utgår f. n. vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen med antingen 40 eller 20 % samt vid indirekt beskattning och vid beräkning av avgiftstillägg med generellt 20 %, beräknat på den skatt eller avgift som skulle ha dragits undan om den åtgärd som grundat tillägget inte hade beslutats.

Utredningen har av vissa angivna skäl ansett att den normala sanktionsnivån för tillägg bör hållas låg, vilket också flera remissinstanser har framhållit i sina yttranden över utredningens tidigare betänkande.

Enligt utredningens mening bör vidare tilläggssanktionen i normalfallet tas ut efter samma procentsats inom hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Utredningen föreslår att den generella uttagsprocenten skall vara 30. Förslaget läggs fram under den förutsättningen att de i det följande angivna behoven att nyansera tilläggen beaktas. Den föreslagna uttagsprocenten är utgångspunkten för differentiering av tilläggen.

Uttag efter 15 %

Skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen beräknas enligt gällande bestämmelser efter 20 % i det fall oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxering och under vissa andra villkor. Som kontrollmaterial av nu avsett slag anses bl. a. taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift, som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering. Uttagsprocenten i nu avsedda fall är således hälften så stor som den normala. Denna ordning bör enligt utredningen bibehållas även i det nu föreslagna differentierade sanktionssystemet.

De skäl som ligger bakom bestämmelsen om att skattetillägg enligt TL

skall beräknas efter en lägre procentsats när oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgänglig kontrolluppgift motiverar numera också – till följd av ändrade rutiner – en bestämmelse av samma innehåll i fråga om avgiftstillägg.

I de nu avsedda fallen föreslår utredningen således att uttagsprocenten skall vara 15.

Uttag efter 10 %

Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör enligt utredningens uppfattning vissa fall av oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av till vederbörande myndighet inkommen kontrolluppgift föranleda en mycket mild reaktion. De fall utredningen har avsett är sådana där felaktigheten avser förvärvskällans tjänst och den skattskyldige har angett utbetalarens namn. Risken för att skatt skall dras undan på grund av sådan felaktighet är obetydlig. Utredningen föreslår att skattetillägg i de nu avsedda fallen skall beräknas efter endast 10 %.

Även skattetillägg på grund av att skattskyldig har brustit i sin skyldighet att lämna riktiga och fullständiga uppgifter om realisationsvinst vid fastighetsförsäljning och uppskov med beskattningen av vinsten medges och blir bestående föreslås utgå med 10 %.

Inom hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet skall enligt utredningens förslag gälla att periodiseringsfel bedöms mildare än f. n. I åtskilliga sådana fall har felaktigheten orsakat endast att betalning av ett skattebelopp har förskjutits till en senare period. Den skada som då har åsamkats det allmänna är i många fall att jämföra med en ränteförlust. Utredningens förslag innebär att, om försvårande omständigheter inte föreligger, tillägg på grund av periodiseringsfel skall beräknas efter 10 %.

Inom mervärdebeskattningen förekommer en viss typ av felaktigheter som kan betecknas som kommuniceringsfel. Termen syftar på det förhållandet att t. ex. en höjning av utgående mervärdeskatt i vissa fall medför att underlaget för inkomstbeskattningen skall sänkas i motsvarande mån. Den undandragna skatten blir således totalt sett betydligt lägre än vad underlaget för skattetillägg vid mervärdebeskattningen utvisar, om hänsyn tas till att inkomstskatten på grund av felaktigheten påverkats i motsatt riktning. Utredningen föreslår att detta förhållande beaktas på så sätt att skattetillägg i de nu avsedda fallen skall utgå med 10 %.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

Utredningen föreslår att lägre tillägg än i normalfallet skall tillämpas i två fall utöver de förut angivna. Det ena är avsett att tillämpas vid mildrande omständigheter och det andra i vissa fall av rättelse av skattskyldig.

Förslaget om lägre uttagsprocent vid mildrande omständigheter har ytterst sin grund i att vissa skatte- och avgiftsregler är komplicerade. Ett annat skäl för detta förslag är utredningens strävan att skapa större enhetlighet vid tillämpning av eftergiftsbestämmelserna. Den föreslagna bestämmelsen blir aktuell endast i fråga om sådana tillägg som annars skulle ha beräknats efter

30 eller 50 %, det senare dock endast när deklaration resp. arbetsgivaravgift inte har lämnats, dvs. vid skönstaxering, skönsbeskattning eller skönsbestämning. I dessa fall skall uttagsprocenten kunna halveras när omständigheterna är mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Utredningen har vidare ansett att det skulle vara en fördel såväl för de skatt- eller avgiftsskyldiga som för det allmänna med en regel om lägre uttagsprocent för tillägg när vederbörande upplyser om felaktighet som det allmänna inte direkt har observerat men rättelsen skett under sådana omständigheter att den inte kan anses frivillig. Den föreslagna bestämmelsen har den innebörden att tillägg i nu avsedda fall skall tas ut efter halva den procentsats som annars skulle ha tillämpats.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

Vid taxering, beskattning eller avgiftspåföring i avsaknad av deklaration resp. arbetsgivaruppgift påförs enligt gällande bestämmelser tillägg beräknat efter, vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 40 % och inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet 20 %. Sanktionen har i detta fall samma funktion som ett vite. Tillägget är avsett att förmå den uppgiftsskyldige att komma in med handlingen. Fullgör han detta inom viss tid skall tillägget under vissa förutsättningar undanröjas. Skattetillägg enligt TL kan också sättas ned.

Utredningen föreslår att tillägg i de nu avsedda fallen skall utgå med 50 % över hela linjen. Syftet med detta förslag är att förstärka vitesfunktionen hos tillägg av detta slag.

Utredningen föreslår vidare att tillägg generellt skall kunna beräknas efter högre procentsats än den som annars skulle ha tillämpats om omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. Rätten att besluta om högre uttagsprocent i fråga om skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslås tillkomma endast LR.

De fall som förslaget tar sikte på är bl. a. sådana där uppgiftsskyldigheten har åsidosatts i väsentligt hänseende, där tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp, där bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift eller där skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt avseende. Inom indirekt beskattning skall den omständigheten också kunna beaktas att registreringshandling i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet. Dessa fall är i huvudsak sådana där grund för åtal enligt SkBL normalt föreligger.

Utredningens förslag innebär att höjningen av tillägg kan ske endast till vissa bestämda sanktionsnivåer, nämligen till 30, 50 eller 80 %. Den högsta uttagsprocenten motsvarar den genomsnittliga sanktionsnivån vid beräkning av normerade böter vid vårdslös deklaration enligt SkSL.

Särskilda frågor beträffande skattetillägg

Utredningen har särskilt behandlat två spörsmål som har föranletts av ett par remissyttranden över utredningens föregående betänkande. Den ena frågan

avser önskvärdheten av en beloppsmässig maximering av skattetillägg och den andra frågan beräkningsgrunden för skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Efter övervägande av de framförda synpunkterna på dessa frågor har utredningen inte funnit tillräckliga skäl för en ändring av den gällande ordningen i de nämnda avseendena.

Förseningsavgifterna

Förseningsavgift enligt TL

Förseningsavgiften vid deklarationsförsummelse

Förseningsavgiften i dess nuvarande utformning beräknas för annan skattskyldig än aktiebolag till viss andel av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst och hans skattepliktiga förmögenhet i den mån den överstiger skattefritt belopp. Avgiften utgår dock med högst 300 kr. vid en och samma taxering.

Utredningen har ansett, att beräkningsgrunden för avgiften är onödigt varierad. Gällande regler medför den olägenheten att avgiften måste räknas om även vid obetydlig taxeringsändring. En del av besväret med detta kan undvikas genom viss förenkling av beräkningsgrunden. Utredningen föreslår därför att avgiften i princip skall variera med två fasta belopp, beroende på storleken av beskattningsbar inkomst eller förmögenhet.

Utredningen har vidare ansett, att förseningsavgiftens storlek bör differentieras efter förseningens längd. Med utgångspunkt i tillgänglig statistik i fråga om förseningsavgift är det enligt utredningens mening berättigat att utgå från att antalet fall, där förseningen är betydande, är stort. Det ligger i sakens natur att taxeringsmyndigheternas möjligheter att bedriva ett effektivt granskningsarbete i dessa fall härigenom försämras. En differentiering av förevarande slag ger enligt utredningens mening ett ökat eftertryck åt deklarationsskyldigheten.

Den tidsfrist efter vilken förseningsavgiften automatiskt skall höjas har bestämts med hänsyn till bl. a. det antal försummelser det är fråga om, myndigheternas arbetsbelastning i övrigt, gången av taxeringsarbetet och taxeringsperiodens längd eller med andra ord så att förhöjningen av avgiften kan medverka till att deklarationen trots förseningen skall kunna underkastas tillräcklig granskning. Utredningen föreslår att den tidrymd efter vilken förseningsavgift skall utgå med förhöjt belopp skall vara två månader från den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats.

Utredningen är vidare av den uppfattningen, att en ytterligare förhöjning av förseningsavgiften bör ske om den skattskyldige har fått del av anmaning att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid.

Utredningens förslag innebär följande.

Det sanktionsgrundande beloppet, dvs. det belopp som skall ligga till grund för beräkning av avgiften, skall vara det belopp, som motsvarar den skattskyldiges högsta beskattningsbara inkomst vid taxeringen eller som motsvarar det förmögenhetsbelopp som överstiger skattefritt belopp för den

skattskyldige vid taxeringen, om detta belopp är större än den nämnda beskattningsbara inkomsten.

I fråga om försummelse av annan skattskyldig än aktiebolag att lämna deklaration som skall avges utan anmaning är avgiften om förseningen inte överstiger tvåmånadersfristen, 100 kr. om det sanktionsgrundande beloppet inte överstiger 40 000 kr. och 200 kr. i annat fall. Överskrids tvåmånadersfristen är avgiften dubbelt så stor, dvs. 200 resp. 400 kr. Kommer deklarationen inte in inom i anmaning föreskriven tid är avgiften enligt förslaget tre gånger så stor som den som skulle ha utgått vid ordinär försummelse, dvs. 300 resp. 600 kr.

Skattskyldig som har att lämna deklaration först efter anmaning och som inte har kommit in med sådan handling trots anmaning påförs förseningsavgift med 200 kr.

Vid deklarationsförsummelse av aktiebolag där förseningen inte överstiger tvåmånadersfristen föreslås att avgiften skall vara samma som f. n. vid enkel avgift, nämligen 500 kr. Överskrids fristen skall avgift påföras med 1 000 kr. I det fall deklaration inte lämnas inom i anmaning föreskriven tid är avgiften enligt förslaget 1 500 kr.

För de fall där den skattskyldige har kommit in med inte undertecknad deklarationshandling föreslår utredningen följande beträffande förseningsavgiften.

Har deklarationshandlingen kommit in i rätt tid och den skattskyldige inte fått del av anmaning att fullständiga den med sin underskrift eller har han efter anmaning kompletterat deklarationshandlingen i förevarande avseende inom föreskriven tid påförs – liksom f. n. – inte förseningsavgift. Har deklarationshandlingen lämnats efter föreskriven tid påförs avgift med belopp som enligt vad som föreslagits i det föregående skall utgå för olika typer av fall av deklarationsförsummelser.

Förseningsavgift när viss handling inte har fogats vid deklaration, m. m.

Förseningsavgift påförs enligt gällande ordning inte vid underlåtenhet att lämna handling, som skall ges in samtidigt med deklarationen och inte heller när uppgift som skall lämnas i sådan handling eller i deklarationen har utelämnats. Utredningen anser att denna ordning är otillfredsställande. Försummelsen att ge in dessa uppgifter eller handlingar förorsakar taxeringsmyndigheterna merarbete. Kommer de in sent under taxeringsperioden har myndigheten sämre möjligheter att vidta den utredning som föranleds av uppgifterna.

Utredningen föreslår möjlighet att påföra en särskild förseningsavgift i nu avsedda fall. Påföring av den föreslagna avgiften skall aktualiseras endast om en skattskyldig har lämnat deklaration eller en inte undertecknad deklarationshandling. Som villkor för påföring av den särskilda förseningsavgiften föreslås gälla att den skattskyldige har fått del av anmaning att lämna viss uppgift eller handling. I sammanhanget bör framhållas att förseningsavgiften tar sikte endast på sådana uppgifter eller handlingar som den skattskyldige har att lämna på grund av särskild föreskrift i lag.

Den särskilda förseningsavgiften föreslås utformas så, att den relateras till antalet uteblivna uppgifter eller handlingar och att avgiften således påförs

med fast belopp för varje uppgift eller handling som inte har lämnats. Den lämpliga avgiftsnivån anser utredningen vara 200 kr. för varje utebliven handling och 100 kr. för varje utebliven uppgift.

Förseningsavgiften vid indirekt beskattning

I fråga om förseningsavgiften vid mervärdebeskattningen och förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning föreslår utredningen en förenkling av det nuvarande systemet. Förslaget innebär att enkel avgift skall påföras om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag då den senast skulle ha lämnats, medan dubbel avgift skall påföras så snart deklarationen har kommit in därefter.

Förseningsavgift vid uppbörd av socialavgifter

Utredningen har ansett att de synpunkter som framförs i fråga om förseningsavgifter vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen och den principiella lösning som utredningen därvid stannat för i stort bör kunna ligga till grund för utformningen av motsvarande sanktion vid försummelse att lämna arbetsgivaruppgift.

Utredningen förslår därför, att storleken av förseningsavgiften även på avgiftsområdet skall differentieras. Som gräns mellan den lägre och den högre avgiften föreslås ett sanktionsunderlag – dvs. en arbetsgivaravgift – på 10 000 kr.

Liksom i fråga om förseningsavgift vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen och av samma skäl har utredningen ansett att förseningsavgiften på avgiftsområdet bör differentieras efter förseningens längd. Den lämpliga tidrymden efter vilken avgiften skall utgå med förhöjt belopp föreslås vara två månader efter den tidpunkt då arbetsgivaruppgiften senast skall ha lämnats. Vidare föreslår utredningen att reaktionen skall vara än strängare när arbetsgivare inte efterkommer anmaning att ge in arbetsgivaruppgift.

Mot bakgrund av de nu framförda synpunkterna föreslår utredningen följande. Förseningsavgift vid försummelse att lämna arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid skall, när förseningen inte överstiger två månader, utgå med 100 kr. om arbetsgivaravgiften inte överstiger 10 000 kr. och 200 kr. i annat fall. Överskrids tvåmånadersfristen är avgiften i respektive intervall dubbelt så stor, dvs. 200 och 400 kr. Efterkommer arbetsgivaren inte anmaning att lämna arbetsgivaruppgift, föreslås förseningsavgiften bli tre gånger så stor som den som skulle ha utgått vid ordinär försummelse, dvs. 300 eller 600 kr.

Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion

Begreppen deklaration och arbetsgivaruppgift

En förutsättning för påföring av förseningsavgift och tillägg av visst slag är att deklaration eller arbetsgivaruppgift har kommit in för sent eller inte alls har lämnats. I den praktiska tillämpningen kan därför aktualiseras frågan om

vilka villkor som måste vara uppfyllda för att en handling skall anses vara en deklaration eller arbetsgivaruppgift. Denna frågeställning kan också uppkomma när förutsättningarna för att undanröja tillägg med vitesfunktion skall bedömas. Utredningens förslag i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen om påföring av förseningsavgift vid underlåtenhet att lämna handling, som enligt lag skall fogas till en deklaration, innebär att den angivna frågeställningen kan uppkomma i ytterligare fall.

Utredningen föreslår en bestämmelse om att en uppgiftsskyldig vid tillämpning av sanktionslagarna i princip skall anses ha lämnat deklaration om av honom undertecknad blankett för deklaration har kommit in och blanketten innehåller någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen. Undantag från denna regel bör göras för det fall vederbörande samtidigt med blanketten har lämnat ett särskilt meddelande som medför den bedömningen att han inte har avsett lämna en deklaration. Motsvarande bestämmelse föreslås i fråga om arbetsgivaruppgift.

Undantag från påföring av avgiftssanktion

F. n. undantas från påföring av tillägg bl. a. avvikelse som avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår att detta undantag avser oriktig uppgift som innefattas i s. k. oriktigt yrkande. Utredningen har i det föregående lagt fram sina synpunkter på innebörden av "oriktigt yrkande". Mot bakgrunden av detta föreslår utredningen att gällande bestämmelser skall formuleras om i förtydligande syfte.

Förutsättningen för att tillägg inte skall påföras i nu avsett fall är enligt förslaget att uppgiftslämnaren i skriftligt meddelande, vari den oriktiga uppgiften återfinns, eller i handling som har avgetts i anslutning till meddelandet har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om beskattningen eller avgiftsunderlaget.

Utredningen föreslår vidare att från påföring av tillägg uttryckligen undantas också ett fall av oriktig uppgift som förekommer i praktiken men inte tidigare har beaktats vid lagstiftningen, nämligen det fall då rättelse visserligen inte kan ske på grund av upplysning i sak från den skatt- eller avgiftsskyldige men det på grund av sakens natur är uppenbart att ett visst yrkande inte kan godtas och någon risk för felaktigt beslut om beskattning eller avgiftspåföring därför inte har förelegat.

Avvikelse som innebär bedömning av värde av naturaförmån eller tillgång resp. uttag och inte avser uppgift i sak undantas f. n. från påföring av skattetillägg enligt TL resp. ML. Av förarbetena framgår att undantagsbestämmelsen inte gäller om den skattskyldige genom det av honom angivna värdet måste anses ha karakteriserat förmånen, tillgången eller uttaget på ett oriktigt sätt. Denna hittills underförstådda begränsning av undantagsregeln föreslås komma till uttryck i lagtexten liksom att regeln bör gälla även inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet.

I ett flertal författningar avseende inkomst- och förmögenhetstaxeringen finns bestämmelser om att vissa uppgifter skall lämnas "på blankett enligt särskilt formulär" eller liknande uttryck. I fråga om rätten till avdrag finns

sådana bestämmelser i TL beträffande representationskostnader, avskrivningsplaner och avsättning till pensioner. Utanför TL avser sådana föreskrifter i huvudsak avsättningar till fonder av olika slag. Anledningen till bestämmelserna om att uppgifter skall lämnas på särskild blankett torde oftast vara den att det på grund av lagstiftningens utformning behövs ett flertal uppgifter som underlag för bedömning av avdragsyrkandet.

Utredningen har ansett att skattetillägg på grund av felaktigt medgivna avdragsyrkanden i fall av berört slag i möjlig mån bör förebyggas och föreslår dels en bestämmelse i KL, att i de fall där det har föreskrivits att uppgifter som avser avdragsyrkande skall lämnas enligt fastställt formulär, avdraget får medges endast om den skattskyldige har kommit in med de uppgifter som skall lämnas enligt formuläret och dels en bestämmelse om att avgiftssanktion inte skall påföras om avdrag vägras i fall då den skattskyldige inte har kommit in med de uppgifter som på grund av bestämmelsen i KL skall ha lämnats för att avdraget skall kunna medges.

Frivillig rättelse av oriktig uppgift medför f. n. att tillägg inte påförs för det belopp som rättelsen avser. Utredningen föreslår att frivilligt lämnad uppgift skall medföra frihet från tillägg även i fall där den frivilligt lämnade uppgiften avser annat än rättelse av oriktig uppgift. Ändringen avser närmast fall av frivillig uppgift som medför höjning av skönstaxering resp. -beskattning vid utebliven deklaration och motsvarande fall vid avgiftspåföring.

Besvärsrätt m. m.

Besvärsrätt m. m. i fråga om avgiftssanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen

Utredningen har utgått från att behörigheten att besluta om skattetillägg och förseningsavgift i första instans skall föras över från LSM till TN i enlighet med riksdagens beslut (prop. 1975:87 s. 112, SkU 1975:31 s. 7, rskr 229). Överflyttningen återverkar på frågan hur reglerna om talan mot beslut om sanktion bör vara utformade. En naturlig utgångspunkt för utredningen i nu förevarande avseende har varit att så långt som möjligt samma bestämmelser skall gälla för taxeringen och sanktionerna. Flertalet av utredningens förslag till reglering av besvärsrätten är betingade av detta förhållande.

Skattskyldigs ordinära besvärsrätt

Utredningen föreslår att skattskyldigs besvär över TN:s beslut om avgiftssanktion liksom hittills skall vara inkomna före utgången av februari månad året efter taxeringsåret, om den skattskyldige har fått underrättelse om beslutet före taxeringsårets utgång. I annat fall skall besvären ha kommit in inom två månader från det han har erhållit sådan underrättelse.

Taxeringsintendents talerätt m. m.

Liksom hittills bör ti hos LR få yrka att avgiftssanktion skall påföras eller höjas om detta betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om taxering. Enligt 116 n § TL gäller f. n. att ti:s yrkande om särskild avgift i nu avsedda

fall inte får prövas om hans talan i fråga om taxeringen inte tas upp till prövning. Anledningen till denna bestämmelse är att för påföring av sådan avgift enligt gällande ordning förutsätts att det sanktionsgrundande beloppet har tagits till beskattning. Som har framgått av det föregående lägger utredningen fram förslag som innebär att skattetillägg i vissa undantagssituationer kan påföras trots att så inte har skett, t. ex. i det fall då realisationsvinst vid försäljning av fast egendom har beräknats till högre belopp än den skattskyldige har uppgett och uppskov med beskattning av vinsten har medgetts. Även i det sistnämnda fallet bör krävas att ti:s huvudyrkande har prövats i sak av LR. De nu berörda förutsättningarna för ti:s talerätt föreslås uttryckligen framgå av lagtexten. Hos LR bör ti vidare få yrka påföring av förseningsavgift om detta betingas av anmaning som han själv har utfärdat.

Utöver de fall som nu regleras i besvärsbestämmelserna uppstår i den praktiska tillämpningen ibland situationer där ti f. n. saknar möjlighet att yrka skattetillägg trots att oriktig uppgift har konstaterats. T. ex. kan en skattskyldig vägras ett avdrag därför att detta vare sig är styrkt eller kan anses skäligt. Sedan han anfört besvär hos LR och yrkat att avdraget skall medges kommer det genom utredning i målet fram, att han över huvud taget inte har haft utgiften i fråga. I vanliga fall har ti:s besvärstid i fråga om skattetillägg gått till ända när den oriktiga uppgiften konstateras. Ti kan alltså inte yrka att tillägg skall påföras utan får nöja sig med att bestrida avdragsyrkandet. Situationen kan givetvis uppstå i varje domstolsinstans. Utredningen föreslår att skattetillägg skall få påföras i en situation som den sistnämnda, bl .a. av det skälet att ett dylikt förfarande av den skattskyldige ofta innefattar skattebedrägeri eller försök därtill.

Ti:s rätt att föra talan om skattetillägg föreslås få extraordinär karaktär. Som villkor föreslås gälla bl. a. att den omständighet eller det bevis, som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, skall ha kommit till ti:s kännedom först efter utgången av den tid som gäller för hans rätt att föra talan. Den tid inom vilken ti skall ha rätt att föra talan om skattetillägg i nu avsedda fall är enligt utredningens förslag ett år, räknat från den tidpunkt då ti fick kännedom om omständigheten eller beviset. Som absolut tidrymd för talerätten föreslås fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum.

En situation som inte täcks av de föreslagna bestämmelserna föreligger när åtal väcks för försök till skattebrott utan att skattetillägg har påförts samt femårsfristen för ti:s talerätt har gått till ända. Utredningen föreslår att ti när en skattskyldig har åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL får yrka påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning som åtalet avser. Talan skall föras hos LR och vara framställd inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. I analogi med vad som gäller vid eftertaxering med stöd av åtal föreslås att skattetillägg skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls.

Besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion inom indirekt beskattning och vid uppbörd av socialavgifter

Den principiella reglering av rätten att påföra avgiftssanktion som kommer till uttryck i de nyss redovisade förslagen i fråga om inkomst- och förmögen-

hetstaxeringen föreslås, med vissa anpassningar till förfarandet för beskattningen eller avgiftspåföringen gälla även det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Den stora skillnaden är att ti:s rätt att föra talan i vissa av de nyss berörda extraordinära situationerna föreslås tillkomma beskattningsmyndigheten resp. RFV.

Följdändringar

Utredningen lägger fram åtskilliga förslag till ändringar i skatte- och avgiftsförfattningarna som är betingade av den föreslagna sanktionslagstiftningen. De föreslagna ändringarna är i huvudsak av formell art. Härjämte föreslås ändringar i SkBL som bl. a. är avsedda att förstärka det straffrättsliga skyddet mot passivt skattebedrägeri och att närma kvittningsrätten i skattebrottmål till vad som föreslås gälla vid påförig av avgiftssanktion.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen

Härigenom föreskrivs följande.

Nuvarande lydelse enligt TL

Föreslagen lydelse

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag gäller vid inkomsttaxering och förmögenhetstaxering enligt taxeringslagen (1956:623).

2 §

I denna lag förstås med

avgiftssanktion: förseningsavgift och skattetillägg,

skatt: allmän kommunalskatt samt skatt enligt lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) och lagen om statlig förmögenhetsskatt (1947:577),

sanktionsgrundande belopp: belopp som skall ligga till grund för beräkning av förseningsavgift eller tilläggsunderlag,

tilläggsunderlag: skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg,

uttagsprocent: den procentsats av tilläggsunderlaget efter vilken skattetillägget skall beräknas,

revision: taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen (1956:623), skatterevision enligt 28 § lagen (1968:430)

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	om mervärdeskatt, granskning enligt 9 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, revision enligt 7 § tredje stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt revision enligt 78 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272). *I denna lag använd beteckning, som även förekommer i kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt, lagen om statlig förmögenhetsskatt eller taxeringslagen, har samma innebörd som i dessa lagar.*
116 t §	3 §
Om *ej* annat framgår av vad som föreskrivs i *116 a–116 s §§* gäller bestämmelserna i denna lag, med undantag av 100 §, 101 §, 105 § *1 mom. första stycket tredje och fjärde meningarna, samma moment andra och tredje styckena samt* 114 §, i tillämpliga delar i fråga om *särskild avgift.*	Bestämmelserna i *taxeringslagen (1956:623),* med undantag av *74 § andra stycket,* 100, 101, 105, *106 och* 114 §§ gäller i tillämpliga delar i fråga om *avgiftssanktion,* om *inte* annat framgår av vad som föreskrivs i denna lag.
116 s §	4 §
Vad som föreskrivs i 116 a–116 r §§ om taxering eller taxeringsmål och särskild avgift i samband därmed gäller, *om ej annat framgår,* även *mål om* eftertaxering *och om särskild avgift i sådant mål.*	*Bestämmelserna i denna lag* gäller *i tillämpliga delar* även *vid* eftertaxering *och vid efterbeskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet.* *Vad i denna lag sägs om självdeklaration eller deklarationshandling gäller även särskild uppgift enligt 33 § taxeringslagen (1956:623) eller handling för sådan uppgift.* *Lagens bestämmelser om skattskyldig gäller även den som utan att vara skattskyldig har att lämna självdeklaration samt i fråga om stiftelse och förening som avses i 33 § taxeringslagen.*
116 e §	5 §
Vid tillämpning av *bestämmelserna om särskild avgift* skall meddelan-	Meddelande, som *har* lämnats för skattskyldig som är juridisk person,

Nuvarande lydelse enligt TL

de, 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

skall vid tillämpning av *denna lag* anses *vara lämnat* av den skattskyldige, om det *inte* var uppenbart att uppgiftslämnaren *har* saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Skattskyldig skall vid tillämpning av denna lag anses ha lämnat självdeklaration, om av honom undertecknad huvudblankett för allmän självdeklaration eller, i förekommande fall, av honom undertecknad blankett för särskild självdeklaration med beloppsmässig upplysning till ledning för taxeringen har kommit in och det inte av meddelande som har lämnats i samband därmed uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara självdeklaration.

Förseningsavgift

116 g § första stycket

Har skattskyldig *underlåtit att avlämna* självdeklaration, *som skall avgivas utan anmaning, eller avlämnas sådan deklaration först efter utgången av den i 34 § 2 mom. föreskrivna tiden,* påförs honom *särskild avgift (förseningsavgift). Sådan avgift påförs 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 påförs förseningsavgift enligt detta stycke med 500 kronor.*

6 §

Har skattskyldig *inte kommit in med* självdeklaration *vid den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats,* påförs honom *förseningsavgift enligt 7 eller 8 §.*

Det sanktionsgrundande beloppet vid påföring av förseningsavgift för skattskyldig, *som har att utan anmaning lämna självdeklaration och inte är* aktiebolag, *är* den *skattskyldiges* högsta beskattningsbara *inkomst* vid taxeringen av den skattskyldige i kommunen *eller det förmögenhetsbelopp,* som överstiger skattefritt belopp *för* den skattskyldige vid *taxeringen, om detta förmögenhetsbelopp är större än den nämnda beskattningsbara inkomsten.*

7 §

För sådan skattskyldig som har att utan anmaning lämna självdeklaration och inte är aktiebolag är förseningsavgiften

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	1. om deklarationen har kommit in inom två månader från den tidpunkt då den senast skulle ha lämnats och avgift enligt 3 inte skall utgå:
	a) 100 kronor, om det sanktionsgrundande beloppet inte överstiger 40 000 kronor,
	b) 200 kronor, om det sanktionsgrundande beloppet överstiger 40 000 kronor,
	2. om deklarationen inte har kommit in inom den vid 1 angivna tidrymden och avgift enligt 3 inte skall utgå:
	dubbelt så stor som avgiften enligt 1 a) eller b) för där angivna fall, samt
	3. om den skattskyldige har fått del av anmaning *att lämna* självdeklaration *men inte kommit in med deklarationen* inom *den särskilt föreskrivna tiden:*
116 g § andra stycket	
Har skattskyldig trots anmaning *icke avgivit* självdeklaration inom *föreskriven tid, bestäms förseningsavgiften till två* gånger *det belopp som utgår enligt första stycket dock lägst till 100 kronor för annan skattskyldig än aktiebolag.*	*tre* gånger *så stor som avgiften enligt 1 a) eller b) för där angivna fall.*
	För aktiebolag är förseningsavgiften
	a) 500 kronor i fall enligt första stycket 1,
	b) 1 000 kronor i fall enligt första stycket 2,
	c) 1 500 kronor i fall enligt första stycket 3.
	Har den, som är skyldig att lämna självdeklaration först efter anmaning, inte kommit in med deklaration inom den särskilt föreskrivna tiden trots att han har fått del av sådan anmaning, påförs honom förseningsavgift med 200 kronor.
116 g § tredje stycket	8 §
Har skattskyldig *inom föreskriven tid avlämnat* deklarationshandling, som *ej är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om* handlingen *icke fullständigas* med underskrift inom *tid som föreskrivs i* anmaning. *I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.*	Har skattskyldig *kommit in med* deklarationshandling, som *han inte har undertecknat, och har han inte fått del av anmaning att fullständiga* handlingen med *sin* underskrift, *skall vid tillämpning av 6 och 7 §§ deklaration anses vara lämnad den dag då handlingen kom in. Detsamma gäller om deklarationshandlingen efter* anma-

Nuvarande lydelse enligt TL

Föreslagen lydelse

ning *har fullständigats med underskrift och kommit in* inom *den särskilt föreskrivna tiden.*

Har skattskyldig, som har fått del av anmaning att fullständiga inlämnad deklarationshandling med sin underskrift, inte fullgjort detta inom den särskilt föreskrivna tiden, beräknas förseningsavgiften för annan skattskyldig än aktiebolag enligt 7 § första stycket 3.

För aktiebolag är förseningsavgiften i det sistnämnda fallet 1 500 kronor.

9 §

Har skattskyldig, som lämnat självdeklaration eller inte undertecknad deklarationshandling, fått del av anmaning att komma in med sådan handling, som det enligt föreskrift i taxeringslagen (1956:623) har ålegat honom att foga vid deklarationen eller sådan skriftlig uppgift som enligt samma lag skall tas upp i deklaration eller i sådan handling som nyss har sagts, men inte kommit in med handlingen eller uppgiften inom den särskilt föreskrivna tiden, påförs honom förseningsavgift med 200 kronor för varje handling och 100 kronor för varje uppgift som sålunda uteblivit.

10 §

Har anmaning sänts till skattskyldig att i fråga om av honom skriftligen yrkat avdrag lämna skriftlig upplysning, som avses i 31 § 2 mom. första stycket taxeringslagen (1956:623), eller handling som avses i samma lagrum andra stycket, men har han inte kommit in med upplysningen eller handlingen inom den i anmaningen angivna tiden eller inom sådan tid därefter att den har kunnat beaktas vid taxeringsbeslutet, och vägras avdraget helt eller delvis utan att oriktig uppgift anses föreligga, påförs honom förseningsavgift med

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	trettio procent av det vägrade avdragsbeloppet.
	Avgiften skall undanröjas om upplysningen eller handlingen kommer in, såvitt avgiften har påförts av taxeringsnämnd, inom tid och i den ordning som anges i 15 § första stycket, och i annat fall inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om avgiften.
	Skattetillägg vid oriktig uppgift m. m.
116 a § första stycket	11 §
Har skattskyldig i *självdeklaration eller annat* skriftligt meddelande, *avgivet* till ledning *vid den skattskyldiges* taxering, lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom *särskild avgift (skattetillägg). Detsamma gäller när skattskyldig skriftligen har lämnat sådan uppgift i mål om sin taxering.*	Har skattskyldig i skriftligt meddelande till ledning *för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans* taxering lämnat uppgift som befinnes oriktig *och som, om den godtagits, hade medfört att skatt hade debiterats med för lågt belopp,* påförs honom *skattetillägg.*
	Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha debiterats, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.
	12 §
	Har skattskyldig underlåtit att fullgöra i lag föreskriven skyldighet att lämna uppgift till ledning för sin taxering och har detta, utan att grunda skattetillägg enligt 11 §, kunnat medföra att skatt debiterats med för lågt belopp, påförs honom skattetillägg. Detta gäller dock inte om det förhållande, som uppgiften skulle avse, har framgått av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Som sådant kontrollmaterial anses inte meddelande från annan taxeringsnämnd.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som inte hade debiterats om det förhållande, som den utelämnade uppgiften skulle avse, inte hade beaktats vid taxeringsbeslutet.

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	Skattetillägg vid skönsberäkning
116 b §	13 §
Har *självdeklaration lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 21 §* påförs *den skattskyldige* skattetillägg.	Har *skattskyldig åsatts taxering genom skönsberäkning,* påförs *honom* skattetillägg.
Tillägget beräknas på den skatt som *till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige* utöver den skatt som annars skulle ha *påförts honom. Vid beräkningen skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg utgå enligt bestämmelserna i 116 a §.*	*Tilläggsunderlaget är* den skatt som *debiteras på grund av den skönsmässiga höjningen vid skönsberäkningen* utöver den skatt som annars skulle ha *debiterats.*
	Skattetillägg vid skönstaxering
116 c §	14 §
Har *inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § på grund av utebliven självdeklaration,* påförs skattetillägg, om självdeklaration *ej kommit in trots* att anmaning sänts *ut* till *den skattskyldige. Tillägget beräknas på* den skatt som *till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige* utöver den skatt som skulle ha *påförts enligt de skriftliga uppgifter, som den skattskyldige har lämnat till ledning vid taxeringen. Vid beräkningen skall i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket tillämpas. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall skattetillägg utgå enligt bestämmelserna i 116 a §.*	Har *skattskyldig åsatts skönstaxering,* påförs *honom* skattetillägg, om anmaning *att lämna* självdeklaration *har* sänts till *honom.* *Tilläggsunderlaget är* den skatt som *debiteras på grund av den skönsmässiga höjningen vid skönstaxeringen* utöver den skatt som *annars* skulle ha *debiterats. Om beräkning av tilläggsunderlaget i särskilt fall föreskrivs i 16 §.*
116 d §	15 §
Beslut om skattetillägg enligt *116 c §* skall undanröjas om *deklaration* har kommit in till lokal skattemyndighet, länsstyrelse eller skattedomstol före utgången av februari	Skattetillägg enligt *14 §, som taxeringsnämnd beslutat,* skall *utom i fall som avses i tredje stycket* undanröjas om *deklarationen* har kommit in till lokal skattemyndighet, länsstyrelse

Nuvarande lydelse enligt TL

månad året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång *skall beslutet undanröjas* om *deklaration* har kommit in inom två månader från det han fick del av beslutet.

Har deklaration som avser *fysisk person* kommit in *före* utgången av året efter *det då beslut om skattetillägg enligt 116 c § meddelas och är första stycket inte tillämpligt* skall tillägget sättas ned till *tio* procent av det tillägg som annars skulle ha *utgått. Detsamma gäller om den skattskyldige gör sannolikt, att han inte har fått del av debetsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek inom nyss angiven tid och deklaration har kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom.*

Föreslagen lydelse

eller skattedomstol före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång *gäller vad nyss har sagts* om *deklarationen* har kommit in inom två månader från det han fick del av beslutet.

Har deklaration, som avser *annan skattskyldig än aktiebolag,* kommit in *efter* utgången av *den i första stycket angivna tiden men före den 1 juli* året efter *taxeringsåret,* skall tillägget, *i den mån annat inte framgår av tredje stycket,* sättas ned till *tjugo* procent av det tillägg som *har påförts eller* annars skulle ha *påförts.*

Har skönstaxering som ligger till grund för beslut om skattetillägg enligt första stycket helt eller delvis åsatts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision och har deklarationen kommit in därefter men inom tid som anges i första eller andra stycket, skall tillägget sättas ned till sextio procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts.

Skattetillägg i särskilda fall

16 §

Har taxeringsnämnd åsatt skattskyldig skönstaxering och beslutar skattedomstol att höja taxeringen med ledning av deklaration eller annat skriftligt meddelande som har kommit in från skattskyldig först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av vederbörande myndighet eller sedan revision har beslutats, påförs skattetillägg för den del av höjningen som oberoende av meddelandet hade kunnat beslutats på grundval av kontrollmaterialet eller revisionen. Detsamma gäller när skattedomstol åsätter taxering för skattskyldig som taxeringsnämnden inte har

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	taxerat. Bestämmelserna tillämpas dock endast i den mån den för låga eller uteblivna taxeringen beror på den skattskyldiges försummelse.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som debiteras på grundval av det sanktionsgrundande beloppet enligt första stycket utöver den skatt som har debiterats eller skulle ha debiterats med stöd av taxeringsnämndens beslut.
	Bestämmelserna tillämpas även då skattedomstol beslutar om eftertaxering av skattskyldig i sådant fall som avses i första stycket.
	17 §
	Beräknas realisationsvinst vid försäljning av fastighet till högre belopp än den skattskyldige har uppgivit och kan skattetillägg inte påföras därför att uppskov med beskattning av vinsten har medgivits den skattskyldige, påförs honom ändå skattetillägg under de villkor i övrigt som för motsvarande fall gäller för sådan påföring.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som skulle ha utgjort underlag för debitering av skattetillägg om uppskovet inte hade medgivits.
	Skattetillägget skall undanröjas om realisationsvinsten blir föremål för efterbeskattning.
	Undantag från påföring av avgiftssanktion
116 f § första och andra styckena	18 §
Skattetillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller missskrivning, *som* uppenbart framgår *av deklaration eller annat* skriftligt meddelande *från den skattskyldige.*	*Har skattskyldig lämnat oriktig uppgift* i skriftligt meddelande, *påförs inte skattetillägg, om det av meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta* uppenbart framgår *att uppgiften beror på* felräkning eller misskrivning. *Tillägg påförs inte heller om den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga upp-*

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	gifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt taxeringsbeslut trots den oriktiga uppgiften eller om det av meddelandet eller handlingen framstår som uppenbart att uppgiften inte kan godtas. Detsamma gäller i fall som avses i 12 §, om det rätta förhållandet framgår av upplysning eller handling som nyss har sagts.
Skattetillägg utgår ej heller i den mån avvikelse 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.	*Avser oriktig uppgift* värde av naturaförmån eller tillgång, *påförs skattetillägg endast om felaktigheten* gäller uppgift i sak *eller förmånen eller tillgången med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt.* *Vägras avdrag i fall då skattskyldig inte har kommit in med de uppgifter som avses i 20 a § kommunalskattelagen (1928:370), påförs inte avgiftssanktion.*
116 f § tredje stycket	19 §
Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift *utgår ej* skattetillägg.	Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift *eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan debiteras honom med ledning av uppgiften, påförs inte* skattetillägg.
116 i § första stycket	20 §
Särskild avgift får *icke påföras sedan den skattskyldige* avlidit.	*Sedan skattskyldig har* avlidit får *beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.*
	Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall
	21 §
	Vid påföring av skattetillägg på grund av höjning av nettointäkt får det sanktionsgrundande beloppet inte bestämmas till mer än skillnaden mellan den fastställda nettointäkten och den nettointäkt som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Godtas sådant kvittningsyrkande beträffande nettointäktens storlek som den skatt-

Nuvarande lydelse enligt TL	Föreslagen lydelse
	skyldige har framställt med anledning av att höjningen beslutats eller ifrågasatts, skall detta i annat fall än som avses i 22 § räknas honom till godo när det sanktionsgrundande beloppet bestäms.
	22 §
	Tilläggsunderlaget skall bestämmas utan hänsyn till medgivet avdragsyrkande, som har framställts sedan den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om att höjning av taxeringen har beslutats eller ifrågasatts, om han har kunnat förfoga över yrkandet såsom när det grundas på
	1. förlust enligt lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst eller annan förlust som medför rätt till avdrag vid taxeringen,
	2. kostnad eller underskott som inte avses under 4 och som får dras av vid taxering för annat beskattningsår än det då kostnaden eller underskottet har uppkommit,
	3. investeringsavdrag eller liknande avdrag som medges vid taxering, eller
	4. ändring av bokslutsdispositioner eller motsvarande åtgärd av skattskyldig som inte är skyldig att upprätta bokslut.
	Bestämmelsen gäller endast om avdraget får utnyttjas senare beskattningsår än det som yrkandet avser.
	Uttagsprocent
	23 §
	Skattetillägg utgår, om inte annat framgår av 24–28 §§,
	1. med trettio procent av tilläggsunderlaget i fall som avses i 11, 12, 13 eller 16 §, samt
	2. med femtio procent av tilläggsunderlaget i fall som avses i 14 §.

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	24 §
	Skattetillägg utgår med tio procent av tilläggsunderlaget i fall då tillägget avser
	1. oriktig uppgift i förvärvskällan tjänst om den skattskyldige har angivit utbetalarens namn och felaktigheten har rättats eller hade kunnat rättas på grund av till vederbörande myndighet inkommen kontrolluppgift, som det enligt taxeringslagen (1956:623) åligger arbetsgivare att utan anmaning lämna till ledning för arbetstagares taxering,
	2. belopp som felaktigt har dragits av för visst beskattningsår i stället för rätteligen närmast föregående eller efterföljande beskattningsår eller intäkt som felaktigt har utelämnats visst beskattningsår men i stället har redovisats för närmast föregående eller efterföljande beskattningsår eller som med hänsyn till omständigheterna måste antas komma att redovisas för det närmaste efterföljande beskattningsåret,
	3. påföring med stöd av 17 §.
116 a § tredje stycket	25 §
Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugo procent i fall då *den oriktiga uppgiften* har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering, *såsom taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift,* som det enligt *denna lag* åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering. *Vad angår annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret gäller vad som har sagts nu endast om mate-*	*Skattetillägg utgår med femton* procent *av tilläggsunderlaget* i fall då *tillägget avser*
	1. oriktig uppgift som, i annat fall än som avses i 24 §, har rättats eller hade kunnat rättas *på grund av till vederbörande myndighet inkommen kontrolluppgift* som det enligt *taxeringslagen (1956:623)* åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering,
	2. oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av *annat* kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxering.

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
rialet varit tillgängligt för taxeringsnämnden före utgången av taxeringsperioden. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses *icke* meddelande från annan taxeringsnämnd.	Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses *inte* meddelande från annan taxeringsnämnd.
	26 §
	Är omständigheterna mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, skall uttagsprocenten i fall som avses i 23 § 1 sänkas till hälften. Bestämmelsen får tillämpas även i fall som avses i 23 § 2, dock endast om deklarationen har kommit in.
	27 §
	Är omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art försvårande, skall uttagsprocenten höjas till trettio, femtio eller åttio. Därvid skall bland annat beaktas
	1. om uppgiftsskyldigheten vid taxeringen eller taxering tidigare år har åsidosatts i väsentligt hänseende,
	2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,
	3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats som stöd för oriktig uppgift, eller
	4. om skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende.
	28 §
	Har skattskyldig rättat oriktig uppgift innan förfrågan, anmaning eller taxeringsintendents yrkande beträffande denna uppgift har sänts till honom och påförs honom trots detta skattetillägg för den oriktiga uppgiften, skall tillägget utgå med halva den procentsats som annars skulle ha tillämpats. Vad nu har sagts gäller dock inte om rättelsen har skett först sedan, beträffande det ifrågavarande beskatt-

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	ningsåret, åtgärd enligt 31 § 2 mom. tredje stycket taxeringslagen (1956:623) har påbörjats eller räkenskaper eller annat sådant underlag för samma år har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision. Bestämmelsen tillämpas även i fall som avses i 12 §.
	Eftergift m. m.
116 h §	29 §
Särskild avgift får *helt eftergivas* 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. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.	*Avgiftssanktion* får *efterges* om felaktigheten eller underlåtenheten kan *antas* ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.
Skattetillägg får *helt eftergivas* även i fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenhet är att anse som ringa.	Skattetillägg får *efterges* även i fall då det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.
116 i § andra och tredje styckena	30 §
Har skattskyldig avlidit sedan särskild avgift påförts, skall 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas i fråga om befrielse från *skyldighet att erlägga avgiften.*	I fråga om befrielse från *avgiftssanktion som dödsbo har att betala på grund av felaktighet eller försummelse från den avlidnes sida* skall *bestämmelserna* i 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas.
Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 20 § 2 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt får regeringen meddela befrielse från *särskild avgift.*	Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 20 § 2 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt får regeringen meddela befrielse från *avgiftssanktion.*

Nuvarande lydelse enligt TL

116 j § första och andra styckena

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.

Fråga om undanröjande enligt 116 d § första stycket skall prövas av den lokala skattemyndigheten om taxeringsnämnden har omprövat sitt taxeringsbeslut på grundval av den inkomna självdeklarationen. I annat fall skall fråga prövas av skatterätten. Fråga om nedsättning enligt 116 d § andra stycket skall prövas av skatterätten.

116 k § andra stycket

Innan *beslut fattas* om påföring av *särskild avgift* skall tillfälle beredas

Föreslagen lydelse

Beslutande myndighet

31 §

Taxeringsnämnden prövar sådan fråga om påföring av avgiftssanktion som föranleds av nämndens beslut om taxering och inte avser tillämpning av 27 §. Fråga enligt 10 § andra stycket eller 15 § första eller tredje stycket prövas av taxeringsnämnden endast om nämnden har omprövat sitt beslut om taxering på grund av att den skattskyldige har kommit in med begärd upplysning eller handling eller självdeklaration.

Vid rättelse med stöd av 72 a § taxeringslagen (1956:623) skall den myndighet som har beslutat om rättelsen även vidta den ändring av beslut om avgiftssanktion som betingas av rättelsen. Myndigheten får till den skattskyldiges fördel även rätta uppenbar felaktighet vid beräkning av förseningsavgift eller i taxeringsnämndens beslut om uttagsprocent eller i dess uppgifter till ledning för beräkning av tilläggsunderlag. Bestämmelserna i 72 a § fjärde och femte styckena taxeringslagen tillämpas även i fråga om rättelsen av avgiftssanktion.

I andra fall prövas fråga om avgiftssanktion av den länsrätt, som har att avgöra besvär över taxeringsnämndens beslut om taxeringen.

Beslut m. m.

32 §

Har som villkor för påföring av avgiftssanktion i denna lag föreskrivits att den skattskyldige har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, skall anmaningen upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen.

Innan *taxeringsnämnd beslutar* om påföring av *avgiftssanktion* skall den

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
den skattskyldige att yttra sig om *ej* hinder möter. *Om det anses påkallat får yttrande inhämtas från taxeringsnämnden.*	skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om *inte* hinder möter.
116 p § första stycket	33 §
Bestämmelserna *om eftergift* skall beaktas även om yrkande *härom ej* framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *särskild avgift.*	Bestämmelserna *i 26, 28 och 29 §§* skall beaktas även om yrkande *om detta inte har* framställts, i den mån det föranleds av vad som *har* förekommit i ärendet eller målet om *avgiftssanktion.* *I mål om förseningsavgift enligt 10 § eller skattetillägg får storleken av det sanktionsgrundande beloppet eller tilläggsunderlaget omprövas till den skattskyldiges fördel även om taxeringen inte är föremål för domstolens prövning i sak.*
116 p § andra stycket	34 §
Finnes vid prövning av besvär i taxeringsmål att taxeringen skall *nedsättas,* skall även *vidtagas* därav föranledd ändring i beslut om *särskild avgift.*	*Beslutar skattedomstol att sätta ned taxering* skall *domstolen* även *vidta* därav föranledd ändring i beslut om *avgiftssanktion.* *Har skattedomstol med stöd av 105 § 1 mom. första stycket taxeringslagen (1956:623) vidtagit rättelse på grund av att taxeringen har verkställts på orätt ort eller underlåtits på rätt ort eller inte skett till riktigt belopp, skall domstolen, efter vederbörandes hörande, besluta om därav föranledd ändring i beslut om avgiftssanktion.*
116 q §	35 §
Beslut om *särskild avgift* skall *innehålla* skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, *den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas, underlaget för avgiftsberäkningen samt,* beträffande förseningsavgift, avgiftens storlek.	*I beslut* om *avgiftssanktion* skall *anges* skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, *sanktionsgrundande belopp,* beträffande förseningsavgift avgiftens storlek *och beträffande skattetillägg övriga uppgifter som behövs för debitering av tillägget.* *Beslut enligt 10 § första stycket eller 14 § skall upplysa om tillämpliga bestämmelser i 10 § andra stycket eller 15 §.*

Nuvarande lydelse enligt TL

116 k § tredje stycket

Lokal skattemyndighets beslut om *särskild avgift* skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.

116 m § första och andra styckena

Skattskyldigs besvär över lokal skattemyndighets beslut om särskild avgift som har meddelats under taxeringsåret skall ha kommit in till länsrätten före utgången av februari månad året därefter. Har den skattskyldige inte fått del av beslutet under taxeringsåret får han dock anföra besvär intill utgången av året efter taxeringsåret eller, om han inte under taxeringsåret har fått del av debetsedel eller annan handling med uppgift om den särskilda avgiftens storlek, inom ett år efter det han erhöll sådan handling.

Har den lokala skattemyndigheten meddelat beslut i fråga om särskild avgift efter taxeringsårets utgång, får den skattskyldige anföra besvär inom två månader från det han fick del av beslutet.

116 m § tredje stycket

Utan hinder av *bestämmelserna i första och andra styckena* skall skattskyldigs yrkande i fråga om *särskild avgift* prövas, om den taxering som *avgiften* avser inte har vunnit laga kraft. *Detsamma gäller sådant yrkande av taxeringsintendent till förmån för skattskyldig. Om yrkande som har sagts nu framställs* först hos regeringsrätten eller kammarrätt, kan domstolen förordna att målet om *särskild avgift* skall *upptagas* och vidare handläggas av länsrätt.

Föreslagen lydelse

36 §

Taxeringsnämnds beslut och beslut *enligt 31 § andra stycket* om *avgiftssanktion* skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.

Skattskyldigs besvärsrätt

37 §

I fråga om skattskyldigs besvär över taxeringsnämnds eller myndighets beslut enligt 72 a § taxeringslagen (1956:623) om avgiftssanktion gäller bestämmelserna om skattskyldigs besvärsrätt i 73–75 §§ samt 76 § första och fjärde styckena samma lag.

38 §

Skattskyldigs yrkande i fråga om *avgiftssanktion* skall *utan* hinder av *vad som annars gäller om hans besvärsrätt* prövas, om den taxering som *sanktionen* avser inte har vunnit laga kraft.

Yrkandet skall framställas hos den skattedomstol som har att pröva fråga om taxeringen. Framställs yrkandet först hos regeringsrätten eller kammarrätt, kan domstolen förordna att målet om *avgiftssanktion* skall *tas upp* och vidare handläggas av länsrätt.

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
116 o § första och tredje styckena	39 §
Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning föra talan mot beslutet, om detta blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Detsamma gäller, om den skattskyldige kan åberopa tidigare *ej* framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för *yrkandet* och det framstår som ursäktligt att han *ej* i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset. *Besvär som nu har sagts får föras även av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån.*	Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning föra talan mot beslutet, om detta *har* blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Detsamma gäller, om den skattskyldige till stöd för *sin talan* kan åberopa tidigare *inte* framförd omständighet eller nytt bevis *som bör föranleda undanröjande av eller lägre skattetillägg* och det framstår som ursäktligt att han *inte* i annan ordning *har* åberopat omständigheten eller beviset.
Besvär som avses i första eller andra stycket får föras hos länsrätt. *Besvären* skall ha kommit in till länsrättens kansli inom fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser.	*Besvären förs* hos länsrätt *och* skall ha kommit in till rättens kansli inom fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser. *Den skattskyldige har dock rätt att anföra besvär inom ett år från det beslutet om skattetillägg vann laga kraft.*
	Taxeringsintendents talerätt
116 n § första stycket	40 §
Taxeringsintendent får hos länsrätten yrka påföring eller ändring av särskild avgift.	*I fråga om taxeringsintendents rätt att föra talan mot taxeringsnämnds eller myndighets beslut enligt 72 a § taxeringslagen (1956:623) om avgiftssanktion gäller bestämmelserna om taxeringsintendents talerätt i 73 §, 74 § tredje stycket, 75 § och 76 § tredje och femte styckena samma lag.*
	Inom tid och i den ordning som gäller för talerätt enligt första stycket får taxeringsintendent hos länsrätten yrka tillämpning av 27 §.
116 n § andra stycket	41 §
För taxeringsintendent talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall därav föranledd talan om avgift föras samtidigt. Detsamma gäller när taxeringsintendent kvittningsvis framställer invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Yrkande	*Taxeringsintendent får, oavsett vad som gäller enligt 40 §, hos länsrätten yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om taxering. Yrkande om avgiftssanktion*

Nuvarande lydelse enligt TL

om särskild avgift i fall som har sagts nu får ej prövas, om taxeringsintendentens talan beträffande taxering ej upptages till prövning.

116 o § andra stycket

Taxeringsintendent får genom besvär i särskild ordning föra talan om *höjning* av skattetillägg, om beslut i fråga om *tillägg* blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Beslutas på grund därav höjning av skattetillägg enligt *116 c §* med anledning av utebliven självdeklaration gäller bestämmelserna i *116 d §* i fråga om *undanröjande eller nedsättning av tillägget.*

116 n § tredje stycket

Har skriftlig uppgift, som skattskyldig lämnat i mål om taxering, ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats, får taxeringsintendent hos länsrätten föra därav föranledd talan om skattetillägg inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.

Föreslagen lydelse

skall vara framställt samtidigt med yrkandet om taxeringen och får prövas endast om detta yrkande har tagits upp till prövning. Taxeringsintendent får yrka påföring eller höjning av skattetillägg enligt 11 § i samband med hans yrkande angående beräkning av realisationsvinst som avses i sistnämnda paragraf.

Taxeringsintendent får hos länsrätten yrka påföring av förseningsavgift, som förutsätter att en anmaning att fullgöra viss åtgärd har sänts till den skattskyldige. Sådant yrkande skall vara framställt inom två månader från den tidpunkt då handlingen eller uppgiften senast skulle ha kommit in enligt anmaningen.

42 §

Taxeringsintendent får genom besvär i särskild ordning föra talan om *ändring* av skattetillägg, om beslut i fråga om *tillägget har* blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Beslutas på grund därav höjning av skattetillägg enligt *14 §* gäller *i tillämpliga delar* bestämmelserna i *15 §* i fråga om *höjningen* av tillägget. *Bestämmelserna i 39 § andra stycket skall tillämpas i fall som nu har sagts.*

43 §

Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, kommit till vederbörande taxeringsintendents kännedom först efter utgången av den tid som enligt 40 eller 41 § gäller för hans rätt att föra talan om skattetillägg, får han ändå föra därav föranledd talan i fråga om tillägget, i annat fall än som avses i 22 § dock endast om det belopp på vilket tillägget skall beräknas har beaktats vid debiteringen eller fastställts vid beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
	Talan förs hos länsrätten och skall vara framställd inom ett år från utgången av den månad då taxeringsintendenten fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum.
	44 §
	Har skattskyldig åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § skattebrottslagen (1971:69), får taxeringsintendent oavsett vad som annars gäller om hans talerätt yrka påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning som åtalet avser. *Talan förs hos länsrätten och skall ha framställts inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes.* *Skattetillägg som har påförts eller höjts med stöd av vad nu har sagts skall undanröjas eller sättas ned av länsrätten till den del åtalet inte bifalls.*
	45 §
	Taxeringsintendent får i fråga om avgiftssanktion föra talan till skattskyldigs förmån. Därvid har han, förutom den besvärsrätt som annars gäller för honom, även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige.
	Debitering
116 r § första stycket första meningen	46 §
Särskild avgift påförs som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953:272).	*Avgiftssanktion debiteras* som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953:272).
116 a § andra stycket	47 §
Skattetillägg enligt första stycket utgår med fyrtio procent av den *inkomstskatt eller förmögenhetsskatt* som, *om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej* skulle ha *påförts den*	*I tilläggsunderlaget ingår* den *skatt* som *på grund av den ifrågavarande taxeringsåtgärden har debiterats eller, i fall som avses i 16 eller 22 §,* skulle ha *debiterats* den skattskyldige *och*

Nuvarande lydelse enligt TL

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, *påförs den skattskyldige skattetillägg med fyrtio procent av* detta belopp. Vad som enligt det föregående gäller när skatt *ej* skulle ha *påförts* samtaxerad make tillämpas även i det fall då dödsbo samtaxerats med annan skattskyldig.

116 r § andra och tredje styckena

Skall någon vid taxering till statlig inkomstskatt påföras skattetillägg, *som skall beräknas* efter *såväl fyrtio som tjugo procent* uträknas först *skatten* på summan av de undanhållna beloppen. *Skatten fördelas sedan vid tillämpningen av de skilda procentsatserna efter den* kvotdel som vart och ett av de *undanhållna* beloppen utgör av de *sammanlagda undanhållna* beloppen.

Bestämmelserna *i andra stycket* skall tillämpas också, när någon i annat fall än *som avses där* skall påföras skattetillägg efter *skilda procentsatser.*

116 r § första stycket (del av)

Särskild avgift påförs som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953:272) och anges i helt

Föreslagen lydelse

hans make *samt,* vad angår förmögenhetsskatt, med honom samtaxerat barn. Skulle, *om taxeringsåtgärden inte hade vidtagits detta* ha föranlett att *den skattskyldiges* make *hade* erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953: 272) med för högt belopp, *ingår även* detta belopp *i tilläggsunderlaget.* Vad som enligt det föregående gäller när skatt *inte* skulle ha *debiterats* samtaxerad make tillämpas även i det fall då dödsbo *har* samtaxerats med annan skattskyldig.

48 §

Skall någon vid taxering till statlig inkomstskatt påföras skattetillägg *på grundval av mer än ett sanktionsgrundande belopp och* efter *olika uttagsprocent* uträknas först *tilläggsunderlaget* på summan av de undanhållna beloppen. *Tilläggsunderlaget för varje skattetillägg beräknas till samma* kvotdel *av det sammanlagda tilläggsunderlaget* som vart och ett av de *sanktionsgrundande* beloppen utgör av *deras summa.*

Bestämmelserna skall tillämpas också, när någon i annat fall än *nyss sagts* skall påföras skattetillägg efter *olika uttagsprocent.*

49 §

Vid debitering av skattetillägg i fall där lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall är tillämplig skall vid beräkning av tilläggets storlek skattenedsättningen enligt den lagen alltid i första hand räknas av från förmögenhetsskatten.

50 §

Avgiftssanktion anges i helt krontal så att öretal *faller bort. Skattetillägg,* som *vid* taxering *ett* och samma *år*

Nuvarande lydelse enligt TL	*Föreslagen lydelse*
krontal så att öretal *bortfaller. Avgift eller det sammanlagda beloppet av vid en* och samma taxering utgående avgifter, som *ej* uppgår till *100* kronor, *påförs ej. Särskild avgift* tillfaller statsverket.	*inte* uppgår till *50* kronor, *debiteras inte. Avgiftssanktion* tillfaller statsverket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984. Lagen tillämpas inte beträffande felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

2 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)[1]
dels att 99 samt 116 a–116 t §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 116 a § skall utgå,
dels att 21 och 25 §§, 31 § 1 och 2 mom., 68 samt 76 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 25 c §, och ett nytt moment, 31 § 4 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
21 §	
Har *deklaration ej avgivits* eller kan, på grund av brister i eller bristfälligt underlag för *deklaration*, inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet *icke* tillförlitligen beräknas, skall inkomsten eller förmögenheten *uppskattas efter vad* med hänsyn till föreliggande omständigheter *finnes* skäligt.	Har *skattskyldig kommit in med självdeklaration, men* kan på grund av brister i eller bristfälligt underlag för *deklarationen* inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet *inte* tillförlitligen beräknas, skall inkomsten eller förmögenheten, *sedan iakttagna felaktigheter har rättats i den skattskyldiges uppgifter, genom skönsmässig höjning* uppskattas *till belopp som* med hänsyn till föreliggande omständigheter *kan anses* skäligt *(s k ö n s b e r ä k n i n g).* *Har skattskyldig inte kommit in med deklaration, skall, sedan iakttagna felaktigheter har rättats i de uppgifter, som han kan ha lämnat, uppskattning ske enligt vad som sägs i första stycket (s k ö n s t a x e r i n g).*
25 §[2]	
Allmän självdeklaration skall upptaga: 1) den skattskyldiges namn och postadress, hemortskommun, där sådan finnes, och hemvist därstädes, personnummer samt nummer å för honom utfärdad skattsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret ävensom beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig, som allenast under någon del av beskattningsåret varit i riket bosatt, uppgift om den tid, han sålunda haft bostad härstädes, 2) alla förvärvskällor, beträffande vilka skattskyldighet för beskattningsåret åligger den skattskyldige; och skall därvid i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt angivas dels beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om sådant värde det året icke varit	

[1] Lagen omtryckt 1971:399.
Senaste lydelse av
99 § 1980:1015
116 a § 1978:196
116 b § –"–
116 c § –"–
116 d § 1980:1015
116 e § 1978:196
116 f § –"–
116 g § –"–
116 h § –"–
116 i § –"–
116 j § 1979:175
116 k § 1979:145
116 l § 1979:175
116 m § 1980:1015
116 n § 1979:175
116 o § –"–
116 p § 1978:196
116 q § –"–
116 r § –"–
116 s § –"–
116 t § –"–
rubriken närmast före 116 a 1979:70.

[2] Senaste lydelse 1980:1015.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

fastigheten åsatt, dess eljest antagliga värde vid taxeringsårets ingång, dels ock, därest fastigheten icke ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast till viss del, huru lång tid eller till vilken del fastigheten sålunda ingått i förvärvskällan,

3) de intäkter och de avdrag, som äro att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1. g) icke behöver upptagas i kontrolluppgift, ej heller behöver upptagas i deklarationen såsom intäkt,

4) de allmänna avdrag, som den skattskyldige yrkar få tillgodonjuta vid taxeringen,

5) den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, ändå att förmögenheten icke uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån skattskyldighet för förmögenhet åligger honom,

6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret, ävensom

7) garantibelopp, vilket skall upptagas såsom skattepliktig inkomst för den skattskyldige i dennes hemortskommun,

8) om deklarationen avser fåmansföretag, delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav tillika med angivande av röstvärde, om olika röstvärden förekomma, dock att uppgifter icke behöva lämnas för närstående person, som ej uppburit ersättning från, träffat avtal eller haft annat därmed jämförligt förhållande med företaget.

Allmän självdeklaration skall därjämte innehålla de uppgifter, som för särskilda fall föreskrivas i denna lag eller som erfordras för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring.

Ha makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och under detta år levt tillsammans, var för sig inkomst att taxera enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall vardera maken uppgiva huruvida inkomst av förvärvskälla är A-inkomst eller B-inkomst enligt 9 § 3 mom. nämnda lag. Vad nu sagts om makar skall i tillämpliga delar jämväl gälla i fråga om skattskyldiga som avses i 65 § sista stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Har skattskyldig under beskattningsåret varit gift, skall han jämväl uppgiva sådan boets eller andra makens inkomst och förmögenhet, över vilken förvaltningen rätteligen tillkommit honom. Åligger skattskyldigheten andra maken, skall uppgiften lämnas å särskild blankett. Då skattskyldig skall taxeras för barns eller annans förmögenhet, skall uppgift lämnas jämväl om sådan förmögenhet.

Skattskyldig skall dessutom i sin självdeklaration lämna de uppgifter som vid beslut om hans taxering behövs för att bedöma tillämpligheten av 46 § 3 mom., 48 § 2 mom. första stycket och 3 mom. samt 52 § kommunalskattelagen, 9 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt, 12 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt samt 2 § 3 mom. uppbördslagen (1953:272).

Belopp, som upptagas i självdeklaration, skola utföras i hela krontal, så att överskjutande öretal bortfalla.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 c §

Yrkar skattskyldig avdrag för gäldränta vid beräkning av inkomst av annan fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller vid beräkning av inkomst av tjänst eller inkomst av kapital, skall han för varje skuldbelopp som ränteavdraget avser lämna uppgift om beloppets storlek vid beskattningsårets utgång, fordringsägarens namn och adress, i förekommande fall även lånets nummer hos fordringsägaren samt datum för den sista räntebetalningen under beskattningsåret. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

Yrkar skattskyldig avdrag för ökade levnadskostnader eller för bilresor vid beräkning av inkomst av tjänst skall han till ledning för bedömning av avdragsyrkandet lämna uppgifter på blankett enligt fastställt formulär.

31 §

1 m o m. *Envar bör,* utöver vad *deklarationsformuläret* föranleder, *meddela* de *upplysningar* till ledning för *egen* taxering, som *kunna vara* av betydelse för åsättande av en riktig taxering.

1 m o m. *Det åligger varje deklarationsskyldig att* till ledning för *sin* taxering, utöver vad *deklarationsformulären* föranleder, i anslutning till deklarationen lämna de uppgifter, som *är* av betydelse för åsättande av en riktig taxering.

2 m o m. [3] *Efter anmaning är envar skyldig* att *i den omfattning, som i anmaningen angivits,* meddela de ytterligare upplysningar, som *finnas* erforderliga för kontroll av *egen deklarations riktighet* eller eljest för *egen* taxering. Dylika upplysningar *skola* lämnas skriftligen, *där ej* annat angivits *i anmaningen.*

2 m o m. *Det åligger varje deklarationsskyldig att* efter *anmodan* meddela de ytterligare upplysningar som *bedöms vara* erforderliga för kontroll av *uppgift som han har lämnat till ledning för egen taxering* eller *som* eljest *bedöms erforderliga* för taxering *av honom.* Dylika upplysningar *skall* lämnas skriftligen, *om inte* annat *har* angivits. *Sådan anmodan får meddelas i form av anmaning.*

Deklarationsskyldig skall *tillika* efter *anmaning* förete alla handlingar, som *finnas* erforderliga *för kontroll*

Deklarationsskyldig skall efter *anmodan* förete alla handlingar, som *bedöms vara* erforderliga *i de avseen-*

[3] Senaste lydelse 1978:316.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
av deklarationen, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto.	*den som har angivits i första stycket,* såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto. *Sådan anmodan får meddelas i form av anmaning.*
Bedöms uppgift *i deklaration* böra kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar får taxeringsnämndens ordförande eller tjänsteman, som biträder nämnden, komma överens med den deklarationsskyldige om att sådan avstämning skall företagas vid besök hos honom eller annars vid personligt sammanträffande. Ger granskning av deklaration anledning till det får överenskommelse träffas även om besiktning av fastighet, inventarier eller andra tillgångar.	Bedöms uppgift, *som en deklarationsskyldig har lämnat till ledning för egen taxering,* böra kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar får taxeringsnämndens ordförande eller tjänsteman, som biträder nämnden, komma överens med den deklarationsskyldige om att sådan avstämning skall företagas vid besök hos honom eller annars vid personligt sammanträffande. Ger granskning av deklaration anledning till det får överenskommelse träffas även om besiktning av fastighet, inventarier eller andra tillgångar. *4 m o m. Den deklarationsskyldige ansvarar för att de uppgifter, som han ha lämnat till ledning för taxeringen, är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt taxeringsbeslut.*

68 §[4]

Av taxeringsnämnd beslutade taxeringar skall för varje skattskyldig införas i skattelängd.

I skattelängden antecknas särskilt

dels i avseende på statlig inkomstskatt inkomst av olika förvärvskällor med angivande tillika i fråga om skattskyldiga som avses i 9 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt huruvida inkomsten utgör A-inkomst eller B-inkomst, medgivet avdrag för underskott i förvärvskälla, sammanräknad nettoinkomst (summan av inkomsterna av olika förvärvskällor, minskad med avdrag för underskott), medgivna allmänna avdrag som inte avser underskott i förvärvskälla, taxerad och beskattningsbar inkomst,

d e l s i avseende på statlig inkomstskatt beslut med anledning av skattskyldigs yrkande om tillämpning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,

dels beskattningsbar inkomst enligt 2 § lagen (1958:295) om sjömansskatt och enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning samt det antal

[4] Senaste lydelse 1980:1050.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige har uppburit sådan inkomst under beskattningsåret, samt sjömansskattenämndens beslut om jämkning enligt 12 § 4 mom. lagen om sjömansskatt,

dels i avseende på kommunal inkomstskatt taxerad och beskattningsbar inkomst,

dels beslut i övrigt, som avser förutsättning för avdrag enligt 48 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller för skattereduktion enligt 2 § 4 och 5 mom. uppbördslagen (1953:272),

dels beslut, som avser förutsättning för skattereduktion enligt 2 § lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer eller 5 § lagen (1980:1047) om skattereduktion för aktieutdelning,

dels beslut om avräkning av utländsk skatt eller tillämpning av progressionsbestämmelser enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning,

dels uppgift om skogsbruksvärde, varpå skogsvårdsavgift skall beräknas,

dels skattepliktig och beskattningsbar förmögenhet, om skatt skall utgå enligt 11 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Uppgår den enligt lagen om statlig inkomstskatt beräknade taxerade inkomsten till minst 6 000 kronor för ensamstående och till sammanlagt minst 6 000 kronor för makar, som varit gifta vid ingången av beskattningsåret och under detta år levt tillsammans, skall den beräknade taxerade inkomsten införas, även om beskattningsbar inkomst icke uppkommer.

Skattelängden skall underskrivas av lokal skattemyndighet. Den skall därefter såvitt gäller den årliga taxeringen med undantag av särskild fastighetstaxering anses innefatta taxeringsnämndens beslut.

76 §[5]

Besvär av skattskyldig skall ha inkommit före utgången av februari månad året efter taxeringsåret.

Besvär av skattskyldig skall ha inkommit före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. *Har skattskyldig inte erhållit i 69 § föreskriven underrättelse under taxeringsåret, får han anföra besvär inom två månader från den dag då han fick del av sådan underrättelse.*

Kommuns besvär skall ha inkommit före utgången av maj månad året efter taxeringsåret.

Besvär av taxeringsintendent skall ha inkommit före utgången av juni månad året efter taxeringsåret. Han skall inom samma tid ha angivit yrkanden och grunder för besvärstalan, om ej med hänsyn till utredningens vidlyftighet eller andra synnerliga skäl länsrätten medgiver anstånd, dock längst intill utgången av september månad samma år.

Inkommer skattskyldigs besvär efter den i första stycket angivna tiden men före utgången av juni månad året efter taxeringsåret, får länsrätten pröva besvären om taxeringsintendenten helt eller delvis biträder besvären i sak.

Har länsrätten avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering får besvär ej anföras hos länsrätten rörande samma taxering.

[5] Senaste lydelse 1979:175.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering och eftertaxering för samma år. De upphävda bestämmelserna i 116 a–116 t §§ tillämpas fortfarande i fråga om särskild avgift på grund av felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

3 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 20 §, 46 § 2 mom., 52 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 20 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

20 §[1]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (*bruttointäkt*), som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret. Att koncernbidrag, som inte utgör sådan omkostnad, ändå skall avräknas i vissa fall och inräknas i bruttointäkt hos mottagaren framgår av 43 § 3 mom.

Avdrag får *inte* göras för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, såsom vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

avgift enligt 8 kap. studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;

belopp, för vilket arbetsgivare är ansvarig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272);

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

avgiftssanktion enligt lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen, lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning, lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid uppbörd av

[1] Senaste lydelse 1981:388.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	socialavgifter samt skattetillägg eller förseningsavgift enligt vägtrafikskattelagen (1973:601);
ränta på lånat kapital till den del räntan täcks av sådant statligt bidrag som avses i punkt 7 av anvisningarna till 24 §;	
kapitalförlust m. m. i vidare mån än som får ske enligt 36 §.	
	20 a §
	Har i lag eller annan författning föreskrivits att uppgifter som avser avdragsyrkande skall lämnas enligt fastställt formulär, får avdraget medges endast om den skattskyldige har kommit in med sådana uppgifter som skall lämnas enligt formuläret.
	46 §
2 mom.[2] I hemortskommunen får skattskyldig, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, dessutom göra avdrag:	
1) för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla, i den utsträckning som framgår av punkt 5 av anvisningarna;	
2) för påförda egenavgifter i den omfattning som anges i anvisningarna till 41 b §;	
3) för premier och andra avgifter, som skattskyldig erlagt för försäkringar av följande slag, vilka ägs av honom själv eller, i förekommande fall, hans make eller hans omyndiga barn, nämligen kapitalförsäkring, till den del avdrag för premien ej medges enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § eller punkt 9 av anvisningarna till 29 §, arbetslöshetsförsäkring, om avdrag ej medges enligt nyssnämnda lagrum eller punkt 6 av anvisningarna till 33 §, samt sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, därunder inbegripen avgift till sjukkassa för begravningshjälp, som ej avses i 33 § och som ej utgör sjukförsäkring enligt 2–4 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring;	
4) för belopp som den skattskyldige *enligt vid självdeklarationen fogat* intyg eller annat skriftligt bevis under beskattningsåret har betalat för eller tillgodoräknats som underhåll av *icke* hemmavarande barn intill dess *barnet* fyllt 18 år eller intill dess det fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning, dock högst med 3 000 kronor för varje barn;	4) för belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har betalat för eller *har* tillgodoräknats som underhåll av *inte* hemmavarande barn intill dess det *har* fyllt 18 år eller intill dess *det har* fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning, dock högst med 3 000 kronor för varje barn, *och endast om den skattskyldige genom intyg* eller annar skriftligt bevis *har styrkt att beloppet har erlagts under beskattningsåret;*

[2] Senaste lydelse 1980:71.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

6) för avgift som den skattskyldige har betalat under beskattningsåret för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, som ägs av arbetsgivare, om försäkringen ägs av den skattskyldige.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt, medges avdrag för periodiskt understöd, avgift för pensionsförsäkring och underhållsbidrag, som anges i första stycket 4) och 6), endast i den mån hänsyn inte tagits till understödet, avgiften eller underhållsbidraget vid beräkningen av sjömansskatt.

Om skattskyldig varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, medges avdrag som nu sagts bara i den mån det belöper på nämnda tid.

Avdrag för premier och andra avgifter som avses i första stycket 3) medges inte med högre belopp än 250 kronor. Har skattskyldig under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med andra maken, medges dock sådant avdrag för dem båda gemensamt med högst 500 kronor. Avdrag, som nu sagts, med högst 500 kronor medges vidare om skattskyldig under beskattningsåret varit ogift – varmed jämställs änka, änkling eller frånskild – och haft hemmavarande barn under 18 år.

Avdrag för avgift som avses i första stycket 6) får inte överstiga den skattskyldiges A-inkomst för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. I fråga om sådan A-inkomst som hänför sig till jordbruksfastighet eller rörelse eller som hänför sig till anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i aktiebolag eller ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §, får avdraget uppgå till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för januari månad året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp. I fråga om övrig A-inkomst får avdraget uppgå till högst 10 procent av inkomsten till den del den tillsammans med A-inkomst enligt föregående mening inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp. I stället för vad som angivits i andra och tredje meningarna av detta stycke får avdraget beräknas till högst ett belopp motsvarande angivet basbelopp jämte 30 procent av inkomst som hänför sig till jordbruksfastighet eller rörelse intill en sammanlagd A-inkomst motsvarande tre gånger samma basbelopp. Avdraget beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomst året närmast dessförinnan. Med A-inkomst avses inkomst som enligt 9 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är att anse som A-inkomst. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning.

Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar inkomst som är att anse som A-inkomst endast av tjänst men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för inkomst

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

av jordbruksfastighet eller rörelse på det sätt som föreskrivits i föregående stycke. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregående meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §. Har skattskyldig, som – själv eller genom förmedling av juridisk person – drivit jordbruk, skogsbruk eller rörelse, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på sådan inkomst som enligt 9 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är att anse som B-inkomst. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit jordbruket, skogsbruket eller rörelsen, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift som avses i första stycket 6). Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för januari månad det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som nettointäkt av förvärvskällan och sådan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som är att hänföra till vinst med anledning av överlåtelse av förvärvskällan. Har riksskatteverket enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger riksskatteverket det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses i detta stycke får talan inte föras.

Har skattskyldig erlagt avgift som avses i första stycket 6) men har avdrag för avgiften helt eller delvis inte kunnat utnyttjas enligt bestämmelserna i femte stycket, medges avdrag för ej utnyttjat belopp vid taxering för det påföljande beskattningsåret. Sådant avdrag medges dock inte med belopp som tillsammans med erlagd avgift sistnämnda år överstiger vad som anges i femte stycket.

Oavsett föreskrifterna i de föregående styckena medges avdrag för avgift som avses i första stycket 6) i hemortskommunen inte med högre belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från förvärvskällor, som är skattepliktiga i kommunen, och övriga avdrag enligt denna paragraf. Kan avdrag för avgift som avses i första stycket 6) inte utnyttjas i hemortskommunen, medges avdrag för återstoden i annan kommun med belopp intill den där redovisade inkomsten, i förekommande fall efter andra avdrag enligt denna paragraf som medges vid taxeringen i kommunen. Avdrag, som på grund av vad nu sagts inte kunnat utnyttjas vid taxeringen för det beskattningsår då avgiften betalades, får utnyttjas senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter betalningsåret. Inte heller i sistnämnda fall får avdraget överstiga vad som återstår sedan övriga avdrag enligt denna paragraf gjorts.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
52 §[3]	
1 mom.[3] Äkta makar, som under beskattningsåret har levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst.	
Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. *medgives, helt* eller delvis *ej* kunnat utnyttjas *å den ena makens skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å* den andra makens inkomst i samma kommun. Kvarstående brist, dock högst belopp motsvarande avdrag enligt 46 § 2 mom., må, med tillämpning i förekommande fall av bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 46 §, *avräknas*, förstnämnda *makens* inkomst och, där denna *icke* förslår, *å* andra makens inkomst i andra kommuner.	Har vid dylik taxering *den ena makens* avdrag, som *avses* i 46 § 1 och 2 mom., *inte alls* eller *endast* delvis kunnat utnyttjas vid hans taxering, *skall detta avdragsbelopp räknas av från den andra makens inkomst om det inte överstiger 1 000 kronor. Överstiger det 1 000 kronor skall det räknas av på sätt nu har sagts om den make som har redovisat underskottet medger det. Avräkning sker i första hand* från den andra makens inkomst i samma kommun. Kvarstående brist, dock högst belopp motsvarande avdrag enligt 46 § 2 mom., må, med tillämpning i förekommande fall av bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 46 §, *räknas av från* förstnämnda *makes* inkomst och, där denna *inte* förslår, *från* andra makens inkomst i andra kommuner.

Underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som uppkommit för endera maken, må avräknas från den andra makens inkomst i samma kommun av förvärvskälla av samma slag.

Avdrag, som i 50 § 2 mom. andra eller tredje stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig. Härvid iakttages att vardera makens skatteförmåga bedömes med hänsyn till makarnas sammanlagda inkomst och förmögenhet samt att avdrag enligt 50 § 2 mom. andra stycket för makarna tillsammans icke må överstiga det högsta belopp som där angives.

Avdrag enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket beräknas för vardera maken för sig utan hänsyn tagen till andra makens inkomst. Fråga om jämkning av avdraget enligt bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 50 § prövas dock med hänsyn till värdet av makarnas sammanlagda skattepliktiga förmögenhet.

Anvisningar
till 41 §

1.[4] Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående

[3] Senaste lydelse 1976:88.

[4] Senaste lydelse 1981:295.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).	
Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.	
Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.	Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det påförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall. *Det förhål-*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	landet, att felaktigheten medför skattetillägg eller kan anses innefatta skattebrott, utgör inte sådan omständighet som nu sagts.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl. a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering och eftertaxering för samma år.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 §	
Skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, har att därom framställa yrkande. Om tid och sätt för framställande av sådant yrkande gäller vad i taxeringslagen i allmänhet är stadgat om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering.	
Det åligger den skattskyldige att *visa ej mindre förhandenvaron av de förutsättningar, som för honom grunda rätt till* förlustavdrag, *än även befogenheten i övrigt av det yrkade avdraget.*	Det åligger den skattskyldige att *angående förutsättningarna för* förlustavdrag *lämna uppgifter enligt fastställt formulär.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering och eftertaxering för samma år.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1978:53.

5 Förslag till

Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

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

dels att i 1 § första stycket, 2 § 3 mom. andra stycket, 13 § första stycket, 27 § 3 mom. andra stycket, 32 § andra stycket, 68 § 4 mom. andra stycket, 87 § tredje stycket samt i första punkten andra stycket i anvisningarna till 49 § orden "skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1956:623)" skall bytas ut mot "sanktion enligt lagen (0000:00) om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen",[2]

dels att i 2 § 4 mom. femte stycket orden "skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623) skall bytas ut mot "skattetillägg enligt lagen (0000:00) om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen",[3]

dels att 49 § 5 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
49 §	
5 m o m.[2] Bestämmelserna i 1–4 mom. gäller i tillämpliga delar beträffande beslut i fråga om *skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1956:623).*	5 m o m. Bestämmelserna i 1–4 mom. gäller i tillämpliga delar beträffande beslut i fråga om *sanktion enligt lagen (0000:00) om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.*
Anstånd med inbetalning av *skattetillägg* får också meddelas i avvaktan på länsrättens beslut enligt *116 d § taxeringslagen.*	Anstånd med inbetalning av *avgiftssanktion* får också meddelas i avvaktan på länsrättens beslut enligt *10 § andra stycket eller 14 § lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984. Äldre bestämmelser tillämpas dock vid debitering av särskild avgift med stöd av bestämmelserna i 116 a–116 t §§ taxeringslagen (1956:623).

[1] Lagen omtryck 1972:75. Senaste lydelse av
1 § 1980:316 och 1981:41
2 § 3 mom. 1978:201
2 § 4 mom. 1979:1159
13 § 1979:489
27 § 3 mom. 1981:254
32 § 1978:201
68 § 4 mom. 1979:489
87 § 1981:839
punkt 1 av anvisningarna till 49 § 1979:999.

[2] Senaste lydelse 1979:999.

6 Förslag till

Lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen

Härigenom föreskrivs följande.

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	Inledande bestämmelser
64 l §	1 §
Bestämmelserna om särskild avgift enligt denna lag *tillämpas icke* i *de* fall skatt *fastställs och uppbärs vid införsel.*	*Denna* lag *gäller vid beskattning enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt utom* i fall *då sådan* skatt *skall erläggas till tullmyndighet.*
	2 §
	I denna lag förstås med *avgiftssanktion: förseningsavgift och skattetillägg,* *tilläggsunderlag: skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg,* *uttagsprocent: den procentsats av tilläggsunderlaget efter vilken skattetillägget skall beräknas,* *revision: taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen (1956:623), skatterevision enligt 28 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, granskning enligt 9 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, revision enligt 7 § tredje stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt revision enligt 78 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272).* *I denna lag använd beteckning, som även förekommer i lagen om mervärdeskatt, har samma innebörd som i den lagen.*
64 k §	3 §
Om *ej* annat framgår av vad som föreskrivs i *64 a–64 j §§ gäller bestämmelserna i* denna lag, med undantag av *38–41* §§ och 76 § första stycket, i tillämpliga delar i fråga om *särskild avgift.*	*Bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt,* med undantag av *38, 40–41* och *55–56* §§ *samt* 76 § första stycket, gäller i tillämpliga delar i fråga om *avgiftssanktion,* om *inte* annat framgår av vad som föreskrivs i denna lag.

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	4 §
	Vad som sägs i denna lag om skatt och fastställelse av skatt gäller även belopp som inte har godtagits som överskjutande ingående skatt.
	Bestämmelserna i denna lag gäller i tillämpliga delar även vid efterbeskattning.
64 j §	5 §
Bestämmelserna i *64 a–64 i §§* gäller *i tillämpliga delar* även den som oriktigt har uppgivit sig *driva* verksamhet som medför skattskyldighet enligt *denna lag.*	Bestämmelserna i *denna lag om skattskyldig eller deklarationsskyldig gäller* även den som oriktigt har uppgivit sig *bedriva* verksamhet som medför skattskyldighet enligt *lagen (1968:430) om mervärdeskatt.*
64 c §	6 §
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.	Meddelande, som *har* lämnats för skattskyldig som är juridisk person, skall vid tillämpning av *denna lag* anses *vara lämnat* av den skattskyldige, om det *inte* var uppenbart att uppgiftslämnaren *har* saknat behörighet att företräda den skattskyldige.
	Deklarationsskyldig skall vid tillämpning av denna lag anses ha lämnat deklaration, om av honom undertecknad blankett för deklaration med beloppsmässig upplysning i fråga om skatten har kommit in och det inte av meddelande som har lämnats i samband därmed uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara deklaration.
	Förseningsavgift
64 e §	7 §
Har *skattskyldig, som har att avge* deklaration *för skatt utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet,* påförs honom *särskild avgift (förseningsavgift) med* 100 kronor.	Har *deklarationsskyldig inte kommit in med* deklaration *vid den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha* lämnats, påförs honom *förseningsavgift.*
Har i fall som avses i första stycket	*Avgiften är* 100 kronor *om deklara-*

Nuvarande lydelse enligt ML

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 minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, bestäms förseningsavgiften till 200 kronor.

Skattskyldig, som varit skyldig avlämna deklaration endast efter anmaning, påförs förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklaration inom tid som föreskrivits i anmaning. Avgiften utgår med 200 kronor.

64 a § första stycket

Har skattskyldig i *deklaration eller annat* skriftligt meddelande, *avgivet* till ledning för *länsstyrelsens* beslut om hans *skatt*, lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom *särskild avgift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebelopp*, som *ej* skulle ha *påförts eller som felaktigt skulle ha tillgodoförts honom* om den oriktiga uppgiften godtagits. *Detsamma gäller när skattskyldig skriftligen har lämnat sådan uppgift i mål om skatt.*

Föreslagen lydelse

tionen har kommit in inom en månad från den dag, då den senast skulle ha lämnats, och i annat fall 200 kronor.

8 §

Har deklarationsskyldig kommit in med deklarationshandling, som han inte har undertecknat, och har han inte fått del av anmaning att fullständiga handlingen med sin underskrift, skall vid tillämpning av 7 § deklaration anses vara lämnad den dag då handlingen kom in. Detsamma gäller om deklarationshandlingen efter anmaning har fullständigats med underskrift och kommit in inom den särskilt föreskrivna tiden.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

9 §

Har skattskyldig i skriftligt meddelande till ledning för *myndighets bedömning eller* beslut *i fråga* om hans *beskattning* lämnat uppgift som befinnes oriktig *och som, om den godtagits, hade medfört att skatt hade undandragits statsverket*, påförs honom *skattetillägg.*

Tilläggsunderlaget är den skatt som *inte* skulle ha *fastställts*, om den oriktiga uppgiften *hade* godtagits.

Nuvarande lydelse enligt ML

64 a § andra stycket

Har *deklaration lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket,* påförs den skattskyldige skattetillägg *med tjugo procent* av den skatt som *till följd av uppskattning påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha påförts eller ej tillgodoräknats honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg utgå enligt första stycket.*

64 a § tredje stycket

Har *uppskattning skett med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket på grund av utebliven deklaration,* påförs den skattskyldige skattetillägg *med tjugo procent av den skatt som påförs honom till följd av uppskattningen utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter han har lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg utgå enligt första stycket.*

64 b §

Skattetillägg enligt *64 a § tredje stycket* skall undanröjas om *deklaration* kommit in inom *en månad* från utgången av den månad *då den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg.*

Föreslagen lydelse

Skattetillägg vid skönsberäkning

10 §

Har *skatt fastställts genom skönsberäkning,* påförs den skattskyldige skattetillägg.

Tilläggsunderlaget är den skatt som *fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen.*

Skattetillägg vid skönsbeskattning

11 §

Har skatt fastställts genom skönsbeskattning, påförs den skattskyldige skattetillägg. *Avser skönsbeskattning redovisningsperiod, för vilken tillägg utgår enligt 15 §, får nu avsett tillägg påföras endast om anmaning att komma in med deklaration har sänts till den skattskyldige och den i anmaningen föreskrivna tiden för avlämnande av deklaration har gått till ända.*

Tilläggsunderlaget är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen. Om beräkning av tilläggsunderlaget i särskilt fall föreskrivs i 13 §.

12 §

Skattetillägg enligt *11 §* skall undanröjas, om *deklarationen har* kommit in inom *två månader* från utgången av den månad *under vilken deklaration enligt 22 § tredje stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt senast skall ha lämnats. Detsamma gäller, utom i fall som avser höjd skönsbeskattning eller som avses i tredje stycket, om deklarationen har*

Nuvarande lydelse enligt ML

Föreslagen lydelse

kommit in därefter men inom en månad från det den skattskyldige fick del av beslutet.

Har deklarationen kommit in efter de i första stycket angivna tiderna men inom åtta månader från utgången av den månad, under vilken deklaration senast skall ha lämnats, och är tredje stycket inte tillämpligt, skall tillägg, som inte grundas på beslut om höjd skönsbeskattning, sättas ned till tjugo procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts.

Har skönsbeskattning som ligger till grund för beslut om skattetillägg enligt första stycket helt eller delvis fastställts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision och har deklarationen kommit in därefter men inom tid som anges i första stycket andra meningen eller andra stycket, skall tillägget sättas ned till sextio procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Vad nu har sagts gäller inte i fall av höjd skönsbeskattning.

Skattetillägg i särskilda fall

13 §

Har skatt fastställts genom skönsbeskattning och beslutar länsstyrelsen eller skattedomstol att höja skatten med ledning av deklaration eller annat skriftligt meddelande som har kommit in från den skattskyldige först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av vederbörande myndighet eller sedan revision har beslutats, påförs skattetillägg för den del av höjningen som oberoende av meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av kontrollmaterialet eller revisionen. Bestämmelsen tillämpas dock inte om deklaration har kommit in inom två månader från utgången av den månad inom vilken deklaration enligt 22 § tredje stycket lagen

Nuvarande lydelse enligt ML	Föreslagen lydelse
	(1968:430) om mervärdeskatt senast skall ha lämnats och inte heller om den för låga skönsbeskattningen beror på annan omständighet än den skattskyldiges försummelse.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som har uppgivits av den skattskyldige och som hade kunnat fastställas på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den skatt som har fastställts i beslutet om skönsbeskattning.
	14 §
	Har anmaning sänts till skattskyldig att i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat komma in med upplysning, som avses i 26 § första stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt, eller handling som avses i samma lagrum andra stycket, men har han inte kommit in med upplysningen eller handlingen inom den i anmaningen angivna tiden eller inom sådan tid därefter, att den har kunnat beaktas vid beskattningsbeslutet, och frångås uppgiften helt eller delvis utan att oriktig uppgift anses föreligga, påförs honom skattetillägg.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha fastställts om uppgiften hade godtagits.
	Tillägget skall undanröjas, om upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg.
	15 §
	Har skattskyldig bedrivit verksamhet för vilken redovisningsskyldighet enligt 6 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt uppenbarligen förelegat men inte fullgjort sin registreringsskyldighet enligt 19 § samma lag och har detta föranlett att skatt att betala inte har fastställts vid den tidpunkt som anges i 42 § nämnda lag, påförs honom skat-

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	tetillägg. Detsamma gäller när skattskyldig har undgått beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten har upphört. *Tilläggsunderlaget är den skatt som har förfallit till betalning när länsstyrelsen har funnit att registreringsskyldighet har förelegat.*
	Undantag från påföring av avgiftssanktion
64 d § första stycket	16 §
Skattetillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller missskrivning, *som* uppenbart framgår av *deklaration eller annat* skriftligt meddelande *från den skattskyldige.*	*Har skattskyldig lämnat oriktig uppgift i* skriftligt meddelande *påförs inte skattetillägg, om det* av *meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta* uppenbart framgår *att uppgiften beror på* felräkning eller misskrivning. *Tillägg påförs inte heller om den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut trots den oriktiga uppgiften eller om det av meddelandet eller handlingen framstår som uppenbart att uppgiften inte kan godtas.*
64 d § andra stycket	
Skattetillägg utgår ej heller i den mån avvikelse avser *bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller* värde av uttag, *och avvikelsen icke* gäller uppgift i sak.	Avser *oriktig uppgift* värde av uttag, *påförs skattetillägg endast om felaktigheten* gäller uppgift i sak *eller uttaget med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt.*
64 d § tredje stycket	17 §
Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, *utgår icke* skattetillägg.	Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift *eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan fastställas med ledning av uppgiften, påförs inte* skattetillägg. *Skattetillägg enligt 15 § påförs inte, om den skattskyldige frivilligt har an-*

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	mält sig för registrering eller på annat sätt givit sig till känna för beskattning.
64 f § fjärde stycket	18 §
Särskild avgift får *icke påföras sedan* skattskyldig har avlidit.	*Sedan* skattskyldig har avlidit får *beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.*
	Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall
	19 §
	Vid påföring av skattetillägg skall rättelse till den skattskyldiges fördel, som avser annat än uppenbar felräkning eller misskrivning enligt 16 §, räknas den skattskyldige till godo när tilläggsunderlaget bestäms. Godtas sådant kvittningsyrkande som den skattskyldige har framställt med anledning av att ändringen har beslutats eller ifrågasatts, skall detta räknas honom till godo när tilläggsunderlaget bestäms.
	20 §
	Vid påföring av skattetillägg för viss redovisningsperiod skall från tilläggsunderlaget räknas av även för annan redovisningsperiod avdragsgill ingående skatt, som den skattskyldige inte tidigare har tillgodofört sig, i den mån sådan skatt har direkt samband med oredovisad utgående skatt som tillägget avser.
	Uttagsprocent
	21 §
	Skattetillägg utgår, om inte annat framgår av 22–25 §§,
	1. med trettio procent av tilläggsunderlaget i fall som avses i 9, 10, 13 eller 15 §, samt
	2. med femtio procent av tilläggsunderlaget i fall som avses i 11 eller 14 §.

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	22 §
	Skattetillägg enligt 9 § utgår med tio procent av tilläggsunderlaget i fall då tillägget avser
	1. utgående skatt som har hänförts till fel redovisningsperiod under samma beskattningsår eller oredovisad sådan skatt, om det med hänsyn till omständigheterna måste antas att skatten skulle ha redovisats för annan redovisningsperiod under beskattningsåret,
	2. avdrag för ingående skatt som har hänförts till fel redovisningsperiod,
	3. felaktighet som har medfört eller hade kunnat medföra att taxering till inkomstskatt bestämts till för högt belopp.
	23 §
	Är omständigheterna mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, skall uttagsprocenten i fall som avses i 21 § 1 sänkas till hälften. Bestämmelsen får tillämpas även i fall som avses i 21 § 2, dock endast om deklarationen har kommit in.
	24 §
	Är omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art försvårande, skall uttagsprocenten höjas till trettio, femtio eller åttio. Därvid skall bland annat beaktas
	1. om uppgiftsskyldigheten för redovisningsperioden eller tidigare redovisningsperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,
	2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,
	3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift,
	4. om skyldigheten att föra eller be-

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	vara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende, eller
	5. om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.
	25 §
	Har skattskyldig rättat oriktig uppgift innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande om höjning av beskattningen har sänts till honom med anledning av uppgiften och påförs honom trots detta skattetillägg för den oriktiga uppgiften, skall tillägget utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats. Vad nu har sagts gäller dock inte om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat sådant underlag, som avser samma beskattningsår som den rättade uppgiften, har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.
	Eftergift
64 f § första–tredje styckena	26 §
Särskild avgift får *helt eftergivas*, 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. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.	*Avgiftssanktion* får *efterges* om felaktigheten eller underlåtenheten kan *antas* ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.
Avser skattetillägg oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring, får tillägget helt eftergivas, om det framstår som uppenbart obilligt att påföra tillägget.	
Skattetillägg får *helt eftergivas*	Skattetillägg får *efterges* även i fall

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
även i *det* fall då *det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten* är att anse som ringa.	då *tilläggsunderlaget* är att anse som ringa. *Därvid skall redovisningsperiodens längd beaktas.*
	Beslutande myndighet m. m.
64 g § första och andra styckena	27 §
Fråga om särskild avgift prövas av länsstyrelsen. Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av länsrätten på talan av allmänt ombud. Sådan talan får föras, om den oriktiga uppgiften ej har godtagits efter prövning i sak eller ej har prövats i målet, och skall väckas inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.	*Länsstyrelsen äger pröva fråga om avgiftssanktion i samband med fastställelse av skatt för den redovisningsperiod som sanktionen avser.*
Har skattskyldig hemställt om eftergift av beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.	*Fråga om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 12 § eller 14 § tredje stycket prövas av länsstyrelsen även i fall då länsstyrelsen på grund av bestämmelserna i 35 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt inte äger ompröva beslut om skatten.*
	28 §
	Har omständighet eller bevis, som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, kommit till länsstyrelsens kännedom först sedan skatten fastställts, får länsstyrelsen oavsett vad som har föreskrivits i 27 § första stycket besluta om påföring eller höjning av tillägg, dock endast om det belopp på vilket tillägget skall beräknas ingår i beskattningen.
	Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas inom ett år från utgången av den månad då länsstyrelsen fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum.
	29 §
	Har skattskyldig åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § skattebrottslagen (1971:69) får länsstyrelsen oavsett vad som annars gäller besluta

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	om påföring eller höjning av skattetillägg med anledning av den gärning som åtalet avser. *Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas genom slutligt beslut som skall meddelas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes.* *Skattetillägg som har påförts eller höjts med stöd av vad nu har sagts skall undanröjas eller sättas ned av länsstyrelsen till den del åtalet inte bifalls.*
	Beslut m. m. 30 §
	Har som villkor för påföring av avgiftssanktion i denna lag föreskrivits att den skattskyldige har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, skall anmaningen upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. *Innan länsstyrelsen fattar beslut om påföring eller höjning av skattetillägg, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter. I fall som avses i 11 § tillämpas bestämmelsen endast i fråga om höjd skönsbeskattning.*
64 h § första stycket Bestämmelserna *om eftergift* skall beaktas även om yrkande *härom ej* har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *särskild avgift.*	31 § Bestämmelserna i *23, 25 och 26 §§* skall beaktas även om yrkande *om detta inte* har framställts, i den mån det föranleds av vad som *har* förekommit i ärendet eller målet om *avgiftssanktion.* *I ärende eller mål om skattetillägg får storleken av tilläggsunderlaget omprövas till den skattskyldiges fördel även om beskattningen inte är föremål för prövning i sak.*
64 h § andra stycket *Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall nedsättas eller*	32 § *Beslutas ändring av fastställd skatt,* skall *den beslutande myndigheten*

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
tillgodoräknas med ytterligare belopp, skall även *vidtas* därav föranledd *ändring i beslut om* skattetillägg.	även *vidta* därav föranledd *nedsättning av* skattetillägg. *Beslutas i fall som avses i 42 § höjning av skattetillägg enligt 11 § eller 14 § första stycket gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket i fråga om höjningen av tillägget.* *Har skattedomstol med stöd av 105 § 1 mom. första stycket taxeringslagen (1956:623) och 56 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt vidtagit rättelse på grund av att beskattning inte har skett till riktigt belopp, skall domstolen, efter vederbörandes hörande, besluta om därav föranledd ändring i beslut om avgiftssanktion.* 33 § *Meddelas slutligt beslut om avgiftssanktion skall, utom i fall som avses i 28 eller 29 §, också skatten för redovisningsperioden i fråga fastställas genom sådant beslut.* *Beslut om skattetillägg skall vara slutligt i fall som avses i 27 § andra stycket och i fall som avses i 28 §, när länsstyrelsen på grund av bestämmelserna i 35 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt inte äger ompröva beslut om skatten för den redovisningsperiod som tillägget avser.* 34 § *I beslut om avgiftssanktion skall anges skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, sanktionens storlek samt, beträffande skattetillägg, tilläggsunderlaget och uttagsprocenten.* *Beslut om skattetillägg enligt 11 § eller 14 § skall upplysa om tillämpliga bestämmelser i 12 § eller 14 § tredje stycket.* 35 § *Länsstyrelsens beslut om avgiftssanktion skall tillställas den skattskyl-*

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	dige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.
64 i §	36 §
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, påförs *ej.*	*Avgiftssanktion* anges i helt krontal så att öretal *faller bort. Skattetillägg* som *inte* uppgår till *50* kronor påförs *inte.*
	Skattskyldigs besvärsrätt
	37 §
	I fråga om skattskyldigs besvär över länsstyrelses beslut om avgiftssanktion gäller bestämmelserna i 51, 52 och 54 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt.
64 g § tredje stycket	38 §
Utan hinder av vad som *eljest föreskrivs* om *besvär,* skall *skattskyldigs* yrkande i fråga om *särskild avgift* prövas, om beslut om skatten för den redovisningsperiod som *avgiften* avser *icke* har vunnit laga kraft. *Detsamma gäller sådant yrkande av allmänt ombud till förmån för skattskyldig. Om yrkande som har sagts nu framställs* först *i* regeringsrätten eller kammarrätt, kan domstolen förordna att målet om *särskild avgift* skall *upptagas* och vidare handläggas av länsrätt.	*Skattskyldigs* yrkande i fråga om *avgiftssanktion* skall *utan* hinder av vad som *annars gäller* om *hans besvärsrätt* prövas, om beslut om skatten för den redovisningsperiod som *sanktionen* avser *inte* har vunnit laga kraft. *Yrkandet skall framställas hos den skattedomstol som har att pröva fråga om beskattningen. Framställs yrkandet* först *hos* regeringsrätten eller kammarrätt, kan domstolen förordna att målet om *avgiftssanktion* skall *tas upp* och vidare handläggas av länsrätt.
	39 §
	Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning föra talan mot beslutet, om detta har blivit oriktigt på grund av felräkning, missskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Detsamma gäller, om den skattskyldige till stöd för sin talan kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis, som bör för-

Nuvarande lydelse enligt ML

Föreslagen lydelse

anleda undanröjande av eller lägre skattetillägg, och det framstår som ursäktligt att han inte i annan ordning har åberopat omständigheten eller beviset.

Besvären förs hos länsrätt och skall ha kommit in till rättens kansli senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända. Den skattskyldige har dock rätt att anföra besvär inom ett år från det beslutet om skattetillägg vann laga kraft.

Allmänt ombuds talerätt

40 §

I fråga om allmänt ombuds besvär över länsstyrelses beslut om avgiftssanktion gäller bestämmelserna i 51, 52 och 54 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

41 §

Allmänt ombud får, oavsett vad som gäller enligt 40 §, hos länsrätten yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om beskattning. Yrkande om avgiftssanktion skall vara framställt samtidigt med yrkandet om beskattningen och får prövas endast om detta yrkande har tagits upp till prövning.

42 §

Allmänt ombud får genom besvär i särskild ordning föra talan om ändring av skattetillägg, om beslut i fråga om sanktionen har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Bestämmelserna i 39 § andra stycket skall tillämpas i fall som nu har sagts.

43 §

Allmänt ombud får i fråga om av-

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	giftssanktion föra talan till skattskyldigs förmån. Därvid har han, förutom den besvärsrätt som annars gäller för honom, även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984. Lagen tillämpas inte beträffande felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1]
dels att 64 a–64 l §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 64 a § skall utgå,
dels att 19, 26, 30, 34, 36, 38, 54 och 56 §4 skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 23 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

19 §

Den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Driver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan *göres* senast två veckor *innan* verksamhet som *medför skattskyldighet börjar* eller *övertages*. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall länsstyrelsen underrättas inom två veckor.

Om verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis som sändes till den skattskyldige.

För att avgöra om skattskyldighet föreligger kan länsstyrelsen infordra uppgift från näringsidkare som icke anmält sig för registrering.

Föreslagen lydelse

19 §

Den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Driver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan *skall göras snarast efter det att* verksamhet, som *kan antagas medföra redovisningsskyldighet, har påbörjats*, eller *övertagits, dock* senast *inom* två veckor *från det att redovisningsskyldighet enligt 6 § har inträtt*. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall länsstyrelsen underrättas inom två veckor.

Om verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis som sändes till den skattskyldige.

För att avgöra om skattskyldighet föreligger kan länsstyrelsen infordra uppgift från näringsidkare som icke anmält sig för registrering.

23 a §

Det åligger varje deklarationsskyldig att till ledning för sin beskattning, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, i anslutning till deklarationen lämna de uppgifter som är av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till rätt belopp.

Den deklarationsskyldige ansvarar för att de uppgifter, som han har lämnat till ledning för beskattningen, är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Detsamma gäller i motsvarande mån uppgifter som lämnas till ledning för registrering.

[1] Lagen omtryckt 1979:304.

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
	26 §
Efter anmaning skall deklarationsskyldig *lämna* de upplysningar som *behövs* för kontroll av *deklaration* eller för *att fastställa mervärdeskatt. I anmaning får vite föreläggas.*	*Det åligger varje* deklarationsskyldig *att efter anmodan meddela* de *ytterligare* upplysningar som *bedöms vara erforderliga* för kontroll av *uppgift som han har lämnat till ledning för beskattningen* eller *som eljest bedöms vara erforderliga* för *beskattning av honom.*
Deklarationsskyldig skall efter *anmaning* förete *handling* som *behövs för fastställelse av mervärdeskatt,* såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto.	Deklarationsskyldig skall efter *anmodan* förete *alla handlingar* som *bedöms vara erforderliga i de avseenden som har angivits i första stycket,* såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto. *Anmodan enligt första eller andra stycket får meddelas i form av anmaning. I anmaning får vite föreläggas.*
	30 §
Skatt fastställes för varje redovisningsperiod. *Fastställelse sker* med ledning av deklaration och övriga tillgängliga handlingar.	Skatt fastställes för varje redovisningsperiod med ledning av deklaration och övriga tillgängliga handlingar.
Kan skatten *icke* beräknas tillförlitligt *med ledning av handling som avses i andra stycket fastställes skatten efter skälig grund.*	*Har skattskyldig kommit in med deklaration, men* kan *på grund av brister i deklarationen eller underlaget för denna* skatten *inte* beräknas tillförlitligt, *skall* skatten, *sedan iakttagna felaktigheter i den skattskyldiges uppgifter har rättats, genom skönsmässig höjning uppskattas till belopp som med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning kan anses skäligt (s k ö n s b e r ä k n i n g).* *Har skattskyldig inte kommit in med deklaration, skall, sedan iakttagna felaktigheter har rättats i de uppgifter, som han kan ha lämnat, uppskattning ske enligt vad som sägs i första stycket (s k ö n s b e s k a t t n i n g).*

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*

34 §

Efter utgången av den tid inom vilken deklaration för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 22 § får sådan ändring av fastställd skatt som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret.

Vad som sägs i första stycket gäller *ej* om slutligt beslut har meddelats för någon redovisningsperiod under beskattningsåret.	Vad som sägs i första stycket gäller *inte i fall då skatten för någon redovisningsperiod under beskattningsåret har fastställts genom skönsbeskattning och inte heller* om slutligt beslut har meddelats för någon redovisningsperiod under beskattningsåret.

36 §

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Har preliminärt beslut meddelats skall dock slutligt beslut meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av det preliminära beslutet. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige ej begärt det.

Meddelas slutligt beslut om skatt, skall också avgiftssanktion för redovisningsperioden i fråga fastställas genom sådant beslut.

Har slutligt beslut meddelats får fråga om nytt sådant beslut icke prövas.

38 §

Har skattskyldig i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift samt har detta föranlett att skatt fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp, sker efterbeskattning. Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt.

Efterbeskattning får icke ske om det belopp som den skattskyldige skulle ha att erlägga är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskattning sker.

Kan uppgift som den skattskyldige lämnat icke läggas till grund för en tillförlitlig beräkning får efterbeskattning ske efter skälig grund.

Nuvarande lydelse enligt ML	*Föreslagen lydelse*
Bestämmelserna i 34 § gäller i tillämpliga delar vid efterbeskattning.	Bestämmelserna i *30 § andra och tredje styckena samt* 34 § gäller i tillämpliga delar vid efterbeskattning.
54 §	
Bestämmelserna i 96 och 98 §§ taxeringslagen om besvär över länsrätts och kammarrätts beslut gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt.	Bestämmelserna i *75,* 96 och 98 §§ *samt 106–108 och 113 §§* taxeringslagen om besvär över länsrätts och kammarrätts beslut gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt.
56 §	
Bestämmelserna i 103 och 104 §§ taxeringslagen om besvär i särskild ordning samt i 105 § 1 mom. första stycket, *106–108 och 113 §§* samma lag om besvär gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt.	Bestämmelserna i 103 och 104 §§ taxeringslagen om besvär i särskild ordning samt i 105 § 1 mom. första stycket samma lag om besvär gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången i fråga om redovisningsperiod för vilken deklaration skall lämnas efter ikraftträdandet. De upphävda bestämmelserna i 64 a–64 l §§ tillämpas fortfarande i fråga om särskild avgift på grund av felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

8 Förslag till
Lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning

Härigenom föreskrivs följande.

Nuvarande lydelse enligt FFL

Föreslagen lydelse

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag gäller vid beskattning eller avgiftspåföring enligt lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1953:397) om avgift för fettvaror som användas för framställning av fettemulsion m. m., lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, kungörelsen (1973:717) om uppbörd m. m. av totalisatoravgift, lagen (1973:1216) om särskild beredskapsavgift för oljeprodukter, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon samt lagen (1978:144) om skatt på vissa resor.

Lagen gäller även vid beskattning enligt stämpelskattelagen (1964:308) i fall då skatten fastställs av riksskatteverket. I vägtrafikskattelagen (1973:601) föreskrivs vilka bestämmelser i denna lag som gäller vid vägtrafikbeskattning.

Lagen tillämpas inte i fall då skatten eller avgiften skall erläggas till tullmyndighet.

2 §

Vad som sägs i denna lag om skatt, skattskyldig eller fastställelse av skatt gäller även avgift, avgiftsskyldig och fastställelse av avgift.

Nuvarande lydelse enligt FFL

37 j §

Om ej annat framgår av vad som föreskrivs i *37 a–37 i §§* gäller *bestämmelserna* i denna lag, med undantag av 20 och 21 §§ samt 46 § första stycket, i tillämpliga delar i fråga om *särskild avgift*.

Föreslagen lydelse

3 §

I denna lag förstås med

avgiftssanktion: förseningsavgift och skattetillägg,

tilläggsunderlag: skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg,

uttagsprocent: den procentsats av tilläggsunderlaget efter vilken skattetillägget skall beräknas,

revision: taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen (1956:623), skatterevision enligt 28 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, granskning enligt 9 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, revision enligt 7 § tredje stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt revision enligt 78 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272).

I denna lag använd beteckning, som även förekommer i lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, har samma innebörd som i den lagen.

4 §

Bestämmelserna i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, med undantag av 20 och 21 §§ samt 46 § första stycket, gäller i tillämpliga delar i fråga om *avgiftssanktion, om inte* annat framgår av vad som föreskrivs i denna lag.

5 §

Vad som sägs i denna lag om skatt och fastställelse av skatt gäller även belopp som vid beskattningen inte har godtagits som avdrag och som överstiger den på beskattningsperioden belöpande skatten.

Bestämmelserna i denna lag gäller i tillämpliga delar även vid efterbeskattning.

Nuvarande lydelse enligt FFL

37 c §

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 e §

Har *skattskyldig, som är skyldig att avgiva deklaration utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva* deklaration, påförs 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 minst en av de tre närmast föregående beskattningsperioderna, bestäms förseningsavgiften till 200 kronor.

Föreslagen lydelse

6 §

Meddelande, som *har* lämnats för skattskyldig som är juridisk person, skall vid tillämpning av *denna lag* anses *vara lämnat* av den skattskyldige, om det *inte* var uppenbart att uppgiftslämnaren *har* saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Deklarationsskyldig skall vid tillämpning av denna lag anses ha lämnat deklaration, om av honom undertecknad blankett för deklaration med beloppsmässig upplysning i fråga om skatten har kommit in och det inte av meddelande som har lämnats i samband därmed uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara deklaration.

Förseningsavgift

7 §

Har *deklarationsskyldig inte kommit in med* deklaration *vid den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats,* påförs honom *förseningsavgift.*

Avgiften är 100 kronor *om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag, då den senast skulle ha lämnats, och i annat fall* 200 kronor.

8 §

Har deklarationsskyldig kommit in med deklarationshandling, som han inte har undertecknat, och har han inte fått del av föreläggande att fullständiga handlingen med sin underskrift, skall vid tillämpning av 7 § de-

Nuvarande lydelse enligt FFL

Föreslagen lydelse

klaration anses vara lämnad den dag då handlingen kom in. Detsamma gäller om deklarationshandlingen efter föreläggande har fullständigats med underskrift och kommit in inom den särskilt föreskrivna tiden.

Skattetillägg vid oriktig uppgift

37 a § första stycket

Har skattskyldig i *deklaration eller annat* skriftligt meddelande, *avgivet* till ledning för *beskattningsmyndighetens* beslut om hans *skatt*, lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom *särskild avgift (skattetillägg) med tjugo procent av det skattebelopp*, som *ej* skulle ha *påförts* om den oriktiga uppgiften godtagits. *Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat sådan uppgift i mål om skatt. I sistnämnda fall påförs dock ej skattetillägg, om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären kommit in för sent.*

9 §

Har skattskyldig i skriftligt meddelande till ledning för *myndighets bedömning eller* beslut *i fråga* om hans *beskattning* lämnat uppgift som befinnes oriktig och *som, om den godtagits, hade medfört att skatt hade undandragits statsverket*, påförs honom *skattetillägg*.

Tilläggsunderlaget är den skatt som *inte* skulle ha *fastställts*, om den oriktiga uppgiften *hade* godtagits.

Skattetillägg vid skönsberäkning

37 a § andra stycket

Har *deklaration lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 18 §*, påförs den skattskyldige skattetillägg *med tjugo procent av den skatt som till följd av uppskattning påförs den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt första stycket.*

10 §

Har *skatt fastställts genom skönsberäkning*, påförs den skattskyldige skattetillägg.

Tilläggsunderlaget är den skatt som *fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen.*

Skattetillägg vid skönsbeskattning

37 a § tredje stycket

Har *deklaration ej lämnats och uppskattning skett med stöd av 18 §*, påförs den skattskyldige skattetillägg *med tjugo procent av den skatt som påförs honom till följd av uppskattningen utöver den skatt som skulle ha*

11 §

Har skatt fastställts genom skönsbeskattning, påförs den skattskyldige skattetillägg. *Avser skönsbeskattning beskattningsperiod, för vilken tillägg utgår enligt 15 §, får nu avsett tillägg påföras endast om föreläggande att*

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
påförts enligt de skriftliga uppgifter han har lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt första stycket.	*ma in med deklaration har sänts till den skattskyldige och den i anmaningen föreskrivna tiden för avlämnande av deklaration har gått till ända.* *Tilläggsunderlaget är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen. Om beräkning av tilläggsunderlaget i särskilt fall föreskrivs i 13 §.*
37 b §	12 §
Skattetillägg enligt *37 a § tredje stycket* skall undanröjas *av beskattningsmyndigheten,* om *deklaration* kommit in inom en månad från den dag då den skattskyldige *fått* del av beslutet *om skattetillägg.*	Skattetillägg enligt *11 §* skall undanröjas, om *deklarationen har* kommit in inom *två månader* från den dag då *deklaration senast skall ha lämnats. Detsamma gäller, utom i fall som avser höjd skönsbeskattning eller som avses i tredje stycket, om deklarationen har kommit in därefter men* inom en månad från *det* den skattskyldige *fick* del av beslutet. *Har deklarationen kommit in efter de i första stycket angivna tiderna men inom åtta månader från den dag då deklarationen senast skall ha lämnats och är tredje stycket inte tillämpligt, skall tillägg, som inte grundas på beslut om höjd skönsbeskattning, sättas ned till tjugo procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts.* *Har skönsbeskattning som ligger till grund för beslut om skattetillägg enligt första stycket helt eller delvis fastställts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision och har deklarationen kommit in därefter men inom tid som anges i första stycket andra meningen eller andra stycket, skall tilläggget sättas ned till sextio procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Vad nu har sagts gäller inte i fall av höjd skönsbeskattning.*

Nuvarande lydelse enligt FFL

Föreslagen lydelse

Skattetillägg i särskilda fall

13 §

Har skatt fastställts genom skönsbeskattning och beslutar beskattningsmyndigheten eller skattedomstol att höja skatten med ledning av deklaration eller annat skriftligt meddelande, som har kommit in från den skattskyldige först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av vederbörande myndighet eller sedan revision har beslutats, påförs skattetillägg för den del av höjningen som oberoende av meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av kontrollmaterialet eller revisionen. Bestämmelsen tillämpas dock inte om deklaration har kommit in inom två månader från den dag då deklaration senast skall ha lämnats och inte heller om den för låga skönsbeskattningen beror på annan omständighet än den skattskyldiges försummelse.

Tilläggsunderlaget är den skatt som har uppgivits av den skattskyldige och som hade kunnat fastställas på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den skatt som har fastställts i beslutet om skönsbeskattning.

14 §

Har föreläggande sänts till skattskyldig att i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat komma in med upplysning, som avses i 7 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, varuprov eller beskrivning som avses i 8 § samma lag eller viss handling som avses i 9 § samma lag, men har han inte gjort detta inom den i föreläggandet föreskrivna tiden eller inom sådan tid därefter att upplysningen, varuprovet, beskrivningen eller handlingen har kunnat beaktas vid beskattningsbeslutet, och från-

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
	gås uppgiften helt eller delvis utan att oriktig uppgift anses föreligga, påförs honom skattetillägg.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha fastställts om uppgiften hade godtagits.
	Tillägget skall undanröjas, om den skattskyldige efterkommer föreläggandet inom två månader från det han fick del av beslutet om tillägg.
	15 §
	Har skattskyldig bedrivit verksamhet för vilken skattskyldighet uppenbarligen förelegat men inte fullgjort föreskriven registreringsskyldighet och har detta föranlett att skatt att betala inte har kunnat debiteras vid den tidpunkt som anges i 26 § första stycket lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, påförs honom skattetillägg. Detsamma gäller när skattskyldig har undgått beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten har upphört.
	Tilläggsunderlaget är den skatt som rätteligen skulle ha betalts när beskattningsmyndigheten har funnit att registreringsskyldighet har förelegat.
	Undantag från påföring av avgiftssanktion
37 d § första och andra styckena	16 §
Skattetillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller missskrivning, *som* uppenbart framgår av *deklaration eller annat* skriftligt meddelande *från den skattskyldige.*	*Har skattskyldig lämnat oriktig uppgift i skriftligt meddelande påförs inte skattetillägg, om det* av *meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta* uppenbart framgår *att uppgiften beror på* felräkning eller misskrivning. *Tillägg påförs inte heller om den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut trots den oriktiga uppgiften eller om det av meddelandet eller handlingen fram-*

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
	står som uppenbart att uppgiften inte kan godtas.
Skattetillägg utgår ej heller i den mån avvikelse avser bedömning av i skrifligt meddelande framställt yrkande och avvikelsen *icke* gäller uppgift i sak.	*Avser oriktig uppgift värde av uttag, påförs skattetillägg endast om felaktigheten* gäller uppgift i sak *eller uttaget med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt.*
37 d § tredje stycket	17 §
Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, *utgår icke* skattetillägg.	Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift *eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan fastställas med ledning av uppgiften, påförs inte* skattetillägg.
	Skattetillägg enligt 15 § påförs inte, om den skattskyldige frivilligt har anmält sig för registrering eller på annat sätt givit sig till känna för beskattning.
37 f § tredje stycket	18 §
Särskild avgift får *icke påföras sedan* skattskyldig har avlidit. *Har avgift ändå påförts, skall den eftergivas efter anmälan av dödsboet.*	*Sedan* skattskyldig har avlidit får *beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.*
	Beräkning av tilläggsunderlag i visst fall
	19 §
	Vid påföring av skattetillägg skall rättelse till den skattskyldiges fördel, som avser annat än uppenbar felräkning eller misskrivning enligt 16 §, räknas den skattskyldige till godo när tilläggsunderlaget bestäms. Godtas sådant kvittningsyrkande, som den skattskyldige har framställt med anledning av att ändringen beslutats eller ifrågasatts, skall detta räknas honom till godo när tilläggsunderlaget bestäms.
	Uttagsprocent
	20 §
	Skattetillägg utgår, om inte annat framgår av 21–24 §§,
	1. med trettio procent av tilläggsun-

Nuvarande lydelse enligt FFL

Föreslagen lydelse

derlaget i fall som avses i 9, 10, 13 eller 15 §, samt

2. med femtio procent av tilläggsunderlaget i fall som avses i 11 eller 14 §.

21 §

Skattetillägg enligt 9 § utgår med tio procent av tilläggsunderlaget i fall då tillägget avser

1. skatt som har hänförts till fel beskattningsperiod under samma kalenderår eller oredovisad skatt, om det med hänsyn till omständigheterna måste antas att skatten skulle ha redovisats för annan beskattningsperiod under kalenderåret,

2. avdrag som har hänförts till fel beskattningsperiod.

22 §

Är omständigheterna mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, skall uttagsprocenten i fall som avses i 20 § 1 sänkas till hälften. Bestämmelsen får tillämpas även i fall som avses i 20 § 2, dock endast om deklarationen har kommit in.

23 §

Är omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art försvårande, skall uttagsprocenten höjas till trettio, femtio eller åttio. Därvid skall bland annat beaktas

1. om uppgiftsskyldigheten för beskattningsperioden eller tidigare beskattningsperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,

2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,

3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift,

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
	4. om skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende, eller
	5. om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.
	24 §
	Har skattskyldig rättat oriktig uppgift innan förfrågan, föreläggande eller skriftligt meddelande om höjning av beskattningen har sänts till honom med anledning av uppgiften och påförs honom trots detta skattetillägg för den oriktiga uppgiften, skall tillägget utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats. Vad nu har sagts gäller dock inte om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat sådant underlag, som avser samma redovisningsperiod som den rättade uppgiften, har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.
	Eftergift
37 f § första och andra styckena	25 §
Särskilt avgift får *helt eftergivas*, 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. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.	*Avgiftssanktion* får *efterges* om felaktigheten eller underlåtenheten kan *antas* ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen.
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 *efterges* även i fall då *tilläggsunderlaget* är att anse som ringa. *Därvid skall beskattningsperiodens längd beaktas.*

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
	Beslutande myndighet m. m.
37 g § första stycket	26 §
Fråga om särskild avgift prövas av beskattningsmyndigheten. Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av kammarrätten på talan av allmänt ombud. Sådan talan får föras om den oriktiga uppgiften ej har godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet, och skall väckas inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.	*Beskattningsmyndigheten äger pröva fråga om avgiftssanktion i samband med fastställelse av skatt för den beskattningsperiod som sanktionen avser.* *Fråga om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 12 § eller 14 § tredje stycket prövas av beskattningsmyndigheten även i fall då beskattningsmyndigheten på grund av bestämmelserna i 19 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning inte äger ompröva beslut om skatten.*
	27 §
	Har omständighet eller bevis, som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, kommit till beskattningsmyndighetens kännedom först sedan skatten har fastställts, får beskattningsmyndigheten oavsett vad som föreskrivits i 26 § första stycket besluta om påföring eller höjning av tillägg, dock endast om det belopp på vilket tillägget skall beräknas ingår i beskattningen. *Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas inom ett år från utgången av den månad då beskattningsmyndigheten fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum.*
	28 §
	Har skattskyldig åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § skattebrottslagen (1971:69) får beskattningsmyndigheten oavsett vad som annars gäller besluta om påföring eller höjning av skattetillägg med anledning av den gärning som åtalet avser.

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
	Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas genom slutligt beslut som skall meddelas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. *Skattetillägg som har påförts eller höjts med stöd av vad nu har sagts skall undanröjas eller sättas ned av beskattningsmyndigheten till den del åtalet inte bifalls.*
	Beslut, m. m. 29 § *Har som villkor för påföring av avgiftssanktion i denna lag föreskrivits att den skattskyldige har fått del av föreläggande eller att föreläggande har sänts till honom, skall föreläggandet upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma föreläggandet.* *Innan beskattningsmyndigheten fattar beslut om påföring eller höjning av skattetillägg, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter. I fall som avses i 11 § tillämpas bestämmelsen endast i fråga om höjd skönsbeskattning.*
37 h § första stycket Bestämmelserna *om eftergift* skall beaktas även om yrkande *härom ej* framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om *särskild avgift*.	30 § Bestämmelserna i *22, 24 och 25 §§* skall beaktas även om yrkande *om detta inte* har framställts, i den mån det föranleds av vad som *har* förekommit i ärendet eller målet om *avgiftssanktion*. *I ärende eller mål om skattetillägg får storleken av tilläggsunderlaget omprövas till den skattskyldiges fördel även om beskattningen inte är föremål för prövning i sak.*
37 h § andra stycket *Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall nedsättas* skall	31 § *Beslutas ändring av fastställd skatt, skall den beslutande myndigheten*

Nuvarande lydelse enligt FFL	*Föreslagen lydelse*
även *vidtagas* därav föranledd *ändring i beslut om skattetillägg.*	även *vidta* därav föranledd *nedsättning av tillägg.*
	Beslutas i fall som avses i 22 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning höjning av skattetillägg enligt 11 § eller 14 § första stycket gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket i fråga om höjningen av tilllägget.
	32 §
	Meddelas slutligt beslut om avgiftssanktion, skall, utom i fall som avses i 27 eller 28 §, också skatten för beskattningsperioden i fråga fastställas genom sådant beslut.
	Beslut om skattetillägg skall vara slutligt i fall som avses i 26 § andra stycket och i fall som avses i 27 §, när beskattningsmyndigheten på grund av bestämmelserna i 19 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning inte äger ompröva beslut om skatten för den beskattningsperiod som tillägget avser.
	33 §
	I beslut om avgiftssanktion skall anges skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, sanktionens storlek samt, beträffande skattetillägg, tilläggsunderlaget och uttagsprocenten.
	Beslut enligt 11 § eller 14 § skall upplysa om tillämpliga bestämmelser i 12 § eller 14 § tredje stycket.
	34 §
	Beskattningsmyndighetens beslut om avgiftssanktion skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.
37 i §	35 §
Särskild avgift anges i helt krontal så att öretal *bortfaller. Avgift eller för*	*Avgiftssanktion* anges i helt krontal så att öretal *faller bort. Skattetillägg*

Nuvarande lydelse enligt FFL

en och samma beskattningsperiod utgående avgifter, som *ej* uppgår till 50 kronor, påförs *ej.*

37 g § andra stycket

Utan hinder av vad som *eljest föreskrivs* om *besvär,* skall skattskyldigs yrkande i fråga om *särskild avgift* prövas, om beslut om skatten för den beskattningsperiod som *avgiften* avser *icke* har vunnit laga kraft. *Detsamma gäller sådant yrkande av allmänt ombud till förmån för skattskyldig. Om yrkande som har sagts nu* framställs först *i domstol,* kan domstolen förordna att målet om *särskild avgift* skall *upptagas* och vidare handläggas av beskattningsmyndigheten.

Föreslagen lydelse

som *inte* uppgår till 50 kronor påförs *inte.*

Skattskyldigs besvärsrätt

36 §

I fråga om skattskyldigs besvär över beskattningsmyndighets beslut om avgiftssanktion gäller bestämmelserna i 38 och 39 §§ samt 45 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

37 §

Skattskyldigs yrkande i fråga om *avgiftssanktion* skall *utan* hinder av vad som *annars gäller* om *hans besvärsrätt* prövas, om beslut om skatten för den beskattningsperiod som *sanktionen* avser *inte* har vunnit laga kraft.

Yrkandet skall framställas hos den skattedomstol som har att pröva fråga om beskattningen. Domstolen kan förordna att målet om *avgiftssanktion* skall *tas upp* och vidare handläggas av beskattningsmyndigheten.

38 §

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft, får den skattskyldige yrka ändring av beslutet, om han till stöd för sitt yrkande kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis, som bör föranleda undanröjande av eller lägre skattetillägg, och det framstår som ursäktligt att han inte i annan ordning har åberopat omständigheten eller beviset.

Yrkandet framställs hos beskattningsmyndigheten och skall ha kommit in till myndigheten senast under fjärde året efter utgången av året efter det kalenderår under vilket beskattningsperioden har gått till ända. Den skattskyldige har dock rätt att framställa yrkandet inom ett år från det beslutet om tillägg vann laga kraft.

Nuvarande lydelse enligt FFL

Föreslagen lydelse

Allmänt ombuds talerätt

39 §

I fråga om allmänt ombuds besvär över beskattningsmyndighets beslut om avgiftssanktion gäller bestämmelserna i 38–40 §§ och 45 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

40 §

Allmänt ombud får, oavsett vad som gäller enligt 39 §, hos kammarrätt yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om beskattning. Yrkande om avgiftssanktion skall framställas samtidigt med yrkandet om beskattningen och får prövas endast om detta yrkande har tagits upp till prövning.

41 §

Allmänt ombud får i fråga om avgiftssanktion föra talan till skattskyldigs förmån. Därvid har han, förutom den besvärsrätt som annars gäller för honom, även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige.

Denna lag träder ikraft den 1 januari 1984. Lagen tillämpas inte beträffande felaktighet eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

9 Förslag till

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning[1]

dels att 37 a–37 j §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 37 a § skall utgå,

dels att 5, 7 och 18 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer, 7 a och 21 a §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 §	
I enlighet med vad i vederbörande skatteförfattning stadgas skall skattskyldig för varje beskattningsperiod (redovisningsperiod) inkomma med deklaration till ledning vid skattens fastställande. Deklarationen skall avgivas på heder och samvete samt avfattas å blankett enligt formulär som fastställes av beskattningsmyndigheten. I deklarationen skall angivas det skattebelopp som enligt densamma belöper på beskattningsperioden.	
Underlåter skattskyldig att inkomma med deklaration eller är avgiven deklaration ofullständig, må beskattningsmyndigheten förelägga den skattskyldige att fullgöra vad som brister.	
Den skattskyldige bör, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, *meddela* de *upplysningar* som *kunna vara* av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till *riktigt* belopp.	*Det åligger varje deklarationsskyldig att till ledning för sin beskattning,* utöver vad deklarationsformuläret föranleder, *i anslutning till deklarationen lämna* de *uppgifter,* som *är* av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till *rätt* belopp.
7 §	
Efter föreläggande åligger *det den skattskyldige* att *lämna* de *uppgifter utöver deklarationen* som *kunna erfordras* för kontroll av *dennas riktighet och för skattens fastställande till riktigt belopp.*	*Det* åligger *varje deklarationsskyldig* att *efter anmodan meddela de ytterligare upplysningar* som *bedöms vara erforderliga* för kontroll av *uppgift som han har lämnat till ledning för beskattningen* eller *som eljest bedöms vara erforderliga för beskattning av honom. Sådan anmodan får meddelas i form av föreläggande.*
	7 a §
	Den deklarationsskyldige ansvarar för att de uppgifter, som han har lämnat till ledning för beskattningen, är sanningsenliga och så fullständiga att

[1] Senaste lydelse av
37 a § 1978:198
37 b § –"–
37 c § –"–
37 d § –"–
37 e § –"–
37 f § –"–
37 g § –"–
37 h § –"–
37 i § –"–
37 j § –"–
rubriken närmast före 37 a § 1971:72
lagens rubrik 1974:863.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Detsamma gäller i motsvarande mån uppgifter som skall lämnas till ledning för registrering.
	18 §
Har deklaration *ej avgivits eller* kan, på grund av brister i *deklaration* eller *bristfälligt underlag* för *sådan*, skatten *icke tillförlitligen* beräknas, skall skatten *bestämmas efter vad* som finns skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter, såsom beloppet av tidigare erlagd skatt samt verksamhetens art och omfattning.	Har *skattskyldig kommit in med* deklaration, *men* kan på grund av brister i *deklarationen* eller *underlag* för *denna* skatten *inte* beräknas *tillförlitligt*, skall skatten, *sedan iakttagna felaktigheter i den skattskyldiges uppgifter har rättats, genom skönsmässig höjning uppskattas till belopp* som med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom beloppet av tidigare erlagd skatt samt verksamhetens art och omfattning *kan anses skäligt (skönsberäkning).* *Har skattskyldig inte kommit in med deklaration, skall, sedan iakttagna felaktigheter har rättats i de uppgifter som han kan ha lämnat, uppskattning ske enligt vad som sägs i första stycket (skönsbeskattning).*
	21 a §
	Meddelas beslut om skatt, som inte är preliminärt, skall också avgiftssanktion för beskattningsperioden i fråga fastställas genom sådant beslut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången i fråga om beskattningsperiod för vilken deklaration skall lämnas efter ikraftträdandet. De upphävda bestämmelserna i 37 a–37 j §§ tillämpas fortfarande i fråga om särskild avgift på grund av felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

10 Förslag till
Lag om ändring i stämpelskattelagen (1964:308)

Härigenom föreskrivs i fråga om stämpelskattelagen (1968:308)[1]
dels att 41 a–41 b §§ skall upphöra att gälla,
dels att 51 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
51 §	
Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Ansvar enligt detta stycke inträder dock icke i fall då *41 a §* kan tillämpas.	Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid avge deklaration eller avlämnar deklaration med så bristfälligt innehåll, att den uppenbarligen icke är ägnad att ligga till grund för fastställande av skatt dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen. Ansvar enligt detta stycke inträder dock icke i fall då *lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning* kan tillämpas.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången i fråga om deklaration som skall lämnas efter ikraftträdandet. De upphävda bestämmelserna i 41 a–41 b §§ tillämpas fortfarande i fråga om felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1979:1060.

11 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

Härigenom föreskrivs att 19 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	19 §
Skattskyldig, som ej är undantagen från redovisningsskyldighet, skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket senast två veckor *innan* verksamhet som *medför* skattskyldighet *börjar* eller *övertages*. Anmälan *göres* på blankett enligt fastställt formulär. Ändras förhållande som uppgivits i anmälningshandling skall riksskatteverket underrättas inom två veckor efter ändringen.	Skattskyldig, som ej är undantagen från redovisningsskyldighet, skall anmäla sig för registrering hos riksskatteverket *snarast efter det att* verksamhet som *kan antas medföra redovisningsskyldighet, har påbörjats eller övertagits och* senast *inom* två veckor *från det redovisningsskyldighet har inträtt*. Anmälan *görs* på blankett enligt fastställt formulär. Ändras förhållande som *har* uppgivits i anmälningshandling skall riksskatteverket underrättas inom två veckor efter ändringen.

Om verkställd registrering utfärdar riksskatteverket särskilt bevis som sändes till den skattskyldige.

För att avgöra om skattskyldighet föreligger kan riksskatteverket infordra uppgift från näringsidkare som ej anmält sig för registrering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:117.

12 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1976:298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1976:298) om statsplombering av utsäde och växtförädlingsavgift skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	6 §
Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning *utom såvitt avser 37 a–37 g §§*. Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan som utför statsplombering av utsäde skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och utdömes av lantbruksstyrelsen. Till allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.	Om växtförädlingsavgift gäller i tillämpliga delar lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Beskattningsmyndighet är statens centrala frökontrollanstalt. Annan som utför statsplombering av utsäde skall debitera och uppbära avgiften för centrala frökontrollanstaltens räkning. Vite förelägges och utdömes av lantbruksstyrelsen. Till allmänt ombud utses tjänsteman hos lantbruksstyrelsen.

Varje plomberingstillfälle utgör sådan beskattningsperiod som avses i lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Vid tillämpningen av 19 § nämnda lag har verkställd debitering samma verkan som där angivet preliminärt beslut. Avgiften skall i sådant fall erläggas inom den tid som bestämmes av den som utför statsplombering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

13 Förslag till

Lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601)

Härigenom föreskrivs i fråga om vägtrafikskattelagen (1973:601)[1]
dels att 1, 27–28 och 31 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas sju nya paragrafer, 27 a–27 g §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
Vägtrafikskatt utgår till staten enligt denna lag i form av fordonsskatt och kilometerskatt.	
Beteckningar som *användes* i denna lag har samma betydelse som i fordonskungörelsen (1972:595) och bilregisterkungörelsen (1972:599), om *ej* annat sägs.	Beteckningar som *används* i denna lag har samma betydelse som i fordonskungörelsen (1972:595), bilregisterkungörelsen (1972:599) och *3 § lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning,* om *inte* annat sägs.
Som ägare av fordon anses den som är eller bör vara upptagen i bilregistret som ägare.	
	27 §
Vid efterbeskattning *påför beskattningsmyndigheten* den skattskyldige skattetillägg med *tjugo procent* av det skattebelopp som tillkommer.	*Sker* efterbeskattning *påförs* den skattskyldige skattetillägg. *Tilläggsunderlaget är* det skattebelopp som tillkommer.
Har skattskyldig i mål om skatt skriftligen lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom skattetillägg med *tjugo procent* av den skatt som *ej* skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften godtagits. *Skattetillägg utgår dock ej, om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären kommit in för sent.*	Har skattskyldig i mål om skatt skriftligen lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom skattetillägg. *Tilläggsunderlaget är* den skatt som *inte* skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften *hade* godtagits.
I fråga om skattetillägg skall 37 d och 37 f §§, 37 g andra stycket samt 37 h § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning tillämpas. Uppgår skattetillägg eller sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg ej till 50 kronor, påförs ej tillägg.	*Skattetillägg utgår med trettio procent av tilläggsunderlaget.*
Fråga om skattetillägg prövas av beskattningsmyndigheten. Fråga om	

[1] Lagen omtryckt 1979:280.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av kammarrätten på talan av allmänt ombud. Sådan talan får föras, om den oriktiga uppgiften ej har godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet, och skall väckas inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.	
	27 a § *Är omständigheterna mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, skall uttagsprocenten sänkas till femton.*
	27 b § *Är omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art försvårande, skall uttagsprocenten höjas till femtio eller åttio. Därvid skall bland annat beaktas* *1. om uppgiftsskyldigheten för skatteperioden eller tidigare skatteperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,* *2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,* *3. om åtgärd har vidtagits med kilometerräknarapparaturen så att körsträcka för fordonet inte har registrerats,* *4. om bevismedel som är av betydelse för fastställande av vägtrafikskatt har undanhållits, samt* *5. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift.*
	27 c § *Beskattningsmyndigheten prövar fråga om skattetillägg i samband med att efterbeskattning sker för den skatteperiod som sanktionen avser.* *Beskattningsmyndigheten prövar även fråga om skattetillägg i fall som avses i 27 § andra stycket.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 d §

Har omständighet eller bevis, som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, kommit till beskattningsmyndighetens kännedom först sedan beslut om efterbeskattning har meddelats, får beskattningsmyndigheten oavsett vad som föreskrivs i 27 c § besluta om påföring eller höjning av tillägg, om det belopp på vilket tillägget skall beräknas ingår i beskattningen.

Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas inom ett år från utgången av den månad då beskattningsmyndigheten fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenheten ägde rum.

27 e §

Uppgår skattetillägg eller det sammanlagda beloppet av flera skattetillägg som samtidigt skall fastställas för en skattskyldig inte till 50 kronor, påförs inte skattetilägg.

27 f §

I fråga om skattetillägg skall i övrigt tillämpas bestämmelserna i 16 § första stycket, 17 § första stycket, 18, 24, 25 och 28 §§, 29 § andra stycket, 30 § andra stycket, 33 § första stycket samt 34 § lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

27 g §

Bestämmelserna i 27 a § samt bestämmelserna i 24 och 25 §§ lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning skall beaktas i ärende eller mål om skattetillägg även om yrkande om detta inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Vidtas ändring i tidigare beslut om skatt, skall den myndighet som beslutar ändringen även vidta därav föranledd nedsättning av skattetillägg.

28 §

Har vederbörlig uppgift för skatteperiod om körsträcka för kilometerskattepliktigt fordon inte kommit in inom föreskriven tid skall erinran om uppgiftsskyldigheten och om förseningsavgift sändas till den som ägde fordonet vid utgången av skatteperioden, om ej annat följer av andra stycket.

Har i fall som avses i första stycket ägaren underlåtit att inom föreskriven tid lämna uppgift för skatteperiod om fordonets körsträcka för minst en av de tre närmast föregående skatteperioderna påför beskattningsmyndigheten ägaren förseningsavgift. Detsamma gäller om ägaren har anmanats att lämna uppgift om körsträcka men ej efterkommit anmaningen inom tid som har föreskrivits i denna.

Förseningsavgift enligt andra stycket utgår med 100 kronor. Avgiften bestäms dock till 200 kronor om förseningsavgift har påförts för minst en av de tre närmast föregående skatteperioderna eller om förseningen avser uppgift som ägaren har anmanats att lämna.

Fråga om förseningsavgift prövas av beskattningsmyndigheten. I fråga om förseningsavgift skall *37 f § första och tredje styckena samt 37 h § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning* tillämpas. *Utöver vad som föreskrivs i nämnda 37 f § första stycket gäller att* förseningsavgifter avseende samma fordonsägare för en och samma skatteperiod får *nedsättas* till 500 kronor eller, i fall som avses i tredje stycket andra meningen, 1 000 kronor.	Fråga om förseningsavgift prövas av beskattningsmyndigheten. I fråga om förseningsavgift *gäller i tillämpliga delar 18 §, 25 § första stycket, 29 § första stycket, 30 § första stycket, 33 § första stycket samt 34 § lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.* Förseningsavgifter avseende samma fordonsägare för en och samma skatteperiod får *sättas ned* till 500 kronor eller, i fall som avses i tredje stycket andra meningen, 1 000 kronor.

31 §

Mot beslut som avses i 23–27 §§, 28 § andra eller tredje stycket eller 40 § eller som avser rättelse eller utdömande av vite får skattskyldig och allmänt ombud föra talan genom besvär hos kammarrätt.

Mot beslut enligt 16 § andra stycket andra meningen eller 21 § fjärde stycket tredje meningen får skattskyldig föra talan genom besvär hos regeringen.

Bestämmelserna i 40 och 45 §§ lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning gäller i tillämpliga delar besvär i fråga som avses i första stycket.

Allmänt ombud får föra talan till skattskyldigs förmån.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	I fråga om talan mot beslut enligt 27 § och 28 § andra och tredje styckena skall utöver vad som angivits i första stycket bestämmelserna i 37 §, 38 § första stycket samt 40 och 41 §§ lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning tillämpas. I fall som avses i 38 § första stycket den lagen skall yrkandet framställas hos beskattningsmyndigheten och ha kommit in till myndigheten senast det femte året efter utgången av det skatteår som skatten avser. Den skattskyldige har dock alltid rätt att framställa yrkandet inom ett år från det beslutet om tillägg vann laga kraft.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas beträffande felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum efter ikraftträdandet. Äldre lydelse av bestämmelserna tillämpas fortfarande beträffande felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

14 Förslag till
Lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter

Härigenom föreskrivs följande.

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag gäller vid avgiftspåföring enligt lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

2 §

I denna lag förstås med

avgiftssanktion: förseningsavgift och avgiftstillägg,

sanktionsgrundande belopp: belopp som skall ligga till grund för beräkning av sanktionsunderlag,

sanktionsunderlag: avgiftsbelopp som skall ligga till grund för beräkning av avgiftssanktion,

uttagsprocent: den procentsats av sanktionsunderlaget efter vilken avgiftstillägg skall beräknas,

revision: taxeringsrevision enligt 56 § taxeringslagen (1956:623), skatterevision enligt 28 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, granskning enligt 9 § lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, revision enligt 7 § tredje stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt revision enligt 78 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272).

I denna lag använd beteckning, som även förekommer i lagen om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om socialavgifter, har samma innebörd som i den lagen.

49 b § andra stycket

Om *ej* annat framgår av *43–49 a §§ skola bestämmelserna i denna lag om*

3 §

Bestämmelserna i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt la-

Nuvarande lydelse enligt AVGL

arbetsgivares avgift i tillämpliga delar *gälla* även *beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift.*

49 b § första stycket

Vid *tillämpningen 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.

44 § första stycket

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.*

44 § första stycket

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.

Föreslagen lydelse

gen (1981:691) om socialavgifter, med undantag av 13 och 14 §§, gäller i tillämpliga delar *i fråga om avgiftssanktion,* om *inte* annat framgår *av vad som föreskrivs* i denna lag.

4 §

Meddelande, som *har* lämnats för arbetsgivare som är juridisk person, skall vid tillämpning av *denna lag* anses *vara lämnat* av arbetsgivaren om det *inte* var uppenbart att uppgiftslämnaren *har* saknat behörighet att företräda arbetsgivaren.

Arbetsgivare skall vid tillämpning av denna lag anses ha lämnat arbetsgivaruppgift, om av honom undertecknad blankett för sådan uppgift med beloppsmässig upplysning till ledning för beräkning av avgiftsunderlaget har kommit in och det inte av meddelande som har lämnats i samband därmed uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara arbetsgivaruppgift.

Förseningsavgift

5 §

Har arbetsgivare, som har att *lämna* arbetsgivaruppgift, *inte kommit in med* sådan uppgift *vid den tidpunkt då arbetsgivaruppgiften senast skall ha lämnats, påförs* honom förseningsavgift *enligt 6 eller 7 §.*

Sanktionsunderlaget är den fastställda arbetsgivaravgiften.

6 §

Förseningsavgiften är

1. om arbetsgivaruppgiften har kommit in inom två månader från den tidpunkt då den senast skulle ha lämnats och avgift enligt 3 inte skall utgå:

a) 100 kronor, om sanktionsunderlaget inte överstiger 10 000 kronor,

b) 200 kronor, om sanktionsunderlaget överstiger 10 000 kronor,

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

2. om arbetsgivaruppgiften har kommit in efter utgången av den vid 1 angivna tidrymden och avgift enligt 3 inte skall utgå:

dubbelt så stor som avgiften enligt 1 a)–b) för där angivna fall, samt

44 § andra stycket

Har arbetsgivaren *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 100 kronor.*

3. om arbetsgivaren *har fått del av* anmaning *att lämna* arbetsgivaruppgift *men inte kommit in med arbetsgivaruppgiften* inom den *särskilt föreskrivna* tiden:

tre gånger *så stor som avgiften enligt 1 a)–b) för där angivna fall.*

7 §

Har arbetsgivare kommit in med arbetsgivaruppgift, som han inte har undertecknat, och har han inte fått del av anmaning att fullständiga uppgiften med sin underskrift, skall vid tillämpning av 6 och 7 §§ arbetsgivaruppgiften anses vara avlämnad den dag då den kom in. Detsamma gäller om sådan arbetsgivaruppgift efter anmaning har fullständigats med underskrift och kommit in inom den särskilt föreskrivna tiden.

Har arbetsgivare, som har fått del av anmaning att fullständiga inlämnad arbetsgivaruppgift med sin underskrift, inte fullgjort detta inom den särskilt föreskrivna tiden, beräknas förseningsavgiften enligt 7 § 3.

Avgiftstillägg vid oriktig uppgift

43 §

Har arbetsgivare i *arbetsgivaruppgift eller* annat skriftligt meddelande, *avlämnat* till ledning *vid beräkning* av hans avgiftsunderlag, lämnat uppgift som befinnes oriktig, *påföres* honom avgiftstillägg *med tjugo procent av* den arbetsgivaravgift som *ej* skulle ha *påförts* om den oriktiga uppgiften godtagits.

8 §

Har arbetsgivare i skriftligt meddelande till ledning *för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans avgiftsunderlag* lämnat uppgift som befinnes oriktig *och som, om den godtagits, hade medfört att arbetsgivaravgift hade debiterats med för lågt belopp, påförs* honom avgiftstillägg.

Sanktionsunderlaget är den arbets-

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	givaravgift som *inte* skulle ha *debiterats* om den oriktiga uppgiften *hade* godtagits.
	Avgiftstillägg vid skönsberäkning
43 a §	9 §
Har arbetsgivaruppgift *lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 10 §, påföres* arbetsgivaren avgiftstillägg *med tjugo procent av det avgiftsbelopp* som *till följd av uppskattningen påföres arbetsgivaren utöver den avgift som eljest skulle ha påförts honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från arbetsgivaren skall dock avgiftstillägg utgå enligt bestämmelserna i 43 §.*	Har *avgiftsunderlag för* arbetsgivaravgift *fastställts genom skönsberäkning, påförs* arbetsgivaren avgiftstillägg. *Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift* som *debiteras på grund av den skönsmässiga höjningen.*
	Avgiftstillägg vid skönsbestämning
43 b §	10 §
Har avgiftsunderlag *uppskattats med stöd av 10 § på grund av att arbetsgivaruppgift ej avlämnats, påföres* avgiftstillägg, om arbetsgivaruppgift *ej inkommit trots att* anmaning *utsänts* till *arbetsgivaren. Tillägget beräknas till tjugo procent av det avgiftsbelopp* som *till följd av uppskattningen påföres utöver den avgift som skulle ha påförts enligt skriftliga uppgifter, som arbetsgivaren lämnat till ledning för riksförsäkringsverkets beslut om avgiftsunderlag. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från arbetsgivaren skall avgiftstillägg utgå enligt bestämmelserna i 43 §.*	Har avgiftsunderlag *fastställts genom skönsbestämning, påförs arbetsgivaren* avgiftstillägg, om anmaning *att lämna* arbetsgivaruppgift *har sänts* till *honom.* *Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift* som *debiteras på grund av den skönsmässiga höjningen. Om beräkning av sanktionsunderlaget i särskilt fall föreskrivs i 12 §.*
43 c §	11 §
Beslut om avgiftstillägg enligt 43 b § skall undanröjas av riksförsäkringsverket, om arbetsgivaruppgift *inkommit* inom *tre veckor* från den dag då arbetsgivaren *fått* del av *beslutet.*	*Avgiftstillägg vid skönsbestämning, som inte grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning,* skall *utom i fall som avses i tredje stycket undanröjas,* om arbetsgivaruppgift *har*

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

kommit in till lokal skattemyndighet, riksförsäkringsverket *eller försäkringsdomstol* inom *två månader* från den dag, då arbetsgivaren *fick* del av *beslut om tillägget.*

Har arbetsgivaruppgiften kommit in efter den i första stycket angivna tidrymden men inom sex månader från den tidpunkt då arbetsgivaren fick del av beslutet, skall tillägget, i den mån annat inte framgår av tredje stycket, sättas ned till tjugo procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts.

Har skönsbestämning som ligger till grund för beslut om avgiftstillägg enligt första stycket helt eller delvis fastställts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision och har arbetsgivaruppgiften kommit in inom tid som anges i första eller andra stycket, skall tillägget sättas ned till sextio procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts.

Avgiftstillägg i särskilda fall

12 §

Har avgiftsunderlag fastställts genom skönsbestämning och fastställs högre avgiftsunderlag med ledning av arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande som har kommit in från arbetsgivaren först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av vederbörande myndighet eller sedan revision har beslutats, påförs avgiftstillägg för den del av höjningen som oberoende av meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av kontrollmaterialet eller revisionen. Bestämmelsen tillämpas dock endast i den mån den för låga fastställelsen av avgiftsunderlaget beror på arbetsgivarens försummelse.

Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift som debiteras på grundval

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

av det sanktionsgrundande beloppet enligt första stycket utöver den arbetsgivaravgift som har debiterats med stöd av beslutet om skönsbestämning.

13 §

Har anmaning sänts till arbetsgivare att i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat komma in med skriftlig upplysning, som avses i 7 § andra stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, eller handling enligt samma lagrum, men har han inte kommit in med upplysningen eller handlingen inom den i anmaningen angivna tiden eller inom sådan tid därefter, att den har kunnat beaktas vid beslutet om avgiftsunderlag och frångås uppgiften utan att oriktig uppgift anses föreligga, påförs honom avgiftstillägg.

Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift som inte skulle ha fastställts om uppgiften hade godtagits.

Tillägget skall undanröjas, om upplysningen eller handlingen har kommit in inom två månader från det arbetsgivaren fick del av beslutet om tillägg.

14 §

Har arbetsgivare inte gjort anmälan enligt bestämmelserna i 23 § första stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter trots att sådan skyldighet uppenbarligen har förelegat och har detta föranlett att preliminär arbetsgivaravgift inte har kunnat debiteras, påförs honom avgiftstillägg.

Sanktionsunderlaget är den slutliga eller tillkommande arbetsgivaravgift mot vilken den ifrågavarande preliminära avgiften skulle ha räknats av, om den hade fastställts.

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	Undantag från påföring av avgiftssanktion
43 d § första stycket	15 §
Avgiftstillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller missskrivning, *som* uppenbart framgår av *arbetsgivaruppgift eller annat* skriftligt meddelande *från arbetsgivaren.*	Har *arbetsgivare lämnat oriktig uppgift* i skriftligt meddelande *påförs inte avgiftstillägg, om det av meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta* uppenbart framgår *att uppgiften beror på* felräkning eller misskrivning. *Tillägg påförs inte heller om arbetsgivaren i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om avgiftsunderlaget trots den oriktiga uppgiften eller om det av meddelandet eller handlingen framstår som uppenbart att uppgiften inte kan godtas.* *Avser oriktig uppgift värde av utgiven naturaförmån påförs avgiftstillägg endast om felaktigheten gäller uppgift i sak eller naturaförmånen med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt.*
43 d § andra stycket	16 §
Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift, *utgår icke* avgiftstillägg.	Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift *eller frivilligt lämnat sådan uppgift att arbetsgivaravgift kan debiteras med ledning av uppgiften, påförs inte* avgiftstillägg. *Avgiftstillägg enligt 14 § påförs inte om arbetsgivaren frivilligt har gjort anmälan enligt 23 § första stycket lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller på annat sätt givit sig till känna för avgiftspåföring.*
48 § andra stycket	17 §
Avgiftstillägg och förseningsavgift må ej påföras sedan arbetsgivaren avlidit.	*Sedan* arbetsgivaren *har* avlidit *får beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.*

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

Beräkning av sanktionsunderlaget i visst fall

18 §

Vid påföring av avgiftstillägg på grund av höjning av avgiftsunderlag får det sanktionsgrundande beloppet inte bestämmas till mer än skillnaden mellan det fastställda avgiftsunderlaget och det avgiftsunderlag som skulle ha fastställts, om höjningen inte hade beslutats. Godtas sådant kvittningsyrkande beträffande avgiftsunderlagets storlek som arbetsgivaren har framställt sedan han fått kännedom om att höjningen beslutats eller ifrågasatts, skall detta räknas honom till godo när det sanktionsgrundande beloppet bestäms.

Uttagsprocent

19 §

Avgiftstillägg utgår, om inte annat framgår av 20–24 §§,

1. med trettio procent av sanktionsunderlaget i fall som avses i 8, 9, 12 eller 14 §, samt

2. med femtio procent av sanktionsunderlaget i fall som avses i 10 eller 13 §.

20 §

Avgiftstillägg utgår med tio procent av sanktionsunderlaget i fall då tillägget avser belopp som felaktigt har dragits av för visst utgiftsår i stället för rätteligen närmast föregående eller efterföljande utgiftsår eller lönesumma som felaktigt har utelämnats visst utgiftsår men i stället har redovisats för närmast föregående eller efterföljande utgiftsår eller som med hänsyn till omständigheterna måste antas komma att redovisas för det närmast efterföljande utgiftsåret.

Nuvarande lydelse enligt AVGL

Föreslagen lydelse

21 §

Avgiftstillägg utgår med femton procent av sanktionsunderlaget i fall då tillägget avser oriktig uppgift, som har rättats eller hade kunnat rättas på grund av till lokal skattemyndighet inkommen kontrolluppgift som det enligt taxeringslagen (1956:623) åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

22 §

Är omständigheterna mildrande med hänsyn till arbetsgivarens bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, skall uttagsprocenten i fall som avses i 19 § 1 sänkas till hälften. Bestämmelsen får tillämpas även i fall som avses i 19 § 2 , dock endast om arbetsgivaruppgiften har kommit in.

23 §

Är omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art försvårande, skall uttagsprocenten höjas till trettio, femtio eller åttio. Därvid skall bland annat beaktas

1. om uppgiftsskyldigheten för utgiftsåret eller tidigare utgiftsår har åsidosatts i väsentligt hänseende,

2. om sanktionsunderlaget uppgår till betydande belopp,

3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift, eller

4. om skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende.

24 §

Har arbetsgivare rättat oriktig uppgift innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande om höjning av avgiftsunderlaget har sänts till honom med anledning av uppgiften och påförs

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	honom trots detta avgiftstillägg för den oriktiga uppgiften, skall tillägget utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats. Vad nu har sagts gäller dock inte om rättelsen har skett först sedan beträffande det ifrågavarande utgiftsåret räkenskaper eller annat sådant underlag har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.
	Eftergift
45 §	25 §
Avgiftstillägg och förseningsavgift må helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten kan *antagas* ha sådant samband med arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som *säges* i första *punkten.*	*Avgiftssanktion får efterges* om felaktigheten eller underlåtenheten kan *antas* ha sådant samband med arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Detsamma gäller, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad *sägs* i första *meningen.*
Avgiftstillägg *må helt eftergivas* även i det fall då *belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten* är att anse som ringa.	Avgiftstillägg *får efterges* även i fall då *sanktionsunderlaget* är att anse som ringa.
	Beslutande myndighet m. m.
46 § första stycket	26 §
Fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift prövas av riksförsäkringsverket.	*Riksförsäkringsverket prövar fråga om avgiftssanktion.*
	Riksförsäkringsverket får påföra avgiftssanktion endast i samband med bestämmande av avgiftsunderlag, om annat inte framgår av 27–29 §§.
	27 §
	Finner riksförsäkringsverket att beslut om avgiftssanktion har blivit felaktigt på grund av felräkning, misskriv-

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	ning eller annat uppenbart förbiseende, skall verket ändra sitt beslut, om felaktigheten inte är att anse som ringa. Beslutas på grund därav höjning av avgiftstillägg enligt 10 § eller 13 § första stycket gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 11 § och 13 § tredje stycket i fråga om höjningen av tillägget.
	Ändring får inte ske efter utgången av sjätte året efter utgången av utgiftsåret. Påfört tillägg får dock ändras till arbetsgivarens förmån inom ett år från det beslutet om tillägg vann laga kraft.
	28 §
	Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av avgiftstillägg kommit till riksförsäkringsverkets kännedom först efter utgången av den tid som gäller för påföring av tillägg, får verket besluta om påföring eller höjning av tillägg, dock endast om sanktionsunderlaget har föranlett avgiftspåföring.
	Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas inom ett år från utgången av den månad då riksförsäkringsverket fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då arbetsgivarens förfarande eller underlåtenhet ägde rum.
	29 §
	Har arbetsgivare åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § skattebrottslagen (1971:69) får riksförsäkringsverket, oavsett av vad som annars gäller om dess rätt att påföra avgiftstillägg, besluta om påföring eller höjning av tillägg i anledning av den gärning som åtalet avser.
	Fråga om beslut enligt första stycket skall prövas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes.

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	Tillägg som har påförts eller höjts med stöd av vad nu har sagts skall undanröjas eller sättas ned av riksförsäkringsverket till den del åtalet inte bifalls.
	Beslut m. m.
	30 §
	Har som villkor för påföring av avgiftssanktion i denna lag föreskrivits att arbetsgivaren har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, skall anmaningen upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen.
46 § andra stycket	
Innan *fråga om avgiftstillägg avgöres* skall arbetsgivaren beredas tillfälle att yttra sig, om *ej* hinder möter *däremot.*	Innan *riksförsäkringsverket beslutar påföring eller höjning* av *avgiftstillägg* skall arbetsgivaren beredas tillfälle att yttra sig, om *inte* hinder möter.
49 § första stycket	31 §
Bestämmelserna *om eftergift skola* beaktas även om yrkande *härom ej* framställts i den mån det *föranledes* av vad som förekommit i ärendet om *avgiftstillägg eller förseningsavgift.*	Bestämmelserna *i 22, 24 och 25 §§ skall* beaktas även om yrkande *om detta inte har* framställts i den mån det *föranleds* av vad som har förekommit i ärendet *eller målet* om *avgiftssanktion.*
	I ärende eller mål om avgiftstillägg får storleken av sanktionsunderlaget omprövas till arbetsgivarens förmån även om avgiftsunderlaget inte är föremål för prövning i sak.
49 § andra stycket	32 §
Om avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift *nedsättes,* skall även *vidtagas* därav föranledd ändring i beslut om *avgiftstillägg eller förseningsavgift.*	Beslutar *riksförsäkringsverket eller försäkringsdomstol att sätta ned* avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift skall *riksförsäkringsverket eller domstolen* vidta därav föranledd ändring i beslut om *avgiftssanktion.*

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	33 §
	I beslut om avgiftssanktion skall anges sanktionsunderlaget och sanktionens storlek samt beträffande avgiftstillägg, skälen för beslutet, tillämpligt lagrum och uttagsprocenten.
	Beslut om avgiftstillägg enligt 10 § eller 13 § första stycket skall upplysa om tillämpliga bestämmelser i 11 § och 13 § tredje stycket.
	Arbetsgivares besvärsrätt
	34 §
	I fråga om arbetsgivares besvär över riksförsäkringsverkets beslut om avgiftssanktion gäller bestämmelserna i 36 och 38 §§ lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.
47 §	35 §
Arbetsgivares yrkande *beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift* skall, *oavsett* vad som *eljest föreskrivs* om *besvär,* prövas om beslutet om avgiftsunderlaget *icke* vunnit laga kraft.	Arbetsgivares yrkande *i fråga om avgiftssanktion* skall *utan hinder av* vad som *annars gäller* om *hans besvärsrätt* prövas, om beslutet om avgiftsunderlaget *inte har* vunnit laga kraft.
	Debitering m. m.
	36 §
	Avgiftssanktion debiteras som slutlig eller tillkommande arbetsgivaravgift enligt bestämmelserna i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.
49 a §	37 §
Avgiftstillägg och förseningsavgift angivas i helt *antal kronor* så att öretal *bortfaller.* Avgiftstillägg *under ett-hundra kronor påföres ej.*	*Avgiftssanktion anges* i helt *krontal* så att öretal *faller bort.* Avgiftstillägg, *som inte uppgår till 50 kronor, debiteras inte. Avgiftssanktion tillfaller* statsverket.
Avgiftstillägg och förseningsavgift tillfalla statsverket.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984. Lagen tillämpas inte beträffande felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

15 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter[1]

dels att 43, 43 a–43 d, 44–49 och 49 a–49 b §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 43 § skall utgå,

dels att 7, 10 och 23 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 7 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

7 §[2]

Arbetsgivare, som icke inom föreskriven tid har avlämnat arbetsgivaruppgift eller uppgift som avses i 5 § andra stycket, får anmanas att inkomma med de felande handlingarna. Är avlämnad arbetsgivaruppgift ofullständig, får arbetsgivaren anmanas att komplettera densamma.

Efter *anmaning är* arbetsgivare och arbetstagare *skyldiga* att *i den omfattning och inom den tid, som i anmaningen har angivits,* meddela de upplysningar som finnes erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren. Arbetsgivare och arbetstagare skall *tillika* efter *anmaning* förete alla handlingar som finnes erforderliga för sådan beräkning, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto.

Det åligger arbetsgivare och arbetstagare att efter *anmodan* meddela de upplysningar som finnes erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren. Arbetsgivare och arbetstagare skall efter *anmodan* förete alla handlingar som finnes erforderliga för sådan beräkning, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto. *Anmodan enligt detta stycke får meddelas i form av anmaning.*

För kontroll av att arbetsgivare har fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt denna lag får revision verkställas hos arbetsgivare, som avses i 78 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272). Beslut om revision meddelas av riksförsäkringsverket, riksskatteverket, länsstyrelse eller lokal skattemyndighet. I övrigt gäller i fråga om revision i tillämpliga delar bestämmelserna i 56 och 58 §§ taxeringslagen (1956:623).

Anmaning som avses i denna paragraf utfärdas av riksförsäkringsverket, riksskatteverket, länsstyrelse eller lokal skattemyndighet.

I anmaning får vite föreläggas. Vite får dock ej föreläggas i fall som avses i andra stycket andra meningen.

Talan mot beslut om revision får ej föras.

7 a §

Det åligger varje arbetsgivare att till ledning för beräkning av sitt avgiftsunderlag, utöver vad blanketten för ar-

[1] Lagen omtryckt 1974:938.
Senaste lydelse av 43, 43 a–43 d, 44–49, 49 a och 49 b §§ 1978:200.
Lagens rubrik 1981:696.

[2] Senaste lydelse 1978:321.

Nuvarande lydelse enligt AVGL	*Föreslagen lydelse*
	betsgivaruppgiften föranleder, i anslutning till arbetsgivaruppgiften lämna de uppgifter som är av betydelse för att avgiftsunderlaget skall kunna bestämmas till rätt belopp.
	Arbetsgivaren ansvarar för att de uppgifter, som han har lämnat till ledning för beräkning av sitt avgiftsunderlag, är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om avgiftsunderlaget. Detsamma gäller i motsvarande mån uppgifter som skall lämnas i anmälan enligt 23 § första stycket.
10 §	
Har arbetsgivaruppgift *ej avlämnats eller* kan, på grund av brister i sådan uppgift, i bokföring eller i anteckningar om utgivna löner avgiftsunderlag *icke* tillförlitligen beräknas, skall avgiftsunderlaget uppskattas *efter vad* med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning *finnes* skäligt.	Har *arbetsgivare kommit in med arbetsgivaruppgift, men* kan på grund av brister i sådan uppgift, i bokföring, eller anteckningar om utgivna löner, avgiftsunderlag *inte* tillförlitligen beräknas, skall avgiftsunderlaget, *sedan iakttagna felaktigheter har rättats i arbetsgivarens uppgifter, genom skönsmässig höjning* uppskattas *till belopp som* med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning *kan anses vara* skäligt *(s k ö n s b e r ä k n i n g).*
	Har arbetsgivare inte kommit in med arbetsgivaruppgift, skall, sedan iakttagna felaktigheter har rättats i de uppgifter, som han kan ha lämnat, uppskattning ske enligt vad som sägs i första stycket (s k ö n s b e s t ä m n i n g).
23 §	
Arbetsgivare, vilkens löneutgifter för år räknat *överstiga eller kunna* beräknas *komma att överstiga femtusen* kronor, är skyldig att *snarast* till riksförsäkringsverket göra anmälan härom.	Arbetsgivare, vilkens löneutgifter för år räknat *kan* beräknas överstiga *tretusen* kronor, är *skyldig att inom två månader efter det att verksamheten påbörjats* till riksförsäkringsverket göra anmälan härom.
	Anmälningsskyldighet enligt första stycket föreligger även vid väsentligt utökad verksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984 och tillämpas första gången i fråga om utgiftsår för vilket arbetsgivaruppgift skall lämnas efter ikraftträdandet. De upphävda bestämmelserna i 43, 43 a–43 d, 44–49 och 49 a –49 b §§ tillämpas fortfarande i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift på grund av felaktighet eller underlåtenhet som har ägt rum före ikraftträdandet.

16 Förslag till
Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69)
dels att 2 och 12 §§ skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 6 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Den som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift påföres med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp dömes för *skattebedrägeri* till fängelse i högst två år.	
Detsamma gäller den som med *avsikt* att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp *påföres honom* eller den han företräder.	Detsamma gäller den som med *uppsåt* att skatt eller avgift *inte* skall påföras *eller påföras* med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att *han* eller den han företräder *undgår påföring eller påförs skatt eller avgift med* för lågt belopp.
	6 a §
	Vid beräkning av undandragen skatt enligt 2–6 §§ avseende inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering skall bestämmelserna i 22 § lagen (1900:00) om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen tillämpas.
12 §	
Ansvar enligt 2–9 § inträder *ej* för den som frivilligt *vidtager åtgärd som leder till* att *skatten eller avgiften* kan påföras eller tillgodoräknas med *rätt belopp*.	Ansvar enligt 2–9 § inträder *inte* för den som frivilligt *har rättat oriktig uppgift eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt* eller avgift kan påföras eller tillgodoräknas *honom* med ledning av *uppgiften*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1984.

1 Direktiven m. m.

Utredningens direktiv innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 13 februari 1975 av dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng. De finns i sin helhet återgivna i utredningens delbetänkande (SOU 1977:6) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet, 1, Eftergift och besvär, m. m. (s. 59).

Utredningens uppdrag avser en översyn av reglerna om skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift. Enligt direktiven skall översynen avse såväl de materiella som formella reglerna i detta sanktionssystem.

I direktiven nämns vissa frågeställningar som särskilt bör uppmärksammas. Utredningen bör sålunda särskilt behandla de problem som har uppstått i den praktiska tillämpningen vid avgörandet av frågan huruvida en skattskyldig har framställt ett yrkande eller lämnat en oriktig uppgift till taxering. I detta sammanhang bör övervägas huruvida de speciella förhållandena på den indirekta beskattningens område motiverar en särskild reglering. Vidare bör klarläggas huruvida skattetillägget i det fall detta fungerar som vite har haft en tillfredsställande effekt mot bakgrund av det syfte, som det skall tillgodose. Utredningen bör pröva huruvida skatte- och avgiftstilläggen står i rätt förhållande till de förseelser som de generellt skall träffa. Översynen skall avpassas till statsmakternas ställningstagande vad gäller frågan om vilken myndighet som i första instans skall besluta om skattetillägg och förseningsavgift enligt TL.

Skatteutskottet uttalade i sitt betänkande SkU 1975:31 att utredningen om möjligt med förtur borde behandla frågan om jämkning av skattetillägg. Bl. a. med hänsyn till detta beslöt utredningen att fullgöra sitt uppdrag etappvis. I delbetänkandet SOU 1977:6 lade utredningen fram förslag som avsåg möjligheten att i vissa fall helt eller delvis efterge skatte- och avgiftstillägg. Vidare föreslogs att skattetillägg enligt TL skulle tas ut efter 25 i stället för 50 % i det fall möjlighet till att rätta felaktig uppgift med ledning av vid taxeringen normalt tillgängligt kontrollmaterial är stor. Slutligen föreslogs författningsändringar av processuellt slag. I delbetänkandet behandlades inte frågan om den normala sanktionsnivån kunde anses rimlig och inte heller behovet av att differentiera denna utöver vad utredningen föreslagit för det nyssnämnda fallet.

Utredningens förslag om lägre skattetillägg enligt TL i vissa fall föranledde lagstiftning utan föregående remissbehandling (prop. 1976/77:92, SkU 1976/77:38, rskr. 1976/77:104, SFS 1977:118).

Sedan utredningens förslag remissbehandlats lades prop. 1977/78:136 fram

med ytterligare förslag på grundval av betänkandet. Därvid godtogs inte utredningens förslag om hälfteneftergift av skatte- och avgiftstillägg. Beträffande propositionens förslag i övrigt skall här endast nämnas att de generella sanktionsnivåerna för tillägg enligt TL borde sänkas från 50 och 25 till 40 resp. 20 %. Ett av utredningen framlagt förslag om annan beräkning av skattetillägg för oriktig uppgift vid kvittningsinvändning från den skattskyldiges sida avvisades.

I propositionen uppdrogs åt utredningen att utreda följande frågor utöver dem som direktiven avser, nämligen frågan om införande av en spärregel vid särskilt höga skatte- och avgiftstillägg (s. 142), om lägre skattetillägg i det fall en oriktig uppgift framstår som mer eller mindre uppenbar (s. 149) samt frågan om lägre skattetillägg vid periodiseringsfel (s. 150). Det framhölls också i propositionen, att utredningen inom ramen för sina direktiv är oförhindrad att ta upp till prövning de synpunkter och förslag som har kommit fram vid remissbehandlingen av utredningens betänkande (s. 143).

Skatteutskottet delade uppfattningen att utredningen borde överväga huruvida en spärregel mot beloppsmässigt särskilt höga skatte- och avgiftstillägg borde införas (SkU 1977/78:50 s. 47 och 48) och hade intet att erinra mot propositionens uttalande om de ytterligare frågor som utredningen borde behandla. Utskottet hade däremot en annan uppfattning än den som hade redovisats i propositionen i fråga om utredningens förslag om beräkning av skattetillägg vid kvittningsinvändning från skattskyldig. Utskottet godtog i princip utredningens förslag i denna del (s. 53) och ansåg liksom utredningen att en ändring i kvittningspraxis kunde genomföras utan lagbestämmelse. Propositionens lagförslag godtogs av utskottet i oförändrat skick. Utskottets hemställan bifölls av riksdagen (rskr. 263, SFS 1978:196). Vissa ändringar har dessutom gjorts i sanktionssystemet enligt TL genom SFS 1979:175.

Den nämnda propositionen innehåller vissa uttalanden utöver de angivna som får anses ha principiell betydelse för utredningens arbete.

Med anledning av den av vissa remissinstanser framförda uppfattningen att skattetillägg inte borde påföras när oriktig uppgift har rättats med hjälp av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial uttalades i propositionen, att skattetillägget generellt sett har funktionen att stryka under vikten av omsorg och noggrannhet vid fullgörandet av uppgiftsskyldigheten. Mot denna bakgrund ansåg sig departementschefen inte kunna biträda uppfattningen att man från påföring av skattetillägg helt borde ta undan felaktigheter av nu avsett slag (s. 149). I propositionen avvisades också förslaget från vissa remissinstanser att skattetillägg borde efterges, om felet inte hade varit ägnat att leda till lägre skatt, dvs. att felet inte kunde undgå upptäckt vid taxeringen. Som skäl härför åberopades att en regel om eftergift i sådant fall inte var förenlig med den bedömning som hade föranlett att skattetillägg även i fortsättningen skulle påföras i de nämnda kontrolluppgiftsfallen (s. 156).

I remissvaren har förts fram åtskilliga synpunkter och förslag utöver sådana som avser spörsmål vilka utredningen har att behandla enligt uttalanden i propositionen. Följande synpunkter från remissinstanser får anses särskilt beaktansvärda.

Några remissinstanser har föreslagit principiellt annorlunda utformade beräkningsgrunder för skattetillägg (s. 98). Två förslag har framförts. Det ena

tar sikte på beräkningen av alla typer av skattetillägg enligt TL. RSV har beträffande dessa ifrågasatt – för den händelse de skall tas ut efter differentierade procentsatser – om man inte borde gå över till den beräkningsgrund som föreslogs av skattestrafflagutredningen, nämligen att underlaget för avgiftsberäkningen skall utgöras av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten och att skattetillägg skall utgå i procent av det undanhållna beloppet (s. 98). Samma förslag har framförts av Lantbrukarnas skattedelegation.

Det andra förslaget avser skattetillägg för oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial (s. 99). RSV har förklarat att man i det nu avsedda fallet bör kunna tänka sig att använda fasta ordningsbotsliknande skattetillägg om några hundratal kr. eller, när det rör mera betydande belopp, fasta avgifter enligt en skala från kanske 1 000 till 10 000 kr. Samma förslag har framförts av Lantbrukarnas skattedelegation.

Några remissinstanser har förespråkat att fler överträdelser mot skatte- och avgiftsförfattningarna bör lämnas över till åtal (s. 90). RSV har uttalat att de grövre fallen av skatteundandragande bör bedömas straffrättsligt. Det skattetillägg som skall träffa och utgöra en rimlig sanktion mot förseelser mot uppgiftsplikten måste ersättas med kraftigare påföljder. Enligt RSV är det från den synpunkten olyckligt att åtalsfrekvensen nu har tenderat att bli så låg. Samma uppfattning har förts fram av LST i Stockholms län. Liknande synpunkter har anförts av Lantbrukarnas skattedelegation och Sveriges företagares riksförbund som motiv för sänkning av sanktionsnivån för skattetillägg.

Vissa remissvar innehåller uppslag till differentierade skattetillägg, som bygger på en ordning med ett lågt tillägg i normalfallet och ett förhöjt sådant i grövre fall (s. 96). Från LO och TCO har rests krav på att sanktionsnivån inom den indirekta beskattningen anpassas till vad som gäller enligt TL (s. 97).

Slutligen bör nämnas att ett par remissinstanser har kritiserat det förhållandet att skattetillägg kan elimineras genom att den skattskyldige yrkar avdrag som kan hänföras till valfritt beskattningsår.

Utredningen kommer i det följande först att behandla vissa frågor av allmän karaktär och därefter redovisa sina överväganden och förslag för varje beskattningsområde resp. avgiftsområdet.

2 Allmänna synpunkter

2.1 Sanktionssystemets funktion

Som det ofta har framhållits bygger beskattningsförfarandet i vårt land i stort sett på de skriftliga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden, som den enskilde har att lämna till ledning för beskattningen. Det är därför av stor vikt att dessa uppgifter är riktiga och fullständiga, detta inte minst av det skälet att de förutsätts vara korrekta tills det av omständigheterna framgår att så inte är fallet. Det allmänna har med andra ord bevisbördan för att uppgifterna är oriktiga. Det skatteadministrativa sanktionssystemet är avsett att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.

Frågan om samhällets reaktion mot bristfälligt fullgörande av den medborgerliga skyldigheten att lämna uppgifter till beskattningsmyndighet har vid upprepade tillfällen under 1900-talet varit föremål för statsmakternas överväganden och lagstiftningsåtgärder, t. ex. i förarbetena till och straffbestämmelserna i 1902 och 1907 års förordningar om inkomstskatt, 1910 års förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, 1921 års taxeringsförordning, 1928 års taxeringsförordning, 1935 års förordning om ändring av taxeringsförordningen, 1943 års skattestrafflag samt 1971 års skattebrottsreform. Åtminstone sedan 1940-talet har olika utredningar påtalat att reaktionen i nu avsedda fall har varit bristfällig (se bl. a. SOU 1942:31 s. 51–57 och SOU 1969:42 s. 139). Skattestrafflagutredningen, vars förslag det nuvarande sanktionssystemet bygger på, konstaterade på grundval av sina undersökningar, att antalet personer som hade fällts till ansvar för brott mot SkSL under åren 1965–1967 uppgick till resp. 3 364, 3 980 och 4 584. Dessa siffror bör ses mot bakgrunden av att vid t. ex. 1966 års taxering förelåg 103 000 upptäckta fall av oriktig uppgift från de skattskyldigas sida avseende större belopp än 1 000 kr. Ca 70 000 fysiska personer hade nämnda år taxerats i hemortskommunen utan att deklaration hade avgetts.

Ett avgörande motiv för att införa det skatteadministrativa sanktionssystemet var mot denna bakgrund att detta skulle öka trycket på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i vissa skatte- och avgiftsförfattningar. Det skulle göra det möjligt att från handläggning i judiciell ordning ta undan vissa som lindrigare ansedda fall av skattebrott. Dessa skulle ändå inte undgå reaktion. Ett administrativt förfarande skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna än hand-

läggning hos judiciella myndigheter. Den enskilde medborgaren skulle besparas kostnader och besvär.

Vid 1978 års taxering bedömdes frågan om skattetillägg i 291 549 fall som avsåg fysisk person och rörde större belopp än 1 000 kr. I antalet ingår således inte fall där avgiftsfrågan har förfallit på grund av ringabeloppsregeln i 116 h § andra stycket TL. Sammanlagt påfördes 87 338 skattetillägg, varav 23 408 avsåg skönstaxering på grund av utebliven deklaration. I 204 211 eller 71,2 % av de bedömda fallen utgick inte sådan avgift. Som grund för att inte påföra skattetillägg åberopades i 147 853 eller 72,4 % av dessa fall bestämmelserna om undantag från påföring av skattetillägg och i 44 367 eller 21,7 % av fallen bestämmelserna om eftergift. Jämförbara uppgifter om juridisk person för samma taxeringsår saknas. Inte heller föreligger uppgifter för andra taxeringsår om sist berörda förhållanden.

Utredningen kan inte finna annat än att den nyss angivna målsättningen med sanktionssystemet har uppnåtts. Fördelarna med systemet som helhet har också betonats av åtskilliga remissinstanser som har yttrat sig över utredningens föregående betänkande (prop. 1977/78:136 s. 87).

Bland villkoren för påföring av skattetillägg återfinns inte något subjektivt rekvisit. Redan det förhållandet att den enskilde har åsidosatt sin uppgiftsskyldighet är i princip tillräckligt för att sådan avgift skall kunna påföras. Såtillvida är hans ansvar strikt.

Den tidigare ordningen med enbart straffrättslig påföljd vid oriktig uppgift i självdeklaration förutsatte för straffansvar bl. a. att den skattskyldige hade förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. I olika sammanhang (jfr. bl. a. SOU 1969:42 s. 181–187 och prop. 1971:10 s. 233) har med goda skäl gjorts gällande att rekvisitet grov oaktsamhet i rättstillämpningen kom att tolkas så vidsträckt, att därunder hänfördes även s. k. enkel oaktsamhet och att således endast ringa oaktsamhet föll utanför det straffbara området. Denna rättsutveckling kan ses som ett uttryck för den åsikten, att straffet i dessa fall borde inskärpa vikten av aktiv noggrannhet och omsorg vid fullgörandet av skyldigheten att lämna uppgifter till beskattningsmyndighet. Straffansvaret för skattebrott visade därför i praktiken en tendens att bli strängare än vad lagens innehåll omedelbart kunde sägas innebära.

Det administrativa sanktionssystemet understryker emellertid på grund av sin utformning i högre grad än straffbestämmelserna, såväl de tidigare som de nu gällande, vikten av att den skattskyldige iakttar noggrannhet och omsorg när han upprättar underlaget för skatte- eller avgiftspåföring. Det kan visserligen sägas att reglerna om eftergift av sanktionerna är så utformade att det strikta ansvaret väsentligt mildras och t. o. m. kan falla bort även i ett och annat fall där straff skulle ha ådömts enligt äldre lagstiftning. Men systemen bygger ändå i grunden på olika principer. Bl. a. åligger det det allmänna vid judiciell lagföring av skattebrott att påvisa uppsåt eller grov oaktsamhet i det enskilda fallet medan bevisbördan för eftergift av administrativ sanktion – bortsett från när skäl för befrielse framgår av för myndigheten tillgängliga handlingar – i princip vilar på den skattskyldige.

Det förhållandet att skatte- och avgiftstillägg till skillnad från motsvarande påföljder enligt SkSL i princip är avsedda att påföras vid alla bevisade oriktigheter, oberoende av om uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat, har beaktats när sanktionsnivån för tilläggen bestämdes (prop. 1971:10 s. 209).

Hänsyn togs också till den dåvarande reaktionen för brott enligt SkSL. Skattestrafflagutredningens domsundersökning visar att den genomsnittliga reaktionsnivån vid falskdeklaration något översteg 150 % av den skatt, som hade kunnat dras undan på grund av oriktig uppgift och vid vårdslös deklaration höll sig kring 80 % av detta belopp (SOU 1969:42 s. 121 f och 256 f). Föreskrivet straffmaximum för brotten var avsevärt högre, nämligen för falskdeklaration 500 % av det undandragna skattebeloppet och för vårdslös deklaration 250 %. Sanktionsnivån för skatte- och avgiftstillägg sattes redan från början betydligt lägre, nämligen till 50 % för tillägg enligt TL och till 20 % inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionerna. Efter lagändring 1978 tas skattetillägg enligt TL fr. o. m. 1978 års taxering ut efter 40 % och i det fall oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial efter 20 %.

I sina överväganden av en reform av sanktionssystemet har utredningen ansett att den har att utgå från att sanktionerna även i fortsättningen generellt sett skall ha funktionen att stryka under vikten av att den skatt- och avgiftsskyldige iakttar noggrannhet och omsorg när han skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Att så bör vara fallet framgår också av att departementschefen har avvisat förslaget från vissa remissinstanser om undantag från påföring av skattetillägg enligt TL när felaktighet har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial (prop. 1976/77:92 s. 20 och prop. 1977/78:136 s. 149). Denna synpunkt har särskild betydelse vid övervägandena av den lämpliga sanktionsnivån men även för bedömningen av vilka typer av fall som sanktionssystemet bör omfatta, t. ex. om skattetillägg bör påföras utan hänsyn till att den skattskyldige genom förlustavdrag eller annat avdrag, som kan förskjutas från ett beskattningsår till ett annat, har eliminerat beslutad eller ifrågasatt taxeringshöjning.

2.2 Kravet på enkelhet m. m. i sanktionssystemet

2.2.1 *Framförda synpunkter*

I olika sammanhang har diskuterats efter vilka principer ett administrativt sanktionssystem bör vara uppbyggt. I allmänhet har kraven på enkelhet, schablonisering och likformighet starkt betonats.

Skattestrafflagutredningen uttalade att de administrativa sanktionerna borde tas ut efter enkla och schabloniserade regler. Förutsättningarna för avgiftspåföring borde enligt utredningen bygga på yttre konstaterbara fakta och tilläggen sålunda utgå oberoende av subjektiva rekvisit (SOU 1969:42 s. 141). Lagrådet, som hade att yttra sig över förslaget till skattebrottslag, uttalade i det sammanhanget att de i lagrådsremissen föreslagna skatte- och avgiftstilläggen fick anses vara godtagbara påföljder i stället för lagföring och straff (prop. 1971:10 s. 349).

I ett annat sammanhang har lagrådet yttrat sig om fördelarna med ett administrativt sanktionssystem, förutsättningarna för ett sådant system och hur det i princip bör vara utformat, nämligen i sitt yttrande över förslaget till lag om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande. Lagrådet uttalade följande (prop. 1975/76:164 s. 233).

En väsentlig fördel som man vill vinna med ett avgiftssystem är att det kan tillämpas utan att hänsynstaganden av nyssnämnt slag (den misstänktes skuld, hans ekonomiska förhållanden, lagöverträdelsens svårighetsgrad) behöver göras. Vid utredningen i det särskilda fallet bör i allmänhet andra omständigheter inte behöva klarläggas än som erfordras för att man skall kunna slå fast att en överträdelse objektivt sett har ägt rum. Detta måste rimligen medföra att möjligheterna att tillämpa ett avgiftssystem blir begränsade. Man bör sålunda inte medge ett summariskt förfarande, när fråga är om allvarligare överträdelser, för vilka en verkligt kännbar påföljd bör utmätas. Att rent schablonmässigt – och alltså utan iakttagande av normer som utbildats på det straffrättsliga området och om vilkas värde inte torde råda några delade meningar – ålägga mycket höga avgifter bör sålunda inte tillåtas, om det inte med hänsyn till sättet för avgifternas bestämmande ändock kan accepteras, t. ex. när avgiften sätts i direkt relation till den vinning som lagöverträdelsen har medfört eller kunnat medföra. För att ett system med avgifter bestämda på detta sätt skall kunna tillämpas måste åt den beslutande myndigheten anförtros att företa en närmare prövning om och i vilken utsträckning överträdelsen har varit ägnad att i det särskilda fallet medföra vinning. På speciella områden torde dock förekomsten och storleken av vinningen framträda så klart att ett rent schablonmässigt förfarande är möjligt.

I den nämnda propositionen synes inte lagrådets synpunkter särskilt ha berörts.

Brottsförebyggande rådet har i ett par sammanhang fört fram synpunkter på hur administrativa sanktionssystem bör vara utformade, nämligen i sitt yttrande över Varusmugglingsutredningens betänkande (SOU 1976:37) Smugglingsbrott och tulltillägg samt i sin rapport (1977:7) Nytt straffsystem. I rapporten (s. 349) uttalas att följande principiella riktlinjer enligt rådets uppfattning bör gälla för ett sanktionssystem av nu förevarande art.

Depenalisering skall vara ändamålsenlig från kriminalpolitisk synpunkt, dvs. föregås av en prövning om det aktuella beteendet är straffvärt eller om det finns behov av och förutsättningar för att i stället för straff påföra administrativ avgift. Sådan avgift förutsätter att effektiv kontroll kan upprätthållas.

Avgiften bör knytas an till ett enkelt objektivt och lätt konstaterbart faktum, t. ex. underlåtenhet att i rätt tid vidtaga föreskriven åtgärd. Något utrymme för prövning av det subjektiva ansvaret hos den felande bör inte finnas.

Systemet skall vara rättvist genom att föreläggandet om avgift skall drabba alla lika som överträder reglerna. Om det skall vara möjligt att efterge avgiften i vissa undantagsfall (t. ex. ursäktliga fall, hänsyn till hög ålder, sjukdom eller handikapp), skall dessa kriterier vara klart preciserade. De bör också uttryckligen framstå som undantag.

Avgifterna bör vara anpassade till de överträdelser det är fråga om enligt vissa schabloner. Avgifterna bör vara på förhand bestämda. Om en administrativ avgift relateras till ett mätbart moment i gärningen (t. ex. skattetillägg eller tulltillägg) bör en övre gräns gälla för tillämpligheten.

Den som drabbas av en administrativ avgift bör alltid ha rätt att få åtgärden överprövad av högre myndighet eller domstol. Sådan begäran om överprövning bör inte hindra verkställigheten av avgiften (jfr vad som nu gäller felparkeringsavgift). Möjligen bör dock verkställigheten kunna inhiberas på begäran av klaganden.

Vid remissbehandlingen av utredningens betänkande SOU 1977:6 framfördes synpunkter i fråga om möjligheten att nyansera de administrativa sanktionerna inom ramen för sanktionssystemets principiella uppbyggnad (prop. 1977/78:136 s. 91). Remissinstanserna syntes helt eniga om att de grundläggande drag av enkelhet och schablonisering som utmärker sank-

tionssystemet borde vidmakthållas vid en reform. Flera remissinstanser ställde sig under åberopande av dessa principer avvisande till att införa regler som differentierade reaktionen på grundval av bedömningar i det enskilda fallet. Andra remissinstanser uttalade uttryckligen eller kunde på grund av innehållet i sina remissvar anses ansluta sig till uppfattningen att åtminstone en viss nyansering av sanktionerna var möjlig utan att detta skulle strida mot principerna för sanktionssystemets utformning.

I propositionen uttalas att ett administrativt sanktionssystem för att vara effektivt måste kunna tillämpas på ett enkelt och smidigt sätt och till stor del bygga på schabloniserade bedömningar (s. 141). Skatteutskottet framhöll i sitt betänkande med anledning av propositionen (SkU 1977/78:50 s. 49) att sanktionsbestämmelserna borde vara så enkla och lättillämpade som möjligt och anförde som ett särskilt skäl för detta att handläggningen av avgiftsärendena fr. o. m. 1979 års taxering skulle flyttas över till TN.

2.2.2 *Utredningen*

I de nu återgivna uttalandena hävdas i stort sett att ett administrativt sanktionssystem bör vara enkelt, schabloniserat och likformigt i tillämpningen liksom att det endast i undantagsfall bör vara möjligt att efterge sanktionen.

Utredningen instämmer i dessa uttalanden. Kravet på enkelhet kan knappast anses specifikt för detta rättsområde utan torde vara ett rättesnöre för all lagstiftningsverksamhet. Lagstiftaren strävar ju efter all möjlig enkelhet på varje rättsområde. Huruvida det också är möjligt att göra lagreglerna enkla hänger samman med det mål som lagstiftaren avser att uppnå, de intressen som lagstiftningen skall tillgodose m. m. Ett exempel på lagregler som av sådana skäl har blivit komplicerade är just skatte- och avgiftsförfattningarna. Det bör framhållas att det är kravet på rättvisa, så som denna uppfattas, som ofta föranleder att skatte- och avgiftsreglerna blir invecklade.

Kravet på schablonisering, vilket knappast på något markant sätt kan särskiljas från önskemålet om enkla regler, synes i första hand gå ut på att för beslut om de administrativa sanktionerna inte bör gälla s. k. subjektiva rekvisit. Utredningen instämmer i denna uppfattning. Med sådana rekvisit skulle systemet inte få den avsedda effekten att framkalla noggrannhet vid uppgiftslämnandet, tillämpningen av sanktionsbestämmelserna skulle bli tungrodd och administrationen och förvaltningsdomstolarna skulle komma att avsevärt belastas. I vår rättsordning torde också hittills genomgående ha gällt att sanktion som beslutas administrativt skall påföras utan hänsyn till subjektiv skuld. En annan sak är givetvis, att genom de nu gällande eftergiftsbestämmelserna sanktion ofta uteblir även i fall där uppsåt eller oaktsamhet har förelegat, eftersom dessa regler i hög grad är schabloniserade.

Det ligger i sakens natur att kravet på enkelhet och schablonisering måste gälla endast som princip och allmänt sett innebära att sanktionssystemets utformning blir så enkel som möjligt. Att kravet på enkelhet inte kan tillgodoses fullt ut framgår t. ex. av att möjlighet har införts till befrielse från avgift – vilket otvivelaktigt ofta innefattar svåra bedömningar – liksom av den gällande differentieringen av skattetilläggets storlek. Även om enkelhet eftersträvas kan man dock inte bortse från andra synpunkter vid utformningen av systemet. Därvid har rättvisesynpunkter en avsevärd betydelse.

Systemet måste kunna uppfattas som rättvist för att dess syfte inte skall motverkas.

Möjligheten att skapa ett enkelt sanktionssystem är också – som framhållits i det föregående – beroende av karaktären av det lagstiftningskomplex som det skall tillämpas på. Lagstiftningen om skatter och avgifter är i många avseenden komplicerad. I princip åligger det den skattskyldige såväl att känna till alla regler om skatter eller avgifter beträffande sin verksamhet som att lämna fullständiga och riktiga uppgifter till ledning för beskattningen eller avgiftspåföringen. Detta måste beaktas vid utformningen av sanktionssystemet och medföra att kravet på enkelhet får ge vika för behovet av nyansering i vissa fall.

Frågan om nyansering med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens karaktär innefattar emellertid även andra aspekter.Ett motiv för att införa sanktionssystemet var att påföljderna vid brister i uppgiftslämnandet skulle differentieras. Det stora flertalet fall skulle endast beivras i administrativ ordning medan judiciell lagföring skulle reserveras för allvarligare fall av skatteundandragande. Vid 1978 års taxering påfördes ca 87 000 skattetillägg enligt TL medan endast ca 500 skattskyldiga fälldes till ansvar för skattebrott. Det är berättigat att utgå ifrån att alla fall som föranleder skattetillägg inte förtjänar samma reaktion. Redan på grund av dessa förhållanden och mot bakgrunden av att endast två sanktionsnivåer förekommer i fråga om skattetillägg enligt TL kan ifrågasättas om den nu föreliggande möjligheten till differentiering av skattetillägg är tillräcklig.

I de utländska sanktionssystem som utredningen har studerat är behovet att nyansera påföljderna tillgodosett genom att myndigheterna har getts möjlighet att fastställa sanktionerna inom angivna vida gränser (jfr. avsnittet 3 i bilagan).

Med det nu sagda har utredningen velat göra gällande, att kravet på enkelhet i sanktionssystemet givetvis måste beaktas vid dess utformning men att möjligheten att tillgodose detta krav dock är begränsad. Detta beror i huvudsak på skatte- och avgiftssystemets komplicerade natur, vilket på flera sätt inverkar på möjligheten att göra sanktionssystemet enkelt. I det föregående har mot denna bakgrund särskilt betonats nödvändigheten att nyansera sanktionssystemet. En annan gräns för enkelhet i systemet utgör den omständigheten, att detta i möjlig mån bör omfatta alla fall av försök till skatteundandragande eller med andra ord vara effektivt. Att frågan om skattetillägg bedöms jämsides med beskattningen medför i och för sig komplikationer.

De framförda synpunkterna har avsett skattetillägg enligt TL men har i väsentliga avseenden betydelse för andra skattetillägg och avgiftstillägg.

I det följande behandlar utredningen i särskilda avsnitt vissa frågor som kan sägas ha principiell betydelse för hela sanktionssystemet.

2.3 Skatte- och avgiftstillägg

2.3.1 *Frågan om nyansering*

Sanktionsnivån i normalfallet, m. m.

Det skatteadministrativa sanktionssystemet bör enligt utredningens uppfattning (jfr avsnittet 2.1) även i fortsättningen generellt sett ha funktionen att stryka under vikten av att den skatt- eller avgiftsskyldige noggrant och omsorgsfullt fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- eller avgiftsförfattningarna. För att sådant tillägg skall få påföras bör således i princip endast fordras att vederbörande har brustit i sin uppgiftsskyldighet.

Kravet på noggrannhet vid uppgiftslämnandet går ganska långt. I detta avseende skiljer sig vissa av de fall som kan medföra skatte- eller avgiftstillägg – t. ex. felaktighet som beror på glömska, slarv, bristande underlag för deklaration – från dem som kan beivras enligt SkBL. Påföljd enligt den lagen förutsätter att vederbörande har förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. I viss utsträckning utjämnas – som påpekats i avsnittet 2.1 – dessa skillnader mellan det administrativa sanktionssystemet och det judiciella påföljdssystemet genom bestämmelserna om eftergift av tillägg. I grunden kvarstår dock olikheterna. Detta motiverar att tilläggen i normalfallet bör utgå med lägre belopp än de straff som de närmast ersätter nämligen de normerade böterna enligt SkSL.

Det genomsnittliga bötesstraffet var enligt skattestrafflagutredningens domsundersökning (SOU 1969:42 s. 121 f och 256 f) under åren 1964 och 1965 166 % vid falskdeklaration, dvs. uppsåtsbrottet, och 77 % vid vårdslös deklaration. Som påpekats tolkades rekvisitet grov oaktsamhet i straffbestämmelsen för vårdslös deklaration vidsträckt i rättspraxis och bestämmelsen kom därför att tillämpas i åtskilliga fall av endast enkel oaktsamhet (jfr bl. a. SOU 1969:42 s. 181–187 och prop. 1971:10 s. 233).

För tilläggen har från början bestämts en lägre sanktionsnivå än det genomsnittliga bötesstraffet för vårdslös deklaration. Avgiften tas numera ut efter 40 eller 20 % vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning och med 20 % vid indirekt beskattning samt vid beräkning av avgiftstillägg. Tilläggen beräknas på den skatt eller avgift som skulle ha dragits undan om den beskattningsåtgärd som grundat tillägget inte hade beslutats.

Den nuvarande skillnaden mellan sanktionsnivåerna för skattetillägg enligt TL och ML har av LO och TCO kritiserats som omotiverad i remissyttrande över betänkandet SOU 1977:6 (prop. 1977/78:136 s. 97). Utredningen anser för sin del att denna kritik är berättigad.

Enligt utredningens mening bör tilläggssanktionen i normalfallet tas ut efter samma procentsats över hela fältet. Detta förutsätter dock att de särskilda behoven av nyansering i sanktionssystemet inom indirekt beskattning och beträffande socialavgifterna beaktas.

Den normala sanktionsnivån för tillägg bör enligt utredningens uppfattning, såsom f. ö. också flera remissinstanser har framhållit i sina yttranden över betänkandet SOU 1977:6 (jfr prop. 1977/78:136 s. 96), hållas låg. Det ligger i sakens natur att en sanktion som i princip skall kunna påföras när inte annat än bristande noggrannhet vid uppgiftslämnandet föreligger bör

sättas lägre än judiciell påföljd som aktualiseras först i fall av grov oaktsamhet. Till detta kommer att det stora flertalet tillägg vid beskattningen rör mer eller mindre iögonfallande brister i uppgiftslämnandet.

I detta sammanhang bör också beaktas att det administrativa sanktionssystemet skiljer sig väsentligt från den äldre ordningen med endast judiciella påföljder även därigenom att i princip varje brist i uppgiftslämnandet blir bedömd i det förra systemet (jfr prop:en s. 155 och avsnitt 2.2.2). Å andra sidan är det ju så, att tilläggen skall påföras även i fall av skattebrott eller försök därtill.

Utredningen har försökt skaffa sig en uppfattning om den samlade ekonomiska reaktionen vid deklarationsbrott enligt SkBL som avser inkomst- och förmögenhetsskatt genom en undersökning av år 1978 beslutade domar i sådana brottmål (se avsnittet 1.6 i bilagan). I sammanhanget skall erinras om innebörden av termerna för sådana brott.

Skattebedrägeri är ett uppsåtsbrott och motsvarar närmast det tidigare brottet falskdeklaration med den skillnaden att för skattebedrägeri fordras att gärningen har medfört för låg skattepåföring eller att skatt har tillgodoräknats gärningsmannen med för högt belopp. Underlåtenhet att lämna deklaration kan föranleda ansvar för passivt skattebedrägeri, om underlåtenheten grundas på avsikt att dra undan skatt eller avgift. Straffet för skattebedrägeri är fängelse i högst två år. Vid grovt brott är maximum sex års fängelse. I ringa fall (skatteförseelse) utgår endast böter, vilka döms ut som dagsböter. För försök till skattebedrägeri och grovt skattebedrägeri döms till ansvar enligt 23 kap. 1 § brottsbalken.

Vårdslös skatteuppgift motsvarar närmast vårdslös deklaration enligt SkSL, men skiljer sig från detta brott genom att omfatta endast fall där gärningen rör betydande belopp. I övrigt fordras för ansvar att vederbörande av grov oaktsamhet avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Straffet är böter – dagsböter – eller fängelse i högst två år.

Ringa brott skall åtalas endast om särskilda omständigheter föreligger.

Utredningens undersökningar, som i princip avsåg endast domar i första instans, visade bl. a. följande. År 1978 dömdes 111 skattskyldiga för aktivt skattebedrägeri till annan påföljd än fängelse eller till enbart böter. Skattetillägg och böter uppgick till sammanlagt 57,6 % av den skatt som hade hållits undan genom brotten. Eftersom skattetilläggen så gott som i alla fall uppgick till 50 % av den undanhållna skatten medförde den judiciella lagföringen för skattebedrägeri att den ekonomiska påföljden höjdes med i genomsnitt endast ca 7 % (se tabell 95). Ett liknande resultat gav undersökningen av de domar för passivt skattebedrägeri som föranlett annan påföljd än fängelse eller enbart böter (tabell 98). Det måste påpekas att böterna i de avsedda fallen har dömts ut jämte annan påföljd (villkorlig dom eller skyddstillsyn). Vid bestämning av böterna har hänsyn sannolikt tagits till detta.

I fråga om vårdslös skatteuppgift har i 76 dömda fall skattetillägg och böter uppgått till sammanlagt 59,3 % av den undanhållna skatten vilket med hänsyn till vad nyss sagts om uttagsprocenten för skattetillägg innebär att den ekonomiska påföljden höjts med ca 9 % av skatten (tabell 105).

I fall där den skattskyldige har dömts till villkorlig dom och böter är motsvarande siffra 51,0 % (tabell 106).

Resultatet av undersökningen ger således vid handen att den ekonomiska påföljden, dvs. det sammanlagda beloppet av skattetillägg och böter, vid de vanligaste formerna av deklarationsbrott enligt SkBL är väsentligt lägre än den påföljd som dömdes ut i form av normerade böter enligt SkSL. I detta sammanhang bör också erinras om att enligt SkSL straffskatt kunde ådömas jämsides med fängelsestraff och uppgå till högst tre gånger det skattebelopp som hade dragits undan eller kunde ha dragits undan. Undersökningen visar också att den ekonomiska reaktionen vid uppsåtliga brott inte nämnvärt avviker från fall av grov oaktsamhet. Liknande iakttagelser har kunnat göras även beträffande brott som avser indirekt skatt. Med hänsyn till undersökningsresultaten kan ifrågasättas om en ökad åtalsfrekvens – som vissa remissinstanser har förordat – skulle få någon mer påtaglig effekt på laglydnaden.

Utredningen anser det helt oacceptabelt att den totala ekonomiska påföljden på grund av deklarationsbrott enligt SkBL så obetydligt skiljer sig från påföljden i de fall som föranleder endast tillägg. Denna effekt av det nya sanktionssystemet har uppenbarligen inte varit avsedd vid reformen 1972. Utredningen har övervägt olika möjligheter att komma till rätta med detta missförhållande.

En utväg kunde vara att genomföra sådana ändringar i SkBL, att dagsböterna på ett annat sätt än f. n. skulle komma att spegla skillnaden mellan de fall där endast tillägg påförs och de fall som föranleder judiciell lagföring. Det måste emellertid enligt utredningens bedömning i så fall bli fråga om att införa ett dagsbotssystem enligt helt andra grunder än det nu gällande. I förbundsrepubliken Tyskland tillämpas ett sådant särskilt dagsbotssystem vid skattebrott (se avsnittet 3.1.5 i bilagan).

Utredningen, som inte har något uppdrag att se över SkBL, vill för sin del föreslå en annan lösning, nämligen att det ges möjlighet att påföra högre tillägg i sådana fall där det på grund av objektivt iakttagbara omständigheter måste anses att den skatt- eller avgiftsskyldiges försumlighet är grov. Ett system enligt dessa riktlinjer skulle ge ett differentierat eftertryck åt de åligganden som ingår i uppgiftsskyldigheten genom att särskilt markera de fall som med hänsyn till det undanhållna beloppet och risken för skattebortfall eller av annat skäl är av särskilt allvarlig beskaffenhet. Som påpekats i en del sammanhang har sådana brister vid fullgörande av uppgiftsskyldigheten oftast sin grund i snikenhet och bör därför i första hand bemötas med sanktioner som tar sikte på just det sinnelag som har föranlett förfarandet. Tilläggssanktionen är på grund av sin konstruktion en härför särskilt lämpad påföljd.

Även från andra utgångspunkter finns skäl som talar för förslaget. Som framgått är skattebedrägeriet ett effektbrott. Bortsett från uppenbara fall av skatteundandraganden har allmän domstol i praktiken att avvakta lagakraftägande beslut i beskattningsfrågan innan ansvarsmålet avgörs. Denna ordning tillämpas även vid försök till skattebedrägeri. I det stora flertalet fall förflyter därför lång tid från brottets fullbordan till dess ansvar kan dömas ut. Ju längre denna tid är desto mindre är benägenheten att i påföljdshänseende ingripa med den stränghet som är förutsatt att komma

till stånd genom reformen 1972. Hänsynen till allmän laglydnad får på grund av denna tidsutdräkt vika för andra kriminalpolitiska överväganden.

Det ligger enligt utredningens mening ett betydande värde i att samhällets reaktion på förfaranden som det här är fråga om kan inträda i nära anslutning till den tidpunkt då gärningen har fullbordats. Tillägg kan under alla omständigheter tas ut avsevärt tidigare än straffrättslig påföljd.

Av nu anförda skäl anser utredningen att skatte- och avgiftstillägg bör kunna tas ut efter högre procentsats i det fall vederbörande på ett allvarligt sätt uppenbart har åsidosatt sin skyldighet att lämna korrekta uppgifter till ledning vid beskattning eller avgiftspåföring eller sin skyldighet att föra eller bevara räkenskaper. Närmare synpunkter på de villkor som bör föranleda strängare reaktion läggs fram i ett senare avsnitt.

Under förutsättning att utredningens förslag om högre tillägg i vissa fall blir genomfört, bör uttagsprocenten för skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen i normalfall sättas något lägre än f. n. Denna sanktionsnivå bör bilda utgångspunkten för bestämning av lägre eller högre tillägg i särskilt angivna fall.

Utredningen anser att det normala tillägget skall utgå med 30 % av den skatt resp. avgift som ligger till grund för beräkning av tillägg. Samma procentsats bör enligt utredningens mening av likformighetsskäl tillämpas i fråga om skattetillägg inom indirekt beskattning liksom för avgiftstillägg.

S. k. ägnadrekvisit som grund för nyansering

I vissa fall kan oriktigheten i en lämnad uppgift framstå som tämligen uppenbar med hänsyn till vad den skattskyldige i övrigt har upplyst i deklarationen. I prop. 1977/78:136 har uttalats (s. 149) att vissa skäl talar för att sådana fall behandlas på samma sätt som "kontrollmaterialfallen". Samma obetydliga risk för att felet skall undgå upptäckt kan föreligga i båda fallen. Departementschefen tillade emellertid, att en sådan ordning torde förutsätta att man inför någon form av riskbedömning vid prövning av skattetilläggsfrågor, vilket inte borde ske utan att frågan ingående hade analyserats. Bl. a. måste behovet av en sådan åtgärd utredas. Utredningen borde överväga denna fråga i sitt fortsatta arbete.

Denna frågeställning har visst samband med en annan som JO och Lantbrukarnas skattedelegation har aktualiserat i sina remissyttranden över utredningens betänkande (prop:en s. 106–107). Dessa remissinstanser har nämligen ifrågasatt om inte skattetillägg borde kunna efterges där tillägget framstår som uppenbart obilligt men där någon av de nu gällande befrielsegrunderna inte är för handen, och framhåller att man möjligen skulle kunna applicera det s. k. "ägnadrekvisitet" i SkSL på vissa skattetilläggsfall.

Det brottsliga förfarandet enligt SkSL avsåg fall där någon i deklaration till ledning vid fastställande av skatt hade lämnat oriktig uppgift "ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från eller till för låg skatt". Ordalagen har gett utrymme för olika tolkningar.

I tidigare rättstillämpning ansågs den oriktiga uppgiften inte vara ägnad att leda till för låg skatt om felaktigheten hade kunnat avslöjas vid en taxe-

ringsgranskning som hade utförts med normal omsorg och skicklighet. Rättspraxis kom emellertid efter hand att skärpas i detta avseende. I det senare skedet av SkSL:s giltighetstid torde sålunda för straffrihet på nu ifrågavarande grund ha krävts att det skulle vara uteslutet att den oriktiga uppgiften hade undgått upptäckt vid deklarationskontrollen. Man bortsåg därmed i själva verket från faktorer som i det enskilda fallet kunde påverka kontrollsystemets effektivitet (jfr SOU 1969:42 s. 92 o. 173). Uttrycket "uppgift ägnad att för honom" etc. kom snarast att betyda "uppgift av det slag som kan påverka skatteuttaget".

Utredningen anser för sin del att det inte är lämpligt att införa ett allmänt s. k. ägnadrekvisit som villkor för påföring av tillägg. Ett sådant rekvisit skulle säkert medföra tolkningssvårigheter och innebära risk för en oenhetlig rättstillämpning. Olika uppfattningar kan ju göras gällande om en oriktig uppgift i det ena eller det andra fallet borde ha upptäckts vid deklarationsgranskningen. Varken i lagtext eller i praxis har utformats regler om vilka åtgärder av TN som faller inom ramen för "normal granskning". F. ö. skulle med ett sådant rekvisit tilläggen inte på samma sätt som f. n. fylla funktionen att verka för att vederbörande iakttar noggrannhet och omsorg när han skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- eller avgiftsförfattningarna. Åtskilliga skattetillägg enligt TL som f. n. tas ut efter 20 % skulle med ett sådant rekvisit helt falla bort, t. ex. när rättelse har skett genom kontrolluppgift. Till detta kommer att betydande olikheter i tillämpningen måste uppstå mellan de olika sanktionsområdena på grund av deklarationsformulärens olika innehåll.

Ägnadrekvisit finns inte i de utländska sanktionssystem utredningen har undersökt närmare.

I de nordiska ländernas administrativa sanktionssystem har emellertid inom direkt beskattning i centralt utfärdade anvisningar till ledning för rättstillämpningen föreskrivits undantag från lagföring eller lägre sanktion för vissa fall av nu avsett slag. De relevanta situationerna är klart avgränsade och motsvarar i stort sett de fall som i svensk rätt föranleder att skattetillägg skall tas ut efter lägre procentsats. Inom indirekt beskattning beaktas i den praktiska tillämpningen vid bedömning av sanktionsansvaret inte den omständigheten att risken för skatteundandragande har framstått som ringa.

I förbundsrepublikerna Tyskland och Österrike är brottet skatteundandragande, som i vissa fall får lagföras i administrativ ordning, konstruerat som ett s. k. effektbrott. Har beskattningsmyndighet åsatt en riktig beskattning i det ordinarie förfarandet, trots att skattskyldig har lämnat oriktig uppgift, kan straffansvar göras gällande endast för försök till uppsåtligt skatteundandragande. I Tyskland får uppsåtligt brott inte lagföras i administrativ ordning, medan så är fallet i Österrike.

Den lagtekniska konstruktionen av brottet skatteundandragande och bestämmelserna om lagföring av sådant brott i Tyskland och Österrike får till följd att straff endast sällan kan beslutas när den oriktiga uppgiften är sådan att beskattningsmyndigheten med stor sannolikhet har kunnat anta att den är felaktig och därför har rättat den i det ordinarie beskattningsförfarandet, dvs. innan uppgiften har fått effekt vid skattedebitering.

Den objektiva förutsättningen för sanktion är i båda länderna förutom att den skattskyldiges försummelse har medfört effekt att han inte har full-

gjort sin uppgiftsskyldighet. Så anses alltid vara fallet om han inte har lämnat sanningsenliga och fullständiga uppgifter till ledning vid beskattningen. Bedömningen av denna objektiva förutsättning föranleder praktiskt taget aldrig något problem. Huruvida en brist i uppgiftslämnandet har varit ägnad att medföra för låg skattepåföring inverkar således nästan aldrig på sanktionsfrågan. Det relevanta vid bedömningen är däremot den skattskyldiges subjektiva skuld i det enskilda fallet.

Utredningen, som alltså inte vill föreslå ett ägnadrekvisit som villkor för påföring av tillägg, går härefter över till att diskutera frågan om ett sådant rekvisit bör gälla som en förutsättning för att tillägg skall tas ut efter lägre procentsats än den som gäller i normalfallet. En bestämmelse av sådant innehåll ligger i linje med den i propositionen framförda tanken att tillägg skall utgå med lägre belopp när oriktigheten i en lämnad uppgift framstår som mer eller mindre uppenbar med hänsyn till t. ex. vad den skattskyldige själv har upplyst i deklarationen.

De skäl som utredningen i det föregående har åberopat mot ett ägnadrekvisit som villkor för påföring av tillägg har också relevans vid bedömningen av den sist berörda frågan. Samma svårigheter att avgöra villkorets innebörd skulle uppstå i rättstillämpningen. Den största delen av de oriktiga uppgifter som upptäcks vid TN:s granskning av deklarationer är ofta iögonfallande, dvs. risken för att de skall undgå upptäckt är inte särskilt stor. Denna omständighet har som framgått av det föregående bidragit till att utredningen föreslagit att uttagsprocenten för tillägg i normalfallet sänks. Liksom f. n. bör självfallet tillägg inte påföras när av den skatt- eller avgiftsskyldiges uppgifter direkt framgår att oriktig uppgift föreligger.

Utredningen vill med det sagda som en allmän grundsats framhålla att de fall där lägre tillägg än det "normala" skall påföras bör i möjlig mån avgränsas genom villkor av mer konkret och tydligt innehåll än ett allmänt ägnad- eller riskrekvisit.

Tillägg vid periodiseringsfel

I prop. 1977/78:136 sägs (s. 150) att periodiseringsfel, dvs. felaktighet som består i att intäkt eller avdrag har hänförts till fel beskattningsperiod, bör behandlas mildare från skattetilläggssynpunkt än f. n. Utredningen har fått i uppdrag att särskilt överväga denna fråga.

Som har påpekats i propositionen finns det f. n. i vissa fall förutsättningar att efterge tillägget vid periodiseringsfel. Medges inte eftergift tas avgiften ut efter 40 %.

Utmärkande för periodiseringsfelen är att de ofta inte medför någon slutlig skatteförlust för det allmänna. Intäkt har redovisats en tidigare eller senare period än den rätta eller avdrag har hänförts till fel beskattningsperiod. Sådana fel är inte ovanliga och har många gånger sin grund i bokföringsfel, som i sin tur kan bero på felaktiga eller olämpliga rutiner för bokföringen. En annan vanlig typ av periodiseringsfel är sådana som uppkommer genom att bestämmelserna om rätt beskattningsår inte har iakttagits. Beloppet kan givetvis medvetet ha bokförts vid felaktig tidpunkt. Avsikten med förfa-

randet har då varit att sänka skatten för en viss beskattningsperiod, t. ex. för att få behålla likvida medel. Det ligger emellertid i sakens natur att det många gånger är svårt att skilja fall där felet har berott på oavsiktligt bokföringsfel från sådana där avsikten har varit att åstadkomma temporär eller slutlig skattelättnad.

I de utländska administrativa sanktionssystem som utredningen har studerat behandlas periodiseringsfel förhållandevis milt. Åtskilliga fall föranleder inte någon reaktion därför att felaktigheten anses ursäktlig. Sanktionens storlek i de fall som beivras håller sig i flertalet av länderna på en relativt låg nivå.

I Finland bedöms periodiseringsfel som en "mindre bristfällighet". Enligt centralt utfärdade anvisningar bör skatteförhöjning i sådant fall vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen hålla sig inom 2–10 %, dock högst 300 mark eller 2 000 ören. Inom indirekt beskattning får skatten i nu avsett fall höjas med högst 10 %. I undantagsfall, som t. ex. när felaktighet avser stort belopp och stöder sig på falsk urkund, kan den skattskyldiges förfarande bedömas som grovt vårdslöst. Reaktionsnivån ligger då betydligt högre.

I Norge bedöms periodiseringsfel normalt som ursäktligt och föranleder således inte någon sanktion. Anses den skattskyldige emellertid ha förfarit grovt oaktsamt eller uppsåtligt och är felaktigheten av viss omfattning påförs tilleggskatt resp. -avgift. I sådant fall bör avgiften enligt riksskattestyrets anvisningar till ledning för rättstillämpningen inom mervärdebeskattningen (19.2.1976, nr 123) tas ut efter 10–20 % av det skattebelopp periodiseringsfelet avser. Anvisningarna inom direkt beskattning innehåller inte några uttalanden om sanktionsnivån vid periodiseringsfel.

I Danmark har från centralt håll fastställts vissa riktlinjer som anger de fall inom direkt beskattning som normalt inte bör medföra straff. Av periodiseringsfelen har därvid från sanktion tagits undan sådant fel, som inte är väsentligt i förhållande till den aktiv-/passivmassa det avser. Med "inte väsentligt" förstås normalt att skillnaden mellan det redovisade felaktiga beloppet och det, som rätteligen borde ha tagits upp, är mindre än 5 % av aktiv-/passivmassan och inte överstiger 100 000 kr. För att belysa den närmare innebörden av regeln lämnas följande exempel.

Skattskyldig har i sin deklaration angett sina varufordringar till 1 200 000 kr. Vid granskning kommer det fram att de borde ha tagits upp till 1 260 000 kr. Eftersom skillnaden mellan beloppen, 60 000 kr., är mindre än 5 % av 1 260 000 kr. medför felaktigheten inte något straff. Hade däremot den i deklarationen uppgivna behållningen varit 5 000 000 kr. i stället för rätteligen 5 110 000 kr. beivras oriktigheten trots att skillnaden mellan beloppen understiger 5 % av de verkliga varufordringarna eftersom det utelämnade beloppet är större än 100 000 kr.

Enligt centralt utfärdade bötescirkulär till ledning för straffmätningen inom direkt beskattning bör bötesstraffet vid periodiseringsfel normalt fastställas till, i uppsåtliga fall 150 % av den undandragna inkomst- och förmögenhetsskatten och, i fall av grov oaktsamhet, 75 % av angivet belopp. Anvisningarna är avsedda att tillämpas i normalfallet och får med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet frångås.

Inom indirekt beskattning utgår inte straff vid enstaka periodiseringsfel. I de fall som beivras beaktas felaktighetens karaktär som en förmildrande

omständighet vid straffmätningen. Uppgift om den normala sanktionsnivån i sådana fall saknas.

I förbundsrepubliken Tyskland beivras felaktighet av nu angivet slag normalt inte. När sådant fel upptäcks bereds den skattskyldige tillfälle att komma in med förklaring. I de fall som föranleder påföljd bestäms denna med hänsyn till felaktighetens nettoeffekt, dvs. den undandragna skatten minskas i förekommande fall med den för höga skatten för påföljande beskattningsperiod. Sanktionsnivån är avsevärt lägre än den normala.

Även i Österrike bedöms periodiseringsfel förhållandevis milt. Under förutsättning att sådana fel inom indirekt beskattning har rättats senast i samband med bokslutets upprättande bedöms gärningsmannens skuld normalt som ringa, om förfarandet inte anses ha medfört några eller endast obetydliga följder. Lagföring för skatteundandragande underlåts då. I andra fall beaktas periodiseringsfelets särskilda karaktär vid straffmätningen på så sätt att straffet mäts ut med hänsyn till felets nettoeffekt.

Enligt utredningens mening bör det inte bli tal om att generellt ta undan periodiseringsfel från påföring av tillägg. Regeln om beskattningsperiodens slutenhet skulle i så fall kunna åsidosättas på ett flagrant sätt utan risk för påföljd. I de fall där ett sådant fel endast har orsakat att skatt har förskjutits mellan två beskattningsperioder bör emellertid ett mycket lågt tillägg vara en tillräcklig reaktion. Detsamma bör gälla om det måste antas, att en oredovisad intäkt skulle komma att tas upp den följande beskattningsperioden. I åtskilliga sådana fall är den skada som åsamkas det allmänna att jämföra med en ränteförlust. Har däremot ett periodiseringsfel lett till väsentligt lägre skatt för den skattskyldige, t. ex. på grund av förmånligare progression vid inkomstbeskattningen och omständigheterna tyder på, att förfarandet inte har berott på misstag av honom eller är omständigheterna eljest försvårande, bör felets karaktär inte påverka uttagsprocenten.

Lägre tillägg vid mildrande omständigheter

Lägre uttagsprocent bör enligt utredningens mening kunna tillämpas vid inte helt ursäktliga former av bristande erfarenhet hos den skattskyldige. Lagstiftningen på de områden där tillägg utgår är – som framhållits – inte sällan komplicerad, vilket särskilt för den som första gången deklarerar inkomst av en viss förvärvskälla kan leda till felbedömningar. Men även den som har lång erfarenhet av sådan redovisning kan möta för honom ovanliga eller nya problem som han inte löser på riktigt sätt i samband med uppgiftslämnandet. Felaktigheten är inte alltid ursäktlig och sanktionen kan således inte efterges. Det kan visserligen göras gällande att det åligger var och en som driver en förvärvsverksamhet att själv sätta sig in i gällande skatteregler för verksamheten i fråga eller anlita sakkunskap på området vid redovisningen för beskattning (jfr. RR:s uttalande i rättsfallet RÅ 79 1:45). Men denna principiella ståndpunkt behöver inte utesluta att bristande erfarenhet, som inte är ursäktlig, bör kunna påverka sanktionens storlek.

Vad nu har sagts bör även gälla i fall där mildrande omständigheter föreligger på grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Härmed avses samma typ av omständigheter som kan föranleda eftergift, nämligen bl. a. att lagstiftning eller rättspraxis inte har gett klart besked om gällande rätt

i den fråga uppgiften avser eller att frågan är ovanlig även för den som har god kännedom om de tillämpliga bestämmelserna.

Till saken hör att de båda eftergiftsgrunderna "bristande erfarenhet" och "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" tillämpas förhållandevis ofta. Av samtliga eftergiftsfall i resp. inkomstslag rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet vid taxeringen 1978 avsåg "bristande erfarenhet" och "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet", inom inkomstslaget rörelse 28,1 resp. 53,1 % av samtliga fall, inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet 32,3 resp. 58,0 % av fallen. Högt procenttal för eftergift på grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet (51,3) redovisas även inom inkomstslaget annan fastighet. Som jämförelse kan nämnas att motsvarande siffror inom inkomstslaget tjänst var 44,3 resp. 7,6 % och inom inkomstslaget jordbruksfastighet 6,0 resp. 11,0 %.

Utredningen vill vidare föreslå att tillägg skall tas ut efter en lägre procentsats när förhållandena är mildrande på grund av "annan särskild omständighet" än de nyss nämnda. Till sådana fall bör hänföras felaktigheter som erfarenhetsmässigt någon gång måste uppkomma i en f. ö. ordnad bokföring eller redovisning på grund av felaktig tillämpning av rutiner. Slutligen vill utredningen föreslå att uttagsprocenten för tillägg på grund av annan särskild omständighet bör kunna vara lägre även när den skattskyldige utan att ha lämnat fullständiga uppgifter i sak till ledning för bedömningen av en skattefråga dock samtidigt med den oriktiga uppgiften har gett upplysningar som direkt ger anledning till vidare utredning (jfr prop. 1977/78:136 s. 157).

En bestämmelse om lägre uttagsprocent för skattetillägg i nu avsedda fall skulle minska skillnaderna i bedömningen av å ena sidan de fall där intäkter och avdrag redovisas i stort sett öppet, såsom vid inkomst av tjänst eller kapital, och å andra sidan de fall där redovisningen är i huvudsak "sluten", såsom vid rörelse och jordbruksfastighet. Den största skillnaden i detta avseende finns emellertid mellan inkomst- och förmögenhetstaxeringen, å ena, och de indirekta skatterna samt arbetsgivaravgifterna å den andra sidan. De uppgifter som skall lämnas inom de senare beskattningsområdena är synnerligen kortfattade. Detta medför att felräkningar och felaktiga bedömningar i underlaget för uppgifterna oftast inte framträder ens i samma grad som vid t. ex. deklaration för rörelse vid inkomstbeskattningen.

Av delvis samma skäl som de anförda bör enligt utredningens mening lägre tillägg kunna avse skönstaxeringsfall vid mildrande omständigheter.

Tillägg kan f. n. efterges i de ovan angivna fallen. Beslutsfattaren har därvid att välja mellan att påföra skattetillägg med fullt belopp eller att efterge avgiften. Vissa av utredningens undersökningsresultat ger stöd för den uppfattningen, att det finns sådana skillnader i tillämpningen av eftergiftsgrunderna som synes bero på om beslutsfattaren tillämpar en hård eller mjuk linje. Ytterligare nyansering bör kunna leda till att denna skillnad blir mindre.

Lägre tillägg i vissa fall av rättelse från uppgiftsskyldig

Utredningen har funnit anledning att överväga frågan om lägre tillägg i vissa fall, där skatt- eller avgiftsskyldig av eget initiativ har rättat en tidigare

lämnad oriktig uppgift och detta skett under sådana förhållanden, att frivillig rättelse inte anses föreligga.

Enligt gällande bestämmelser påförs inte tillägg – och straff enligt SkBL kan inte heller dömas ut – om den uppgiftsskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift som han har lämnat till ledning för beskattning eller avgiftspåföring. I rättspraxis ställs stränga krav för att en rättelse skall anses som frivillig. Självfallet föreligger inte frivillig rättelse om beskattningsmyndigheten har förfrågat sig hos den uppgiftsskyldige angående den oriktiga uppgiften innan han har rättat den. Detsamma gäller t. ex. fall där skattskyldig rättar uppgift sedan han, på grund av beskattningsmyndighets förfrågan beträffande en uppgift från honom för ett beskattningsår, samtidigt som han besvarar förfrågningen upplyser om att felaktig uppgift har lämnats i det aktuella avseendet även för ett annat beskattningsår. I vissa fall har frivillighet inte heller ansetts vara för handen när en uppgift som rättats har samband med den upptäckta oriktiga uppgiften. Rättspraxis på detta område redovisas utförligare i ett särskilt avsnitt i bilagan.

I vissa av de utländska sanktionssystem som utredningen har studerat ligger saken annorlunda till, antingen beroende på uttryckliga lagregler eller till följd av praxis.

I Danmark får frivillig rättelse av skattskyldig i rättstillämpningen inte till följd att denne helt undgår ansvar för felaktighet i meddelande till beskattningsmyndighet. Däremot beaktas rättelsen som en förmildrande omständighet och inverkar på straffmätningen. I centralt utfärdade anvisningar föreskrivs för direkt beskattning att bötesstraffet i nu avsedda fall skall bestämmas till en tredjedel och för indirekt beskattning till hälften av vad annars skulle ha utgått.

I förbundsrepubliken Tyskland, där endast skattebrott som har begåtts av grov oaktsamhet får beivras i administrativ ordning, går den skattskyldige fri från ansvar för sådant brott om han har rättat eller kompletterat tidigare lämnad oriktig resp. ofullständig uppgift eller meddelat uppgift som han tidigare har utelämnat innan han eller företrädare för honom har underrättats om att judiciell eller administrativ lagföring inletts på grund av brottet. För att sådant förfarande skall kunna inledas fordras att beskattningsmyndigheten har klara belägg för misstanke om skattebrott, såväl vad avser brottets objektiva som dess subjektiva sida. Denna omständighet lämnar ett förhållandevis stort utrymme för myndigheten att kunna godta rättelse som frivillig. Vidare krävs enligt tysk rätt för ansvarsfrihet att undandraget belopp betalas in inom den tid som föreskrivs.

I Österrike, där beskattningsmyndighet under vissa förutsättningar har rätt att beivra såväl uppsåtligt som oaktsamt begånget skattebrott, inträder inte straffansvar om den skattskyldige hos myndigheten rättar brist i uppgiftslämnandet så att en riktig beskattning kan åsättas och i samband därmed betalar in den skatt som har dragits undan. Straffrihet vid sådan rättelse är dock utesluten

1. om vid tidpunkten för rättelsen straffrättsliga åtgärder för att beivra överträdelsen har vidtagits gentemot gärningsmannen eller annan som har medverkat i brottet,
2. om vid tidpunkten för rättelsen gärningen helt eller delvis är upptäckt och detta är känt för den som gör rättelsen, eller

3. om vid skatterättslig revision av räkenskaper frivillig rättelse av uppsåtliga skattebrott inte har gjorts redan vid den tidpunkt granskningen inleddes.

Skatterättslig revision anses i nu förevarande sammanhang ha inletts inte vid utfärdandet av revisionsförordnandet eller då detta uppvisas för den som berörs därav utan först då denne anmodas att lägga fram sina räkenskaper. Det saknar betydelse för frågan om straffrihet om arbetet med granskningen faktiskt har börjat vid denna tidpunkt eller senare.

Från huvudregeln att rättelse vid skatterättslig revision skall ha gjorts före den tidpunkt granskningen inleddes för att medföra straffrihet finns två undantag. Det ena avser rättelse vid oaktsamt skattebrott av felaktighet som inte har upptäckts vid revisionen. Det andra gäller rättelse av felaktighet vid såväl uppsåtligt som oaktsamt skattebrott där oriktighet rör sådan uppgift som inte är föremål för granskning på grund av revisionsförordnandet.

Utredningen anser att det inte finns skäl att lägga fram förslag som skulle medföra ändring i förhållande till den praxis som har utvecklats i fråga om frivillig rättelse av oriktig uppgift. Emellertid torde denna stränga praxis i en del fall medföra vissa nackdelar inte bara för de skatt- och avgiftsskyldiga utan även för det allmänna. Den verkar nämligen återhållande på deras vilja att rätta fel som man från den fiskala sidan inte har kommit på spåren och kanske inte heller kommer att upptäcka. Den uppgiftsskyldige själv kan ha blivit medveten om felet först när han på grund av förfrågan från vederbörande myndighets sida har haft anledning att se över sina räkenskaper på särskilda punkter. Samma kan förhållandet vara sedan han underrättats om att hans räkenskaper kommer att bli föremål för taxeringsrevision eller annan särskild granskning. I sådana fall har han f. n. ofta inte något att vinna på att meddela sina iakttagelser om fel i räkenskaperna därför att rättelsen inte anses vara frivillig.

Utredningen anser att det skulle vara en fördel såväl för de skatt- eller avgiftsskyldiga som för det allmänna med en regel om lägre uttagsprocent för tillägg när vederbörande upplyser om felaktighet som det allmänna inte har observerat men frivillig rättelse ändå inte kan anses föreligga. Bestämmelsen bör ha den innebörden att tillägg i nu avsedda fall skall tas ut efter halva den procentsats som annars skulle ha tillämpats.

Högre tillägg i vissa fall

I början av avsnittet 2.3.1 har utredningen mot bakgrunden av viss redovisad statistik som sin mening uttalat att tillägg bör kunna tas ut efter högre procentsats i allvarligare fall.

Tillämpning av högre uttagsprocent bör aktualiseras i sådana fall där omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens karaktär är försvårande. Innebörden av uttrycket "försvårande omständigheter" bör i princip knyta an till sådana omständigheter som kan föranleda åtal för brott enligt SkBL.

Som försvårande bör oftast kunna anses den omständigheten, att det skattebelopp som är i fråga uppgår till betydande belopp. Detta är i praktiken ett av rekvisiten för såväl skattebedrägeri som vårdslös skatteuppgift enligt SkBL.

Högre uttagsprocent bör tillämpas också när den skattskyldige vid taxeringen eller motsvarande myndighetsåtgärd har åsidosatt sin uppgiftsskyldighet i väsentligt hänseende. I första hand får detta anses vara fallet när deklaration inte har lämnats. Härigenom får det passiva skattebedrägeriet sin motsvarighet i förevarande sammanhang. Väsentligt åsidosättande av uppgiftsskyldigheten bör kunna anses föreligga även vid upprepade överträdelser. Samma bedömning bör kunna göras i sådana fall där den skattskyldige har utelämnat en förvärvskälla.

Som försvårande bör vidare anses den omständigheten, att skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt avseende. Denna grund bör kunna åberopas endast gentemot sådana skattskyldiga som skall föra räkenskaper och berör således inte den allmänna skyldigheten enligt 20 § TL för deklarationsskyldig att sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldigheten. Brister i bokföringen torde ofta vara en grund för åtal enligt SkBL.

Under försvårande omständighet bör slutligen även inrymmas det fallet att bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift. Detta måste vanligen anses tyda på planläggning från den skattskyldiges sida, dvs. uppsåt.

Villkoren för tillämpning av högre uttagsprocent för tillägg kommer ytterligare att kommenteras i det följande. Här skall endast tilläggas att vid bedömningen av huruvida omständigheterna är försvårande måste beaktas även felaktighetens eller försummelsens art. Detta har särskild betydelse i de fall då en felaktighet är av det slag som vanligen skall föranleda endast ett lägre tillägg.

2.3.2 *Frågan om maximering av tillägg*

Inledning

Skatte- och avgiftstillägg bestäms enligt gällande regler till en viss procentandel av den skatt resp. avgift som i det enskilda fallet skulle ha dragits undan det allmänna om den beskattningsåtgärd som har grundat tillägget inte hade beslutats. Någon maximering av tillägget har inte föreskrivits.

Frågan om det bör införas regler som maximerar tilläggens storlek aktualiserades vid remissbehandlingen av utredningens föregående betänkande. Vissa remissinstanser ansåg att sådana regler borde gälla inom hela sanktionssystemet (prop. 1977/78:136 s. 97) medan andra efterlyste ett "tak" endast för skattetillägg enligt TL i det fall oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial (s. 100 och 101–102). I sådana fall utgår skattetillägg f. n. med 20 % av det ifrågavarande skattebeloppet.

Departementschefen uttalade med anledning härav (prop:en s. 142), att vissa skäl kunde anföras för att införa en spärregel mot beloppsmässigt särskilt höga tillägg, men var dock inte beredd att ta ställning i frågan utan ansåg att utredningen borde överväga den i sitt fortsatta arbete.

Skatteutskottet och socialförsäkringsutskottet anslöt sig till vad departementschefen hade anfört i denna fråga (SkU 1977/78:50 s. 47, 48 och 66).

Förekomsten av maximeringsregler i utländska skatteadministrativa sanktionssystem

I de utländska skatteadministrativa sanktionssystem som utredningen närmare redovisar i detta betänkande, dvs. sanktionssystemen i Danmark, Finland, Norge, förbundsrepubliken Tyskland och Österrike, beräknas på ett undantag när sanktionen med hänsyn till storleken av det skatte- eller avgiftsbelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna till följd av den skatt- eller avgiftsskyldiges bristande uppgiftslämnande. Samma beräkningsgrund för administrativ sanktion tillämpas även i de utländska sanktionssystem av förevarande art, för vilka utredningen har redogjort i sitt föregående betänkande, dvs. England, Frankrike, Kanada och USA.

Det nyssnämnda undantaget är förbundsrepubliken Tyskland. I detta land får endast vissa typer av överträdelser av skatteförfattningarna, s. k. Steuerordnungswidrigkeiten, lagföras i administrativ ordning. I sådana fall får penningbot åläggas den skyldige. Botens storlek är inte relaterad till det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan.

De utländska skatteadministrativa sanktionssystemen innehåller inte några föreskrifter om absoluta maximigränser beträffande sådana sanktioner som har samma funktion som skattetillägget, dvs. inte riktar sig mot endast enklare förseelser mot deklarationsskyldigheten såsom försenat avlämnande av självdeklaration o. dyl.

I Finland utgår inom direkt beskattning 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. Vid grov vårdslöshet i motsvarande fall får inom indirekt beskattning skatten höjas till högst dubbelt belopp och, om den skattskyldiges förfarande har skett i skatteförsnillningssyfte, med lägst hälften och högst trefaldigt belopp.

I Norge får inom direkt beskattning skattskyldig, som av oaktsamhet har lämnat oriktig eller ofullständig uppgift vilken kunnat leda till för låg skatt, åläggas att betala en tilleggsskatt på högst 50 % av det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna. Har den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt får tilleggsskatten bestämmas till 100 % av nu angivet belopp. Inom indirekt beskattning får avgiftsskyldig påföras tilleggsavgift vid straffbar överträdelse av skatteförfattning. Avgiften på grund av undanhållen merverdiavgift kan utgå med högst 100 % av undandraget belopp och vad gäller omsetningsavgift med 100 och vid återfall 300 %.

I Danmark får bötesstraff åläggas i administrativ ordning i vissa fall av överträdelser av bestämmelserna om skatt- och avgiftsskyldigs uppgiftsskyldighet. Vissa riktlinjer för straffmätningen har från centralt håll utfärdats i s. k. bötescirkulär. Enligt dessa skall bötesstraffet för olika typer av fall bestämmas till olika procentandelar av det skatte- eller avgiftsbelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna.

Som framgått av det föregående får i förbundsrepubliken Tyskland penningbot åläggas i administrativ ordning vid vissa överträdelser av skatteförfattningarna. Botens storlek är maximerad för olika typer av överträdelser. Enligt särskild bestämmelse skall emellertid penningboten kunna överstiga

den ekonomiska fördel som gärningsmannen har åtnjutit på grund av överträdelsen. Det maximum som stadgas för bötesstraffet får därvid överskridas. Med ekonomisk fördel avses i detta sammanhang den räntevinst gärningsmannen har gjort på grund av att han har kunnat disponera över det undandragna skattebeloppet. Vinstens storlek bestäms därvid med hänsyn till vad han skulle ha fått betala för att få låna motsvarande belopp i bank. Sanktionsnivån överstiger med viss procent den räntevinst gärningsmannen hade kunnat tillgodogöra sig på grund av överträdelsen.

I Österrike får skattemyndighet med bötesstraff beivra oaktsamt skatteundandragande och under vissa förutsättningar även uppsåtligt skatteundandragande. Straffet för uppsåtligt brott är böter med högst två gånger och för oaktsamt brott högst en gång det undandragna skattebeloppet.

I England förekommer administrativt beslutade påföljder endast inom direkt beskattning. Skattskyldig till inkomst-, bolags- eller kapitalvinstskatt får bötfällas av beskattningsmyndighet, om han med uppsåt eller av vårdslöshet till myndigheten har lämnat oriktig uppgift i sin självdeklaration eller i annan deklarationshandling har åberopat oriktig uppgift till stöd för avdragsyrkande eller tillstånd eller lagt 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.

I Frankrike finns en administrativ sanktion (majoration) som till sin uppbyggnad påminner om det svenska skattetillägget. Den är avsedd att tillämpas vid oriktig uppgift i skriftligt meddelande och vid skönstaxering resp. skönsbeskattning (taxation d'office). För att sanktion skall kunna påföras förutsätts att den skattskyldige inte har befunnit sig i god tro.

Påföljden för oriktig uppgift i skriftligt meddelande utgår med en viss procent av det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan på grund av felaktigheten. Procentsatsens höjd bestäms vid en jämförelse mellan detta belopp och den skatt som den skattskyldige har att utge. I fråga om inkomstskatten gäller att om det skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan inte överstiger hälften av den skatt som rätteligen åvilar den skattskyldige påförs skattetillägg med 30 % och i annat fall med 50 %. Har den skattskyldige förfarit bedrägligt, dvs. skulle ansvar kunna krävas ut enligt straffbestämmelserna för skattebedrägeri, är skattetillägget 100 %.

I fråga om konsumtionsskatterna bestäms skattetillägget för oriktig upgift i skriftligt meddelande efter samma principer som gäller beträffande inkomstskatten. Emellertid är procentsatserna dubbelt så höga, dvs. 60, 100 resp. 200 %.

Vid skönstaxering av skattskyldig, som trots anmaning inte har kommit in med deklaration, påförs i Frankrike inom såväl direkt som indirekt beskattning skattetillägg med 25 % av skatten enligt taxeringen resp. beskattningen. Ger den skattskyldige inte in deklaration efter en andra anmaning höjs skattetillägget till 100 %.

I Kanada förekommer administrativt beslutade sanktioner, avsedda att ge eftertryck åt uppgiftsskyldigheten endast inom direkt beskattning. Skattskyldig som uppsåtligen har försökt dra undan skatt genom att inte fullgöra sin deklarationsskyldighet får av skattemyndighet åläggas att utge ett belopp som svarar mot 50 % av den skatt han har försökt undgå att betala. Har

skattskyldig med vett och vilja eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig eller ofullständig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande får han förpliktas utge 25 % av den skatt som har kunnat dras undan det allmänna på grund av den oriktiga eller ofullständiga uppgiften.

I USA får den påföras skattetillägg (additional tax) som av oaktsamhet underlåter att lämna eller för sent lämnar deklaration om han inte kan visa godtagbar ursäkt för sin försummelse. Tillägget skall beräknas på skillnaden mellan den skatt som denne har att betala och vad han betalt i avräkning på skatten. Påföljdens stränghet varierar i förhållande till förseningens längd. Tillägget utgår med 5 % för varje månad eller del därav denna fortgår, dock med högst 25 %.

Föranleder skattskyldig av oaktsamhet att hans skatt fastställs till för lågt belopp påförs honom skattetillägg med 5 % 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 oriktig eller ofullständig uppgift till skattemyndighet. Har den skattskyldige begått gärningen med uppsåt att dra undan det allmänna skatt beräknas tillägget i stället efter 50 %.

Alternativa metoder att maximera storleken av tillägg

Inledning

Uppdraget att utreda frågan om införande av maximeringsregler avser hela sanktionssystemet. Frågan har emellertid särskild aktualitet vid den progressiva inkomstskatten. Den följande framställningen tar därför i första hand sikte på skattetillägg för fysisk person enligt TL.

Som har framgått av föregående avsnitt kommer utredningen att lägga fram förslag som är avsedda att nyansera sanktionssystemet. Bl. a. föreslås olika uttagsprocent för tillägg.

Som en allmän bakgrund för den fortsatta framställningen lämnas en tabellarisk uppställning över storleken av skattetillägg enligt TL för fysisk person i vissa lägen vid de sanktionsnivåer som utredningen har övervägt för olika typer av fall (tabell A).

Maximering genom ett i krontal angivet belopp

En metod för att maximera tilläggets storlek är att föreskriva att avgiften inte får överstiga ett i krontal angivet belopp. Mot bakgrund av de av utredningen föreslagna differentieringarna av sanktionssystemet kräver en sådan ordning att olika maximibelopp föreslås att gälla vid olika uttagsprocent för tillägget. I annat fall skulle nämligen syftet med nyanseringen av sanktionssystemet delvis förfelas. Begränsningsregeln skulle aktualiseras tidigare ju högre uttagsprocenten sattes. Detta medför att en högre uttagsprocent skulle ge lägre skattetillägg procentuellt räknat än en lägre uttagsprocent på samma undandragna skattebelopp.

Det förda resonemanget skall illustreras genom följande exempel. Föreskrivet maximibelopp för tillägget antas vara 100 000 kr. Detta uppnås i det fall avgiften tas ut efter 80 % när den undandragna skatten är 125 000

Tabell A

Skattetillägg vid taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt enligt utredningens förslag. 1981 års taxering, kommunal utdebitering 29 kr.

Statl. besk.bar inkomst	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 2 000				5 000				10 000				20 000			
	Skattetillägg utgår med, %															
1 000 kr.	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80
30	101	201	335	536	249	498	830	1 328	487	974	1 623	2 597	952	1 904	3 173	5 077
60	153	306	510	816	374	747	1 245	1 992	721	1 442	2 404	3 846	1 260	2 519	4 199	6 178
80	189	378	630	1 008	478	955	1 592	2 547	943	1 885	3 142	5 027	1 792	3 584	5 974	9 588
120	246	492	820	1 312	608	1 215	2 025	3 240	1 185	2 370	3 950	6 320	2 340	4 680	7 800	12 480
240	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	2 550	5 100	8 500	13 600
500	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	2 550	5 100	8 500	13 600
1 000	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	2 550	5 100	8 500	13 600
3 000	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	2 550	5 100	8 500	13 600

Stat. besk.bar inkomst	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 40 000				60 000				80 000				120 000			
	Skattetillägg utgår med, %															
1 000 kr.	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80
60	2 280	4 560	7 600	12 160	2 892	5 785	9 641	15 426								
80	3 052	6 104	10 173	16 277	4 072	8 144	13 574	21 718	4 685	9 369	15 615	24 984				
120	4 486	8 971	14 952	23 923	6 278	12 556	20 926	33 482	7 537	15 075	25 125	40 200	9 170	18 340	30 567	48 907
240	5 100	10 200	17 000	27 200	7 650	15 300	25 500	40 800	10 095	20 190	33 650	53 840	14 901	29 802	49 670	79 472
500	5 100	10 200	17 000	27 200	7 650	15 300	25 500	40 800	10 200	20 400	34 000	54 400	15 300	30 600	51 000	81 600
1 000	5 100	10 200	17 000	27 200	7 650	15 300	25 500	40 800	10 200	20 400	34 000	54 400	15 300	30 600	51 000	81 600
3 000	5 100	10 200	17 000	27 200	7 650	15 300	25 500	40 800	10 200	20 400	34 000	54 400	15 300	30 600	51 000	81 600

Statl. besk.bar inkomst	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 200 000				500 000				1 000 000				3 000 000			
	Skattetillägg utgår med, %															
1 000 kr.	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80
240	22 439	44 877	74 795	119 672												
500	25 500	51 000	85 000	136 000	57 221	114 442	190 737	305 179								
1 000	25 500	51 000	85 000	136 000	63 750	127 500	212 500	340 000	120 971	241 942	403 237	645 179				
3 000	25 500	51 000	85 000	136 000	63 750	127 500	212 500	340 000	127 500	255 000	425 000	680 000	375 971	751 942	1 253 237	2 005 179

kr. men då uttagsprocenten är 15 och 30 först när denna skatt är 666 667 resp. 333 333 kr. Detta betyder att maximibeloppet praktiskt taget aldrig skulle komma att tillämpas när uttagsprocenten är låg. Sätts beloppet mycket lågt förverkligas inte ändamålen med högre sanktionsnivåer.

Effekterna av ett system med i krontal angivna maximibelopp vid olika uttagsprocent för tillägg skall åskådliggöras i det följande. Sanktionsnivåerna antas vara 10, 15, 30, 50 och 80 %. De belopp i undandragen skatt som aktualiserar tillämpning av begränsningsregeln förutsätts vid resp. uttagsprocent vara 100 000, 150 000, 300 000, 500 000 och 800 000 kr. Maximalt skattetillägg i resp. fall är således 10 000, 22 500, 90 000, 250 000 och 640 000 kr.

Denna begränsningsregel aktualiseras i lägen som framgår av följande tabeller B och C. 1981 års taxering, kommunal utdebitering 29 kr.

Tabell B

Uttags-procent	Maximibelopp enligt spärr-regeln, kr.	När undanhållen inkomst är lika med beskattnings-bar inkomst träder spärregeln i funktion först när besk.bar inkomst är
10	10 000	168 500
15	22 500	227 700
30	90 000	404 100
50	250 000	639 400
80	640 000	992 400

Tabell C

Uttags-procent	Maximibelopp enligt spärr-regeln, kr.	Lägsta undanhållen inkomst för att spärregeln skall träda i funktion, utgör kr.	varvid besk.-bar inkomst är kr.
10	10 000	117 600	291 600
15	22 500	176 500	350 500
30	90 000	352 900	526 900
50	250 000	588 200	762 200
80	640 000	941 200	1 115 200

Tabellerna visar att en begränsningsregel som den nu diskuterade t. o. m. vid progressiv beskattning får betydelse först när det undanhållna beloppet är relativt stort. Detta gäller oavsett efter vilken procentsats tillägget tas ut. Det framgår också att maximibeloppet verkar först i inkomstlägen där ökning av marginalskatten är obetydlig eller inte alls föreligger.

I fall där skatten är proportionell eller där endast statlig inkomstskatt debiteras får begränsningsregeln givetvis betydelse först när de undanhållna beloppen är ännu större än de som tabellerna B och C utvisar för motsvarande fall.

Relaterad maximering

Utredningen har vidare undersökt effekterna av olika system där maximeringen är relaterad till visst förhållande.

Tabellen D visar effekterna av ett system där skattetillägg enligt TL är begränsat till 1/20 av den beskattningsbara inkomsten och uttagsprocenten är 30.

Av tabellen framgår bl. a. följande. Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt är vid en statlig beskattningsbar inkomst av 30 000 kr. maximibeloppet 1 500 kr. och begränsningsregeln träder i funktion om den undanhållna inkomsten överstiger 15 700 kr. Vid en statlig beskattningsbar inkomst om 300 000 kr. tillämpas regeln om den undanhållna inkomsten är större än 58 800 kr. En undanhållen inkomst om 80 000 kr. medför alltid att tillägget begränsas till sin storlek om den beskattningsbara inkomsten inte överstiger 408 000 kr.

Spärrbeloppet i detta system ökar inte i takt med progressionen. Detta följer av systemets utformning och framgår mer detaljerat vid en jämförelse med tabell E, som illustrerar ett system där spärrbeloppet utgör 1/5 av den totala skatten vid den ifrågavarande taxeringen.

Denna tabell visar i stort sett samma resultat vid en beskattningsbar inkomst om 30 000 kr. som tabell D. För lägre inkomster ligger maximibeloppet lägre medan det vid stigande inkomster ökar snabbare än enligt tabell D. Detta är självfallet en effekt av progressionen.

En tredje metod att begränsa skattetilläggets storlek vid inkomsttaxeringen är att avgiften vid varje uttagsprocent skall reduceras i den mån den överskrider ett visst belopp.

Tabell F illustrerar ett sådant system. Den skatt som kunde ha dragits undan halveras vid beräkningen av tillägget till den del skatten är större än 10 000, 30 000, 60 000 och 80 000 kr. när uttagsprocenten är resp. 15, 30, 50 och 80. Reduktionen sker alltså när tillägget är större än resp. 1 500, 9 000, 30 000 och 64 000 kr. Överstiger avgiften dessa belopp sätts således överskjutande del ned till hälften. Lämpligen kan en bestämmelse om detta utformas så, att överskjutande avgiftsunderlag halveras medan uttagsprocenten alltså blir enhetligt för det underlag som avgiften skall beräknas på.

I detta system får såväl progressionen som storleken av det undanhållna beloppet och uttagsprocenten betydelse för tilläggets storlek. Tabellen visar att begränsningsregeln träder i funktion i stort sett först när såväl den beskattningsbara inkomsten som avgiftsunderlaget uppgår till betydande belopp.

Tabell D
1981 års taxering, kommunal utdebitering 29 kr. skattetillägg 30 % av undanhållen skatt, dock max. enligt kol. 2

Statlig besk.bar inkomst 1 000 kr.	1/20-del av besk.bar inkomst kr.	Undanhållen inkomst, kr. 20 000	30 000	50 000	80 000	120 000	200 000	500 000	1 000 000	Skattetillägg begränsas om undanhållen inkomst överstiger kr.
		Skattetillägg. *Kursivt innebär att begränsningsregeln trätt i kraft*								
30	1 500	*1 903*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	15 700
40	2 000	*2 040*	*2 970*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	19 600
50	2 500	2 143	*3 117*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	23 600
60	3 000	2 519	*3 586*	*5 490*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	24 300
70	3 500	3 141	*4 218*	*6 259*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	22 800
80	4 000	3 584	*5 026*	*7 170*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	22 700
90	4 500	3 952	*5 651*	*8 170*	*11 141*	*11 436*	*11 436*	*11 436*	*11 436*	23 100
100	5 000	4 291	*6 176*	*9 318*	*12 435*	*13 660*	*13 660*	*13 660*	*13 660*	23 700
125	6 250	4 737	*7 014*	*11 138*	*15 842*	*19 552*	*19 552*	*19 552*	*19 552*	26 600
150	7 500	4 800	7 212	*11 892*	*18 068*	*23 353*	*25 552*	*25 552*	*25 552*	31 200
175	8 750	4 815	7 215	*12 015*	*19 029*	*26 529*	*31 567*	*31 567*	*31 567*	36 400
200	10 000	5 100	7 590	*12 390*	*19 602*	*28 573*	*37 942*	*37 942*	*37 942*	40 000
300	15 000	5 100	7 650	12 750	*20 400*	*30 600*	*49 782*	*63 443*	*63 442*	58 800
1 000	50 000	5 100	7 650	12 750	20 400	30 600	*51 000*	*127 500*	*241 942*	196 100
3 000	150 000	5 100	7 650	12 750	20 400	30 600	51 000	127 500	*255 000*	588 200
Skattetillägg begränsas om statl. bbi. inte överstiger kr.		40 700	144 500	255 000	408 000	612 000	1 020 000	2 550 000	5 100 000	–

Tabell E
1981 års tax. kommunal utdebitering 29 kr. Skattetillägg 30 % av undanhållen skatt, dock max. enligt kol. 2

Statlig besk.bar inkomst, 1 000	1/5 av skatten på inkomst enligt kol 1, kr.	Undanhållen inkomst, kr. 20 000	30 000	50 000	80 000	120 000	200 000	500 000	1 000 000	Skattetillägg begränsas om undanhållen inkomst överstiger kr.
		Skattetillägg. *Kursivt innebär att begränsningsregeln trätt i kraft*								
30	1 465	*1 903*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	*2 198*	15 300
40	2 176	2 040	*2 970*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	*3 265*	21 500
50	2 894	2 143	*3 117*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	*4 342*	27 600
60	3 856	2 519	3 586	*5 490*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	*5 784*	32 700
70	4 989	3 141	4 218	*6 259*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	*7 483*	37 100
80	6 246	3 584	5 026	*7 170*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	*9 369*	41 300
90	7 624	3 952	5 651	*8 170*	*11 141*	*11 436*	*11 436*	*11 436*	*11 436*	44 100
100	9 106	4 291	6 176	*9 318*	*12 435*	*13 660*	*13 660*	*13 660*	*13 660*	48 400
125	13 034	4 737	7 014	11 138	*15 842*	*19 552*	*19 552*	*19 552*	*19 552*	60 500
150	17 034	4 800	7 212	11 892	*18 068*	*23 353*	*25 552*	*25 552*	*25 552*	74 400
175	21 044	4 815	7 215	12 015	19 029	*26 529*	*31 567*	*31 567*	*31 567*	89 300
200	25 294	5 100	7 590	12 390	19 602	*28 573*	*37 942*	*37 942*	*37 942*	104 500
300	42 294	5 100	7 650	12 750	20 400	30 600	*49 782*	*63 442*	*63 442*	168 400
1 000	161 294	5 100	7 650	12 750	20 400	30 600	51 000	127 500	*241 942*	632 500
3 000	501 294	5 100	7 650	12 750	20 400	30 600	51 000	127 500	255 000	1 965 900
Skattetillägg om statl. bbi. begränsas inte överstiger kr		37 500	54 600	103 600	159 500	224 700	349 000	801 200	1 551 200	–

Tabell F
1981 års taxering, kommunal utdebitering 29 kr. Undandragen skatt som överstigit ett visst belopp (brytningspunkten) halveras vid beräkning av skattetillägg

Skattetillägg %	15	30	50	80
Brytnings-punkt, kr.	10 000	30 000	60 000	100 000

Kursivering av belopp skattetillägg innebär att begränsningsregeln har trätt i kraft om tillägget angetts m. h. t. denna regel

Statlig besk.bar inkomst, 1 000 kr.	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 2 000 Skattetillägg utgår med, %				5 000				10 000				20 000			
	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80
30	101	201	335	536	249	498	830	1 328	487	974	1 623	2 597	952	1 904	3 173	5 077
60	153	306	510	816	374	747	1 245	1 992	721	1 442	2 404	3 846	1 260	2 519	4 199	6 718
80	189	378	630	1 008	478	955	1 592	2 547	943	1 885	3 142	5 027	*1 646*	3 584	5 974	9 558
120	246	492	820	1 312	608	1 215	2 025	3 240	1 185	2 370	3 950	6 320	*1 920*	4 680	7 800	12 480
240	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	*2 025*	5 100	8 500	13 600
500	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	*2 025*	5 100	8 500	13 600
1 000	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	*2 025*	5 100	8 500	13 600
3 000	255	510	850	1 360	638	1 275	2 125	3 400	1 275	2 550	4 250	6 800	*2 025*	5 100	8 500	13 600

Statlig besk.bar inkomst, 1 000 kr.	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 40 000 Skattetillägg utgår med, %				60 000				80 000				120 000			
	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80	15	30	50	80
60	*1 890*	4 560	7 600	12 160	*2 196*	5 785	9 641	15 426								
80	*2 276*	6 104	10 173	16 277	*2 786*	8 144	13 574	21 718	*3 092*	*9 185*	15 615	24 984				
120	*2 993*	8 971	14 952	23 923	*3 889*	*10 778*	20 926	33 482	*4 519*	*12 038*	25 125	40 200	*5 335*	*13 670*	*30 284*	48 907
240	*3 300*	*9 600*	17 000	27 200	*4 575*	*12 150*	25 500	40 800	*5 798*	*14 595*	*31 825*	53 840	*8 200*	*19 401*	*39 835*	79 472
500	*3 300*	*9 600*	17 000	27 200	*4 575*	*12 150*	25 500	40 800	*5 850*	*14 700*	*32 000*	54 400	*8 400*	*19 800*	*40 500*	*80 800*
1 000	*3 300*	*9 600*	17 000	27 200	*4 575*	*12 150*	25 500	40 800	*5 850*	*14 700*	*32 000*	54 400	*8 400*	*19 800*	*40 500*	*80 800*
3 000	*3 300*	*9 600*	17 000	27 200	*4 575*	*12 150*	25 500	40 800	*5 850*	*14 700*	*32 000*	54 400	*8 400*	*19 800*	*40 500*	*80 000*

Statlig och kom. inkomst 1 000 kr.	Skattetillägg då undanhållen inkomst är, kr. 200 000 Skattetillägg utgår med, % 15	30	50	80	500 000 15	30	50	80	1 000 000 15	30	50	80	3 000 000 15	30	50	80
240	*11 969*	*26 938*	*52 397*	*99 836*												
500	*13 500*	*30 000*	*57 500*	*108 000*	*29 361*	*61 721*	*110 368*	*192 590*								
1 000	*13 500*	*30 000*	*57 500*	*108 000*	*32 625*	*68 250*	*121 250*	*210 000*	*61 236*	*125 471*	*216 619*	*362 590*				
3 000	*13 500*	*30 000*	*57 500*	*108 000*	*32 625*	*68 250*	*121 250*	*210 000*	*64 500*	*132 000*	*227 500*	*380 000*	*188 735*	*380 471*	*641 619*	*1 042 590*

Utredningen

Liksom var fallet även med böter och straffskatt enligt SkSL bestäms skatte- och avgiftstillägg med hänsyn till storleken av det skatte- eller avgiftsbelopp som hade kunnat dras undan det allmänna om den beskattningsåtgärd som utgör grund för sanktionen inte hade beslutats. Vad som utmärker sådana s. k. normerade sanktioner är att något i krontal angivet maximibelopp inte gäller. Andra typer av penningsanktioner är däremot på ett eller annat sätt maximerade. Penningbot utgår i kronor angivet belopp. Även för dagsböter finns ett "tak" vilket beror på att såväl antalet dagsböter som dagsbotens belopp är maximerat. I praktiken är det sällsynt att bötesstraffet stöter i detta tak; maximalt antal dagsböter med högsta dagsbotsbelopp döms givetvis ut endast i mycket sällsynta fall.

Böter enligt SkSL fastställdes inom vissa ramar. Vid falskdeklaration fick sådant straff dömas ut med högst fem gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka på grund av oriktig uppgift, dock var bötesbeloppet minst 400 kr. om det undandragna skattebeloppet uppgick till eller översteg 100 kr. Vid vårdslös deklaration fick böterna bestämmas till högst två och en halv gånger det undandragna skattebeloppet, men skulle vara minst 200 kr. om detta uppgick till eller var större än 100 kr. Den som hade dömts enligt SkSL till fängelsestraff kunde efter omständigheterna åläggas straffskatt med högst tre gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka. Genom dessa strafframar kunde man i det enskilda fallet undvika att böter dömdes ut till belopp som ansågs oskäligt högt. Denna möjlighet finns inte inom det skatteadministrativa sanktionssystemet.

Som har framgått av det föregående innebär utredningens förslag att sanktionssystemet differentieras med hänsyn till bl. a. felaktighetens eller försummelsens art och risken för skattebortfall på grund härav. Bl. a. föreslås att tillägg skall tas ut efter 30 % i normalfallet och efter 10 eller 15 % i lindriga fall.

En regel som maximerar tilläggets storlek genom ett i krontal angivet belopp får – som påpekats – effekt först när det undanhållna beloppet är relativt stort. Vid progressiv beskattning får den betydelse först i inkomstlägen där marginalskatten praktiskt taget har nått sitt maximum. Detta hänger givetvis samman med hur spärrbeloppen har bestämts i det nu förevarande alternativet.

Enligt utredningens mening måste absoluta spärrbelopp sättas förhållandevis högt i ett sådant nyanserat sanktionssystem som utredningen föreslår (jfr. prop. 1977/78:136 s. 142). Sådana maximibelopp kommer att sakna betydelse i praktiken. Begränsningsregler av detta slag kommer dessutom med säkerhet att uppfattas som markant orättvisa. Utredningen anser av nu anförda skäl att spärregler med den nu diskuterade utformningen inte bör införas.

Som skäl för en spärregel har även åberopats, att ett tillägg kan bli för stort med hänsyn till vederbörandes ekonomiska situation. Vid den progressiva inkomstbeskattningen får argumentet särskild betydelse.

Från denna synpunkt kunde det göras gällande att man borde överväga att införa ett system efter förebild av dagsbotssystemet, där dagsbotens stor-

lek bestäms med hänsyn till gärningsmannens totala ekonomiska situation. I detta sammanhang måste då beaktas att tilläggen påförs i massärendeprocess. Det är svårt att föreställa sig att man i varje särskilt fall av tillägg skulle kunna utreda vederbörandes ekonomiska situation. Dessa avgifter måste liksom f. n. kunna bestämmas på grundval av material som är tillgängligt för vederbörande myndighet. Även andra skäl talar mot att avgifterna maximeras med dagsbotssystemet som förebild. Utredningen har inte arbetat ut något alternativ efter den principen.

Utredningen har däremot undersökt effekterna av två system där maximeringen av tillägg enligt TL är relaterad till den skattskyldiges inkomstförhållanden vid slutet av det ifrågavarande beskattningsåret. I det ena har spärrbeloppet satts till 1/20 av den beskattningsbara inkomsten, i det andra till 1/5 av den totala skatten vid taxeringen (tabellerna D och E). I ingetdera systemen ökar spärrbeloppen i takt med progressionen, dock att ökningen i det senare alternativet är något snabbare än i det förra.

Avgörandet för vilket av dessa system man vill välja är den vikt som fästes vid olika synpunkter. Det förra systemet – där spärrbeloppet bestämts till en andel av beskattningsbar inkomst – kan sägas ta större hänsyn till den skattskyldiges betalningsförmåga genom att det mildrar den effekt som annars skulle ha uppkommit när summan av skatten vid hög marginalskatt och skattetillägget överstiger den undanhållna inkomsten.

Det tredje av de system som utredningen har diskuterat i det föregående innebär att skatteunderlaget för tillägget halveras i den mån det överskrider ett visst för varje uttagsprocent fastställt belopp (tabell F). Genom att begränsningen inträder först vid ett visst belopp får systemet en liknande effekt som den som kom till uttryck i rättstillämpningen enligt SkSL. Denna visade nämligen en tendens till lägre böter, räknat i procent av den skatt som hållits eller kunde ha hållits undan, när denna skatt uppgick till större belopp.

Utredningen har i det föregående avvisat det alternativ som innebär att tillägg maximeras till ett i krontal angivet belopp. Av de skisserade metoderna för att begränsa tilläggets storlek anser utredningen att det system, där underlaget för avgiften halveras när det överstiger visst belopp, är att föredra framför de andra, om en begränsningsregel över huvud taget skall införas. Som framgått medför en sådan begränsningsregel att hänsyn tas till ett flertal av de faktorer som bestämmer storleken av ett tillägg samtidigt som den i stort sett verkar endast när skatteunderlaget är betydande. Dessutom har en sådan begränsning viss hävd i rättstillämpningen enligt SkSL.

I frågan om en begränsningsregel över huvud taget bör införas vill utredningen anföra följande synpunkter. Utredningsuppdraget avser frågan om införande av spärregler för att särskilt höga tillägg skall kunna undvikas. I första hand vill utredningen som sin uppfattning uttala att det med den i detta betänkande föreslagna nyanseringen av sanktionssystemet inte i något fall finns behov av sådana regler med hänsyn till tilläggets storlek. I detta sammanhang bör erinras om att tillägg är den sanktion som i huvudsak ersätter de normerade böterna enligt SkSL. I praxis uppgick det genomsnittliga bötesbeloppet vid falskdeklaration till ca 150 % av den skatt som hade dragits eller hade kunnat dras undan och vid vårdslös deklaration till ca 80 %. De av utredningen föreslagna procentsatserna för tilläggens

beräkning ligger väsentligt lägre, särskilt om man beaktar att den högsta sanktionsnivån enligt förslaget är avsedd att tillämpas i fall där uppsåt att dra undan skatt måste anses föreligga. Den föreslagna nyanseringen innebär i övrigt väsentligt lägre reaktion än böter enligt SkSL.

Härutöver vill utredningen anföra följande synpunkter av principiell natur.

Regler som begränsar tilläggets storlek innebär allmänt sett att eftertrycket åt uppgiftsskyldigheten skulle minska i sådana fall där skatteuttaget på inkomsten är stort och frestelsen att dra undan skatt därför accentuerad. Den preventiva effekten av sanktionen blir därigenom försvagad.

Inte något av de utländska skatteadministrativa sanktionssystem som utredningen har studerat innehåller bestämmelser om maximering av den sanktion som motsvarar skattetillägg.

Skattetillägg bestäms till viss procentandel av den skatt som i det enskilda fallet skulle ha dragits undan på grund av den skattskyldiges brister i uppgiftslämnandet. Uppgår tillägget till större belopp innebär således detta att den skatt, som hade kunnat dras undan, också är betydande. Denna omständighet kan i och för sig sägas motivera att reaktionen från det allmännas sida blir strängare relativt sett och inte mildare än i de fall där det skattebelopp som kunnat dras undan är mindre. Så är t. ex. automatiskt fallet i det franska skatteadministrativa sanktionssystemet.

Från de skattskyldigas synpunkt kan av liknande skäl varje maximering anses orättvis. Även när skattebortfallet skulle bli relativt litet kan ett tillägg drabba vederbörande hårt beroende på hans ekonomiska situation.

Till stöd för behovet av en begränsningsregel kan som framgått hänvisas till att en sådan skulle mildra den effekt som består i att summan av skatten vid hög marginalskatt och skattetillägget överstiger det belopp som har hållits undan. Mot detta kan invändas att beskattningen i sig är utformad med hänsyn till betalningsförmågan i olika inkomstlägen och att det därför kan anses att den skattskyldiges behållna inkomst vid hög marginalskatt "räcker till" även om den skulle bli reducerad genom påfört skattetillägg.

Sammanfattningsvis vill utredningen som sin uppfattning uttala att det inte föreligger något behov av spärregel för skattetillägg vid inkomsttaxeringen och inte heller för annat tillägg inom sanktionssystemet. Anser statsmakterna att en sådan regel bör införas bör denna enligt utredningens mening utformas så att skatteunderlaget för avgiften halveras när det överstiger ett visst för varje uttagsprocent fastställt belopp.

2.3.3 *Oriktig uppgift och oriktigt yrkande*

Enligt sina direktiv har utredningen att särskilt uppmärksamma de problem som har uppstått i rättstillämpningen vid avgörandet av frågan huruvida vederbörande har framställt ett yrkande eller lämnat en oriktig uppgift. Vissa detaljer i denna frågeställning kommer att beröras i senare avsnitt. Den principiella skillnaden mellan "oriktig uppgift" och "oriktigt yrkande" har utredningen funnit anledning att behandla redan här.

I prop. 1977/78:136 berörs denna fråga. Där uttalas (s. 144 f) att en enhetlig gränsdragning är avsedd att gälla mellan "oriktig uppgift" och "oriktigt yrkande" för tillägg och eftertaxering. Vidare sägs att undantaget från på-

föring av tillägg vid oriktigt yrkande inte avser yrkanden som är dolda i underlaget för deklarationen, att yrkandet således måste framgå av deklarationen eller annan tillgänglig handling samt att, för att ett felaktigt yrkande inte skall anses innefatta oriktig uppgift, det i princip krävs att den skattskyldige åtminstone i någon form har redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Även i detta avseende kan man enligt prop:en tala om att yrkandet skall vara "öppet angivet". Det skall m. a .o., framhålls det, vara fråga om ett yrkande i den meningen att det kan bedömas på grundval av lämnade sakuppgifter eller andra omständigheter.

Termen "oriktigt yrkande" är allmänt godtagen. Den är emellertid inte särskilt upplysande. Det kan ju med skäl göras gällande att samtliga uppgifter i en deklaration innefattar yrkande i den meningen att vederbörande "yrkar" att bli taxerad enligt sina uppgifter i deklarationen. Sådana uttryck torde också vara allmänt godtagna som att en skattskyldig "anger" intäkter och "yrkar" avdrag. Enligt detta uttryckssätt skulle alltså ett oriktigt yrkande helt enkelt avse ett yrkande om avdrag som inte kan godtas vid taxeringen. Emellertid menas någonting annat och mera speciellt med detta uttryck, nämligen att en skattskyldig dessutom har korrekt redovisat de sakförhållanden som fordras för att bedöma någon skattemässigt relevant uppgift i deklarationen. Regeln torde alltid ha gällt vid eftertaxering och har strukits under av departementschefen i prop. 1955:160 (s. 162) i följande uttalande som följer efter det han beskrivit det principiella innehållet i de av honom föreslagna nya reglerna om eftertaxering.

> Till undvikande av missförstånd vill jag framhålla att den nya regeln icke bör ges den tolkningen, att eftertaxering skall få ske, om den skattskyldige korrekt redovisat föreliggande omständigheter i en viss fråga och den skattskyldiges uppfattning i frågan godtagits, ehuru så vid ett senare granskningstillfälle befinnes inte hava bort ske. I dylika fall, där deklarationen och därvid fogade handlingar kan sägas anvisa alternativa lösningar av en föreliggande skattefråga, torde man med fog kunna göra gällande att oriktig uppgift ej lämnats.

Av detta uttalande framgår att undantaget från möjligheten att eftertaxera när "oriktigt yrkande" föreligger avser varje i deklarationen angivet belopp beträffande vilket korrekta och så pass utförliga uppgifter i sak har meddelats att det vid normal granskning borde ha varit uppenbart att en oriktig uppgift föreligger. Det måste självklart antas att uttalandet gäller alla slags uppgifter i en deklaration, både intäkts- och avdragssidan liksom också de s. k. kryssmarkeringarna i en inkomstdeklaration. Uttrycket "oriktigt yrkande" måste därför ges den innebörd som utredningen nyss har angett.

I vissa utländska skatteadministrativa sanktionssystem, såsom det västtyska och österrikiska, anses oriktig uppgift föreligga så snart som den skattskyldige har brustit i sin uppgiftsskyldighet. Endast i det fall en oriktig taxering har föranletts av att beskattningsmyndigheten har gjort en felaktig skatterättslig bedömning trots att de uppgifter, som den skattskyldige har lämnat, har varit tillräckliga för att göra en korrekt bedömning anses inte oriktig uppgift föreligga.

I såväl prop. 1971:10 (s. 266) som prop. 1977/78:136 (s. 144) hänvisas beträffande denna förutsättning till 31 § 1 mom. TL. Enligt denna bestämmelse bör en skattskyldig utöver vad deklarationsformuläret föranleder lämna alla

de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Det framhålls i propositionerna att en skattskyldig har att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta får deklarationen i regel anses innefatta oriktig uppgift som kan föranleda såväl skattetillägg som eftertaxering. Redan här kan nämnas att utredningen lägger fram lagförslag mot bakgrunden av dessa uttalanden (se avsnittet 3.4.7).

Av de återgivna uttalandena kan vissa slutsatser dras i fråga om skillnaden mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Avgörande för detta är uppgiftsskyldighetens omfattning, vilket med visst stöd av uttalandena i propositionerna kan formuleras så att samtliga intäkter skall uppges till rätt belopp och att avdrag skall vara giltiga och motsvaras av verkliga kostnader. Den skattskyldige har således att i rättsligt hänseende korrekt beskriva eller beteckna sina intäkter och avdrag (jfr bl. a R 77 1:4). Fullgörs inte denna skyldighet och skulle hans uppgifter, om de godtogs, leda till för låg beskattning föreligger således en oriktig uppgift. Detta innebär att sådan uppgift alltid föreligger om inkomst av förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet har redovisats med för lågt belopp eller avdrag utanför förvärvskälla med för högt belopp. Oriktig uppgift vid taxering föreligger även vid felaktighet som skulle ha medfört för låg debitering om den godtagits, t. ex. oriktig kryssmarkering.

Huruvida en oriktig uppgift slutligt skall medföra skattetillägg är beroende av en rad omständigheter. Bestämmelser finns bl. a. om undantag från påföring av särskild avgift i fall av oriktigt yrkande. Av det föregående framgår att dessa undantag inte innebär att oriktig uppgift inte anses föreligga. Innebörden är i stället att tillägg inte skall påföras trots att oriktig uppgift föreligger. Undantagsbestämmelserna saknar därför betydelse för bestämningen av begreppet oriktig uppgift.

Det sagda kan illustreras med ett par exempel.

En skattskyldig har yrkat avdrag med 10 000 kr. för semesterresa till Grekland. Han har därmed påstått, att semesterresan har företagits, att den har kostat 10 000 kr. samt att den är avdragsgill vid taxeringen. Yrkandet kan inte medges och är därför oriktigt. Emellertid är beteckningen semesterresa tillräcklig för att det oberättigade i avdraget klart skall framgå. Skattetillägg kan därför inte påföras. Det spelar därvid inte någon roll om det skulle komma fram att resekostnaderna i själva verket var 5 000 kr.

Har den skattskyldige betecknat avdraget som resekostnader utan att lämna ytterligare upplysningar hade skattetillägg kunnat påföras därför att han genom sitt yrkande måste anses ha påstått att resekostnaderna har varit avdragsgilla i förvärvskällan.

Sådana fall som det nämnda kan också föreligga på intäktssidan. En skattskyldig kan t. ex. i sin deklaration ha angett att han i gåva av en släkting har fått 2 000 kr. därför att han utan ersättning har hjälpt denne med visst arbete under tidigare år. Eftersom han anser att ersättningen är en gåva har han inte redovisat den som intäkt. Nettointäkten av förvärvskällan tjänst har således redovisats för lågt och oriktig uppgift föreligger därigenom. Skattetillägg kan inte påföras därför att tillräckliga sakuppgifter har lämnats. Hade däremot den skattskyldige i det beskrivna fallet endast uppgett att han fått 2 000 kr. av en släkting undgår han inte tillägg, såvida inte eftergift medges.

Med det anförda har utredningen velat precisera innebörden av begreppet oriktig uppgift med stöd av förarbeten och rättstillämpning. Den angivna innebörden ger ett klart utgångsläge vid bedömningen av skattetilläggsfrågan.

I de gällande bestämmelserna i nu avsedda fall framgår undantaget från påföring av skattetillägg av den regeln, att sådan avgift inte skall påföras i den mån avvikelse avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande. Utredningen, som anser att denna regel kan leda till missförstånd, menar att den bör ges ett tydligare innehåll och lägger därför fram förslag om ändring av den förevarande bestämmelsen.

Vad utredningen nu har anfört har tagit sikte på TL:s sanktionsbestämmelser. Synpunkterna är emellertid principiellt relevanta även för det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet.

2.3.4 *Villkor för eftertaxering och för påföring av skattetillägg*

I prop. 1977/78: 136 (s. 144) uttalas att begreppet oriktig uppgift har utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Det erinras om att som villkor för eftertaxering gäller att den skattskyldige har lämnat oriktigt meddelande och att rekvisitet oriktig uppgift förekommer också i SkBL. Departementschefen slår emellertid endast fast att en enhetlig gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är avsedd att gälla på de nu berörda områdena (jfr. föregående avsnitt).

I något sammanhang har hävdats den uppfattningen, att samma villkor skall gälla för eftertaxering och för påföring av skattetillägg. En sådan uppfattning går givetvis längre än det nyss återgivna departementschefsuttalandet. Utredningen har därför funnit anledning att något beröra villkoren för eftertaxering och för skattetillägg.

De nu gällande bestämmelserna om eftertaxering grundar sig i förevarande avseende på lagstiftning åren 1955 och 1956. Dessförinnan gällde, i stort sett oförändrade, de villkor för eftertaxering som infördes 1902. Före lagstiftningen 1955 fanns bestämmelserna om eftertaxering i 63 § KL och hade följande lydelse.

> Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande eller har han, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att han icke blivit inom vederbörande kommun taxerad till kommunal inkomstskatt eller att han blivit därstädes för lågt taxerad till sådan skatt, skall han där eftertaxeras till kommunal inkomstskatt för vad som genom berörda förfarande förut undgått taxering.

Genom prop. 1955:160 ändrades dessa bestämmelser efter förslag av 1950 års skattelagsakkunniga. Departementschefen anförde som skäl för ändring bl. a. (s. 160), att möjligheterna till eftertaxering var ganska snävt begränsade och fortsatte.

> Det förutsättes att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att avlämna uppgift eller infordrad upplysning samt att härigenom förorsakats att taxering underlåtits eller blivit för låg. Bevisbördan ligger härvid i huvudsak på det allmännas företrädare. Genom eftertaxering kan sålunda, såsom de sakkunniga påpekat, endast rättas direkt påvisbara fel. Skönstaxering anses inte kunna tillgripas, även om det

finns anledning anta att deklarationen i sin helhet är sådan att den icke borde varit ägnad att läggas till grund för taxering. Vidare har i praxis eftertaxering i allmänhet icke ansetts böra få ske, om någon av den skattskyldige i deklarationen eller därvid fogad handling lämnad uppgift visserligen inte i och för sig kunnat grunda en avvikelse från deklarationen men väl kan sägas ha bort motivera ett infordrande av närmare upplysningar. Ej heller har eftertaxering ansetts kunna ifrågakomma, därest felet kunnat upptäckas vid företagen kontroll, t. ex. om bokföringsgranskning ägt rum utan att felet därvid observerats.

Departementschefen, som inte ville godta de sakkunnigas förslag till ändring av eftertaxeringsbestämmelserna, uttalade (s. 162), att även om de dåvarande stränga förutsättningarna för eftertaxering i väsentliga hänseenden borde bibehållas, detta inte hindrade att kravet på orsakssammanhang mellan den skattskyldiges åtgärder och det felaktiga taxeringsresultatet gavs ett i viss mån ändrat innehåll. Detta krav upprätthölls ganska strängt, framhölls det. För frågan om man genom eftertaxering skulle kunna rätta en oriktig uppgift i en deklaration var det sålunda av väsentlig betydelse, om felet borde ha kunnat upptäckas vid granskningen av deklarationen eller om uppgift hade förekommit som borde ha föranlett en närmare kontroll. Att på detta sätt göra en eftertaxeringsfråga helt beroende av den omsorg och skarpsynthet med vilken kontrollen hade utövats ansåg departementschefen inte påkallat och erinrade om att den skattskyldiges skuld inte prövades i sådant sammanhang. Det kunde, påpekades det vidare, inte vara tillfredsställande, att en skattskyldig, som – måhända uppsåtligen eller av grov vårdslöshet – hade lämnat oriktig uppgift, skulle undgå eftertaxering enbart på den grund, att felet vid en mycket ingående granskning torde ha kunnat upptäckas. En bättre avvägning syntes kunna erhållas genom att göra frågan om eftertaxering beroende av om den oriktiga uppgiften hade följts eller inte. En regel med denna innebörd torde i samma utsträckning som den nuvarande tillgodose de berättigade intressena bakom kravet på orsakssammanhang. Att sådant sammanhang förelåg när taxeringen hade skett med ledning av den skattskyldiges oriktiga uppgift, ansåg departementschefen vara uppenbart.

I det på grund av prop. 1955:160 genomförda lagförslaget föreskrevs som förutsättning för eftertaxering bl. a., att skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid taxering hade lämnat oriktigt meddelande i avseende på förhållanden, som inte hade varit av allenast oväsentlig betydelse för taxeringen, och att meddelandet följts och därigenom föranlett för låg taxering. Förslaget innebar även att eftertaxering skulle kunna ske genom skönstaxering.

Efter förslag i prop. 1956:150 vidtogs vissa ändringar i eftertaxeringsbestämmelserna. Till "och har meddelandet följts" lades orden *"eller har eljest meddelandet föranlett"* etc. De vidtagna ändringarna betecknades som redaktionella, delvis föranledda av påpekande från kammarrätten (prop. 1956:150 s. 350).

Efter vissa ändringar vid senare tillfällen, som inte har intresse i detta sammanhang, anges de materiella villkoren för eftertaxering, som finns i TL, på följande sätt.

114 § Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet

föranlett att skatt enligt uppbördslagen (1953:272) på grund av taxeringen påförts den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, annan med honom samtaxerad person med för lågt belopp, skall rättelse ske genom eftertaxering. Sådan rättelse skall också ske, när skattskyldig har lämnat oriktigt meddelande i mål om sin taxering. Eftertaxering må dock ej åsättas om den skatt som icke påförts är att anse såsom ringa.

Föreligga sådana omständigheter att eftertaxering skall åsättas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig taxering, skall eftertaxeringen åsättas med tillämpning av 21 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning.

Översätts villkoren för eftertaxering till förutsättningar för skattetillägg vid den ordinarie taxeringen skulle skattetillägg få påföras om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering eller inte lämnat sådan uppgift och skatt enligt UBL på grund av taxeringen skulle ha påförts med för lågt belopp om uppgiften hade följts eller om uppgiften eljest föranlett att denna skatt blivit för låg.

I det följande skall mot bakgrund av rättspraxis belysas i vad mån de materiella villkoren är desamma vid eftertaxering och vid påföring av skattetillägg. Därvid bortses från eftertaxering när deklaration inte har lämnats och när uppgift i sak som den skattskyldige har lämnat ger vid handen att meddelandet i fråga är oriktigt.

Rättsläget vid eftertaxering och vid påföring av skattetillägg i de fall det oriktiga meddelandet har följts belyses genom följande rättsfall.

I rättsfallet RÅ 1967 Fi 1941 (Svensk Skattetidning RR-utslag 1967 s. 120) ansågs en vid Statens vattenfallsverk anställd montör R, som hade fått avdrag för hemresor trots att han hade erhållit traktamenten, inte kunna eftertaxeras. R hade yrkat och medgetts avdrag för 175 resor mellan hemmet och arbetsorten. Ti yrkade att R skulle eftertaxeras eftersom traktamentet fick anses ha varit avsett att täcka samtliga ökade levnadskostnader oavsett om R hade övernattat på arbetsorten eller rest hem. RR biföll inte yrkandet om eftertaxering och uttalade att även om R:s yrkande var obefogat med hänsyn till att han hade uppburit skattefria traktamenten innebar det emellertid inte något oriktigt meddelande.

Detta rättsfall kan jämföras med RÅ 78 1:48. En skattskyldig, som hade uppburit statligt nattraktamente, redovisade inte detta men yrkade avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatserna med 8 600 kr. RR, som bl. a. konstaterade att traktamentsersättningen måste anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för den skattskyldiges dagliga resor till och från en viss arbetsplats, påförde skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

I det senare rättsfallet men inte i det förra har den skattskyldige ansetts ansvarig för den rättsliga bedömningen av rätten till avdrag för hemresor.

Som framgått av det föregående förutsätts för eftertaxering bl. a. att det oriktiga meddelandet har följts eller *eljest föranlett* att taxeringen har blivit för låg. Åtminstone i äldre rättspraxis har denna bestämmelse tolkats så, att eftertaxering inte får ske om den för låga taxeringen har berott på att TN inte har företagit den undersökning som kan anses ha ålegat nämnden.

I ett äldre rättsfall, RÅ 1966 Fi 1606, har TN:s utredningsplikt getts en

mycket vidsträckt omfattning. Den skattskyldige har i sin självdeklaration antecknat "15/8–31/12 1957 vistades jag på Grönland" men inte redovisat någon inkomst för denna tid. Yrkande om eftertaxering av lön från ett danskt gruvföretag för tiden i fråga bifölls inte, enär det krav på information från den skattskyldiges sida som rimligen kunde ställas ansågs uppfyllt.

Det är uppenbart att en skattskyldig vad gäller skattetillägg skulle anses ha lämnat oriktig uppgift i detta fall, nämligen genom att uppge skattepliktig inkomst till för lågt belopp.

Att gränserna för möjligheten att eftertaxera kan vara subtila visar en jämförelse mellan rättsfallen RÅ 74 ref. 78 och RRK 76 1:81. I båda fallen hade den skattskyldige inte redovisat någon realisationsvinst vid försäljning av fastighet men omnämnt försäljningarna i resp. deklarationer. I det förra fallet, där den skattskyldige inte hade angett försäljningssumman, bifölls yrkandet om eftertaxering. I det senare fallet, där försäljningspriset för fastigheten hade uppgetts i deklarationen, blev utgången den motsatta enär den för låga taxeringen inte ansågs vara föranledd av oriktigt meddelande.

Även i andra fall har den utredningsplikt, som anses ha ålegat TN gått ganska långt. I rättsfallet RÅ 1970 Fi 1032 hade enligt ett vid deklaration fogat räkenskapsutdrag ett visst skattebelopp avskrivits genom ackord. Den skattskyldige hade särskilt yrkat att vinsten genom ackordet inte skulle beskattas, vilket stämde överens med redovisningen i deklarationen. TN medgav yrkandet utan närmare utredning. Sedermera konstaterades att det inte var fråga om ett offentligt ackord. Några leverantörer hade efterskänkt i procent varierande fordringsbelopp. Förutsättningar för eftertaxering ansågs emellertid inte föreligga.

Den omständigheten att felaktighet lätt kan upptäckas vid granskning, har däremot vanligen inte hindrat påföring av skattetillägg. I RRK 76 1:12 m. fl. rättsfall har skattetillägg påförts för felaktigt angivna ingående balansposter. Felaktigheten har givetvis upptäckts vid jämförelse med föregående års deklaration. I RRK 76 1:122 har skattetillägg påförts och eftergift vägrats trots att den skattskyldiga i deklarationen hade reserverat sig för den uppgivna inkomstens riktighet därför att hon inte hade fått kontrolluppgift på beloppet. I prop. 1977/78:136 har uttalats (s. 157) att eftergift bör tillämpas i fall av sistnämnda art. Uttalandet bekräftar att oriktig uppgift som i och för sig grundar skattetillägg måste anses föreligga i sådana fall.

Den olika utgången i fråga om eftertaxering resp. påföring av skattetillägg som de angivna och andra rättsfall ger vid handen förklaras av de olika rättsinstitutens natur.

Villkoren för eftertaxering, som mot bakgrunden av uttalanden i förarbetena måhända kan anses alltför strängt tillämpade, fyller en annan funktion än villkoren för skattetillägg. Eftertaxering innefattar ett rättsskydd för den enskilde genom att ett lagakraftvunnet beslut om taxering inte utan vägande skäl kan rivas upp. Bl. a. får felaktigheten i beslutet inte bero på myndighetens underlåtenhet att vidta den granskningsåtgärd som förhållandena borde ha föranlett.

Som påpekats har tilläggen funktionen att stryka under vikten av att den skatt- och avgiftsskyldige iakttar noggrannhet och omsorg när han skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Om tillägg inte skulle påföras för något fel som upptäcks eller hade kunnat upptäckas vid "normal granskning" skulle

detta rättsinstitut inte få avsedd verkan. I praxis medför också brister i uppgiftslämnandet i princip tillägg, även t. ex. när oriktig uppgift har konstaterats till följd av en skäligen ytlig granskning vid taxeringen. Från påföring av tillägg har tagits undan fall där felaktigheten klart framgår av upplysning som den skattskyldige har lämnat i det meddelande där den oriktiga uppgiften återfinns. I detta avseende skiljer sig inte eftertaxeringen från påföringen av tillägg. Den skillnad som föreligger mellan de båda rättsinstituten begränsas i vissa fall genom eftergift av tillägg.

De nu framförda synpunkterna på skillnaden mellan villkoren för eftertaxering och för påföring av skattetillägg är av principiell natur. Därmed utesluts inte att tillägg bör tas ut med lägre belopp än annars i det fall den skattskyldige, utan att ha lämnat sådana upplysningar som direkt avslöjar felaktigheten, dock genom någon uppgift så att säga har satt beskattningsmyndigheten på spåren beträffande oriktigheten. Utredningen har berört denna fråga i avsnittet 2.3.1.

2.3.5 *Tillägg när deklaration eller arbetsgivaruppgift inte har lämnats*

Tillägg som påförs vid utebliven deklaration eller arbetsgivaruppgift har samma funktion som ett vite. Genom denna sanktion skall vederbörande förmås att komma in med handlingen. Vitesfunktionen framgår av att tillägget undanröjs eller, såvitt avser skattetillägg enligt TL, sätts ner om den begärda handlingen har kommit till vederbörande myndighet inom viss angiven tidrymd.

Den grundläggande synpunkten vid bestämmelsernas utformning har givetvis varit den att skattskyldigs deklaration eller motsvarande uppgift från arbetsgivare har väsentlig betydelse som beslutsunderlag. Det kan emellertid sättas i fråga om inte de gällande bestämmelserna är alltför generöst utformade i fråga om möjligheten att få ett påfört tillägg undanröjt eller nedsatt. De olika situationer som kan uppstå vid tillämpning av bestämmelserna skall belysas i det följande med exempel från sanktionsreglerna i TL.

Enligt dessa bestämmelser skall skattetillägg som nu är i fråga undanröjas om deklaration kommer in före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång skall beslutet undanröjas om deklaration har kommit in inom två månader från det den skattskyldige har fått del av beslutet. I fråga om fysisk person skall tillägget sättas ned till 10 % av vad som annars skulle utgå, om deklarationen kommer in före utgången av året efter det då beslutet om skattetillägg meddelades. Gör den skattskyldige sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom den sist angivna tidrymden, skall tillägget sättas ned på angivet sätt, om deklarationen har kommit in inom två månader från det han har fått sådan kännedom.

Bestämmelserna gäller generellt vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration. Även sådan skönstaxering som har beslutats av skattedomstol kan under nämnda villkor undanröjas eller sättas ned och detta även om TN har skönstaxerat den skattskyldige för samma beskattningsår. Det kan inträffa att såväl skattetillägg enligt TN:s beslut som skattetillägg enligt skattedomstols beslut om höjning av skönstaxeringen undanröjs på grund av att deklaration har kommit in.

Det sagda kan illustreras med ett par exempel. En skattskyldig lämnar inte någon deklaration och skönstaxeras till 25 000 kr. På grund av inkommet kontrollmaterial – eller taxeringsrevision – höjs skönstaxeringen till 50 000 kr. av LR och givetvis höjs även skattetillägget. Den skattskyldige finner nu för gott att lämna in sin deklaration, som visar en taxerad inkomst på just 50 000 kr. Detta kan medföra att båda skattetilläggen eller det senare undanröjs eller sätts ned. Har den skattskyldige fått kännedom om det hos beskattningsmyndigheten tillgängliga kontrollmaterialet eller resultatet av taxeringsrevisionen kan han också välja att lämna sin deklaration innan domstolen har höjt taxeringen medan det tidigare påförda skattetillägget undanröjs eller sätts ned.

En skattskyldig kan helt ha undgått taxering genom att han inte finns upptagen i taxeringslängd. I fullt medvetande om detta kan han utan risk för skattetillägg dröja med att lämna sin deklaration till dess beskattningsmyndigheten har fått underlag för skönstaxering och t. o. m. efter åsatt skönstaxering få påfört skattetillägg undanröjt genom att lämna deklaration.

Konsekvenserna av den gällande ordningen i förevarande hänseende är enligt utredningens mening inte tillfredsställande. Den innebär att en skattskyldig utan risk för sanktion kan spekulera i hur stor del av hans inkomst eller förmögenhet som beskattningsmyndigheten kan komma på spåren. Sedan TN har åsatt skönstaxeringen bör den skattskyldige, i sådant fall som det nämnda, ha insett att hans taxering har blivit för låg. Om skatten och skattetillägget tillsammans understiger skatten på hans egentliga inkomst, föredrar han sannolikt att vänta med att lämna deklaration och avvakta om beskattningsmyndigheten får kännedom om ytterligare inkomst som han skall taxeras för. Om detta inträffar kan den skattskyldige lämna in deklaration till LR för att förhindra en höjning av skattetillägget, anpassad efter den upplysning han fått från myndigheten. Beskattningsmyndighetens intresse av en deklaration som innehåller endast vad myndigheten redan känner till är givetvis obetydligt. De framlagda synpunkterna gäller även tillägg utanför TL:s område.

Det otillfredsställande i den kritiserade ordningen blir ännu mer markant genom att en skattskyldig som har dragit undan det allmänna skatt genom att avsiktligt underlåta att lämna deklaration kan dömas för s. k. passivt skattebedrägeri (2 § andra stycket SkBL). Detsamma gäller den som har orsakat att han inte tagits upp i taxeringslängd och därigenom undgått taxering (NJA 1978 s. 452). Det fallet kan alltså inträffa att en skattskyldig inte kan påföras skattetillägg vid skönstaxering men döms för passivt skattebedrägeri.

Den nuvarande ordningen är historiskt betingad. Av ålder har nämligen skatteundandragande genom passivitet, alltså underlåtenhet att lämna deklaration, inte bestraffats i vårt land – här bortses från den tidigare penningboten om högst 300 kr. vid sådan underlåtenhet. Först genom SkBL straffbelades passivt skatteundandragande. Passivitetsbrottet är i stort sett jämställt med det aktiva brottet som förutsätter att skattskyldig har lämnat oriktig uppgift. Fortfarande föreligger dock den skillnaden mellan passivt och aktivt skattebedrägeri att för det förra krävs avsikt att dra undan skatt men för det senare endast uppsåt. Som har framgått av det föregående

saknar det passiva skattebedrägeriet sin motsvarighet i det administrativa sanktionssystemet.

Utredningen anser emellertid att de nämnda missförhållandena bör föranleda att gällande ordning ändras på väsentliga punkter. Principerna för denna reform bör vara följande.

Undanröjande eller nedsättning av skatte- eller avgiftstillägg bör i princip avse endast tillägg vid den första skönsmässigt bestämda taxeringen och under inga omständigheter skönstaxering som skattedomstol har åsatt. Har emellertid skönstaxering bestämts med hänsyn till uppgifter som har kommit fram vid revision bör tillägg i motsvarande mån påföras såsom för oriktig uppgift även om uppgiftsskyldigheten fullgörs inom sådan tid att undanröjande eller nedsättning normalt skall ske. Av vissa skäl bör dock det sist sagda inte gälla för indirekt skatt om deklaration lämnats inom viss tidrymd från skattens förfallodag och revisionen har inträffat inom denna tidrymd.

Om den skönsmässigt bestämda beskattningen därefter höjs sedan deklaration har kommit in bör följande gälla, varvid det förutsätts att höjningen inte överstiger deklarationens belopp i det relevanta avseendet. Har vederbörande myndighet innan deklarationen lämnats haft tillgång till eller infordrat kontrollmaterial som skulle kunna grunda höjning eller vid denna tidpunkt beslutat om revision, bör skattetillägg, trots att deklaration föreligger, påföras för den höjning som hade kunnat ske utan stöd av deklarationen. Vad nu föreslagits bör gälla även vid påföring av avgiftstillägg.

Det måste betonas, att de nu skisserade förslagen inte kommer att inverka på rätten till sanktionsfrihet vid frivillig rättelse. Sådan måste anses föreligga t. ex. när den skattskyldige har saknat kännedom om den revision vars resultat har legat till grund för TN:s skönstaxering.

I det föregående har angetts riktlinjerna för utredningens förslag. Detta kommer att mer i detalj redovisas i avsnitten för de särskilda lagförslagen.

2.4 Förseningsavgifterna

De allmänna synpunkterna på hur sanktionssystemet bör vara utformat, som utredningen har fört fram i det föregående, har givetvis relevans även i fråga om förseningsavgifterna. Sålunda bör man allmänt sett sträva efter att bestämmelserna blir enkla. Önskemålet härom kan i högre grad tillgodoses i fråga om förseningsavgifterna än beträffande skatte- och avgiftstilläggen. De förra riktas ju enbart mot underlåtenhet att lämna deklaration eller annan uppgift i rätt tid och en sådan försummelse låter sig i allmänhet enklare konstateras än bristfälligheter i uppgifternas innehåll.

Det sagda utesluter emellertid inte att förseningsavgifterna bör nyanseras. En riktpunkt för nyanseringen, som utredningen har utgått ifrån, är att en högre avgift än annars bör påföras när förseningen omfattar längre tid.

Till grund för utredningens bedömning av reformbehovet i fråga om de nu gällande förseningsavgifterna ligger synpunkter som beskattningsmyndigheterna resp. RFV har lämnat i en enkätundersökning. Allmän motivering till utredningens förslag redovisas i särskilda avsnitt beträffande varje beskattningsområde resp. avgiftsområde.

2.5 Synpunkter på den lagtekniska utformningen

Bestämmelserna om de skatteadministrativa sanktionerna finns f. n. i författningar som reglerar förfarandet vid beskattning resp. avgiftspåföring. De har förts in i dessa lagar i efterhand, varvid de nya paragraferna har ordnats genom angivande av bokstäver.

Den nuvarande lagtekniska utformningen av sanktionsbestämmelserna innebär en viss nackdel i tillämpningen. Från flera håll har uttalats att bestämmelserna bör samlas i en eller flera lagar som enbart avser sanktionssystemet. Bl. a. har skatteutskottet förordat en sådan ordning (SkU 1977/78: 50 s. 54). Utredningen föreslår en sådan reform.

Den lagtekniska utformningen kan gestaltas efter olika alternativ. Det är möjligt att efter modell av SkBL utforma en ramlag eller s. k. blankettlag som anger de principiella förutsättningarna för påföring av förseningsavgift och skattetillägg/avgiftstillägg. De närmare förutsättningarna fick då regleras i särskilda lagar, en för varje sanktionsområde. En annan möjlighet är att föra samman samtliga sanktionsbestämmelser i en enda lag. Det alternativet finns också att samtliga bestämmelser, som berör ett skatteområde eller avgiftsområdet, tas upp i en särskild lag för varje område.

En ramlag med kompletterande författningar anser utredningen skulle medföra nackdelar vid tillämpningen. De särskilda bestämmelserna för varje område måste i vart fall bli omfattande. I praktiken skulle beslutsfattaren ha att tillämpa två lagar i stället för en, av vilka ramlagen av naturliga skäl måste få ett abstrakt och allmänt innehåll. Utredningen avvisar detta alternativ.

Enligt det andra alternativet bör såväl de för hela tillämpningsområdet gemensamma som för resp. beskattningsområde speciella föreskrifterna samlas i en lag. Utredningen har arbetat med förslag efter detta alternativ. Det har emellertid visat sig att en sådan lag skulle bli svår att överskåda och lagtekniskt komplicerad redan på grund av dess målsättning. Ett alternativ med en gemensam lag för beskattningsområdena och en särskild för socialavgifterna skulle i stort sett ha samma nackdelar. Detta beror på att sanktionsbestämmelserna tekniskt måste knytas an och utformas med hänsyn till förfarandet på varje beskattningsområde. De gemensamma bestämmelserna skulle därför bli endast ett fåtal. För dessa skulle en särskild nomenklatur behöva införas. Denna skulle var betingad enbart av den lagtekniska utformningen i de båda alternativen.

Utredningen har därför beslutat att utforma sina lagförslag efter den principen att en sanktionslag skall finnas för varje del av det nuvarande tillämpningsområdet, dvs. en särskild lag för resp. inkomst- och förmögenhetsskatten, mervärdeskatten, de s. k. punktskatterna och för socialavgifterna. En sådan lagteknisk utformning knyter nära an till den efter vilken de gällande sanktionsbestämmelserna har utformats.

Vid utformningen av av lagförslagen har utredningen strävat efter att i lagtexten så konkret som möjligt beskriva de olika situationer som varje bestämmelse avser att reglera. Redan denna målsättning har medfört att lagtexterna blir ganska omfattande. En annan ambition för utredningen har varit den att reglerna skall täppa till de kryphål som f. n. gör det möjligt för en uppgiftsskyldig att planera ett skatte- eller avgiftsundandragande på

sådant sätt, att tillägg inte kan påföras vid upptäckt av felaktigheten.

Som har framgått av det föregående kan en sådan planering f. n. få särskilt förmånlig effekt när skattetillägg påförs vid skönstaxering enligt TL eller motsvarande åtgärd på annat sanktionsområde. Men även i andra fall kan en uppgiftsskyldig genom i förhand uttänkt åtgärd göra sanktionssystemet verkningslöst. Detta gäller särskilt beträffande skattetillägg på TL:s område, där beskattningssystemet t. ex. medger möjlighet att i efterhand, dvs. sedan felaktighet i lämnade uppgifter har upptäckts, utplåna eller mildra effekten av skattetillägg genom att yrka kvittning med tillgängligt avdrag som får förskjutas från ett beskattningsår till ett annat. Det är självfallet så att även den sistnämnda målsättningen vid utformningen av lagförslagen har ökat bestämmelsernas antal. I samma riktning har verkat utredningens strävan att tillgodose rättssäkerhetssynpunkter och behovet av nyansering. Fördelen med att sanktionerna i princip påförs i samband med beslut om taxeringen är uppenbar. Detta medför emellertid att taxeringsmålet och det mål som avser sanktion vid samma taxering kan löpa parallellt. Taxeringen har alltså inte vunnit laga kraft när sanktionsfrågan skall prövas. Därigenom uppstår vissa situationer som måste regleras genom lagbestämmelser. Vid utformningen av lagförslaget för TL:s område har utredningens strävan varit att beslutsrätten i fråga om de bestämmelser som kan medföra tillämpningssvårigheter skall tillkomma skattedomstol.

2.6 Tillämpningsområdet

De gällande bestämmelserna om skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift finns – som framgått – i TL, ML, FFL, VSL och AVGL. Utredningen har inte i sina direktiv uttryckligen ålagts att överväga en ändring av tillämpningsområdet för sanktionerna och har inte heller funnit några uppenbara skäl föreligga för detta.

I fråga om förseningsavgift och skattetillägg enligt TL har utredningen utgått från att dessa sanktioner inte är avsedda att tillämpas vid taxering till utskiftningsskatt eller ersättningsskatt. Viss tveksamhet om detta kan uppstå med hänsyn till bestämmelsen i 9 § femte stycket lagen (1927:32) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, enligt vilken bestämmelse "i övrigt de uti gällande taxeringslag rörande taxering till statlig inkomstskatt givna bestämmelser i tillämpliga delar skola lända till efterrättelse även med avseende å taxering till utskiftningsskatt". En bestämmelse med liknande innehåll finns i 8 § förordningen (1933:395) om ersättningsskatt. Förarbetena till sanktionsbestämmelserna ger emellertid inte något som helst stöd för att anta att sanktionerna enligt TL skulle tillämpas vid taxering vare sig till utskiftningsskatt eller ersättningsskatt. Inte heller torde så ske i praxis. Utredningen har som sagt utgått från att sanktionssystemet f. n. inte innefattar de båda sistnämnda skatteslagen och föreslår ingen ändring i detta avseende.

Däremot anser utredningen att sanktionssystemet bör avse även en skattskyldigs oriktiga förfarande vad gäller yrkande om tillämpning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Hur det f. n. förhåller sig i detta avseende synes inte vara bedömt i praxis men tillämpning av lagen är otvivelaktigt en taxeringsåtgärd.

2.7 Definitioner m. m.

Utredningen anser att förseningsavgifter och tillägg bör ha samma gemensamma beteckning inom hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet och har därvid valt termen "avgiftssanktion" (i analogi med "bötessanktion" och "straffsanktion"). Termen "sanktionsavgift" kan inte användas med hänsyn till den tillämpade terminologin inom lagstiftningen för uppbörd av sociala avgifter.

Vissa begreppsbestämningar föreslås. Dessa har emellertid inte kunnat bli likalydande över hela fältet. Beträffande deras innebörd hänvisas till de inledande bestämmelserna i resp. lagförslag.

Utredningen har vidare föreslagit den ändringen i TL, att med skönstaxering skall förstås en skönsmässig taxering, när deklaration inte har lämnats, och med skönsberäkning en efter uppskattning bestämd taxering när deklaration har lämnats. Motsvarande föreslagna termer inom övriga skatteområden är "skönsbeskattning" och "skönsberäkning". För socialavgifternas område föreslås termerna "skönsbestämning" resp. "skönsberäkning".

Den nu avsedda nomenklaturen kommer att användas i den föreslagna innebörden i de följande avsnitt som avser utredningens förslag.

3 Avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen

3.1 Gällande ordning

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift vid inkomst- och förmögenhetstaxering finns i ett särskilt kapitel i TL under rubriken XIV a "Om särskilda avgifter" i 20 paragrafer, 116 a–116 t §§.

I utredningens betänkande SOU 1977:6 har redogjorts för då gällande regler på detta område. Den följande redogörelsen avser särskilt de ändringar i gällande rätt som har beslutats på grundval av prop. 1977/78:136 (SFS 1978:196) och trätt i kraft den 18 maj 1978. Av rättsfall beaktas i huvudsak endast sådana som har blivit tillgängliga efter den 15 oktober 1976 och före den 1 juni 1980.

3.1.1 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Förutsättning för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift är att skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avlämnat till ledning vid sin taxering, har lämnat uppgift som befinns oriktig. Skattetillägg påförs även när skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering (116 a § första stycket).

En nyhet i bestämmelsen är att beviskravet i fråga om uppgiftens oriktighet särskilt har strukits under genom uttrycket "befinnes oriktig". Detta är avsett att markera att ett skatterättsligt underkännande av bevisning om ett avdragsyrkande inte automatiskt skall anses vara tillräckligt bevis för att oriktig uppgift har lämnats om avdraget. Bedömningen av om avdraget är styrkt i taxeringssammanhang måste hållas isär från bedömningen av om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i skattetilläggssammanhang (prop. 1977/78:136 s. 145; jfr. RRK 76 1:108).

I den nya lagstiftningen har tillämpningsområdet för skattetillägg vidgats genom att avgiften får påföras även vid oriktig uppgift i mål om taxering. Tidigare var så inte fallet i sådana lägen där ti saknade besvärsrätt angående taxeringsfrågan (jfr. RÅ 1976 ref. 117 och 1977 Aa 91).

Förutsättningen för att få tillämpa den nya bestämmelsen är att den oriktiga uppgiften har lämnats först i mål om taxering eller eftertaxering. Har den avgetts i annan typ av mål, t. ex. mål om eftergift av särskild avgift, kan den inte föranleda skattetillägg. Den skattskyldige skall ha lämnat upp-

giften i meddelande, riktat till domstolen, alltså inom processens formella ram (prop. 1977/78:136 s. 160).

Bestämmelsen gäller även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet, t. ex. därför att den skattskyldige har återtagit uppgiften eller återkallat sin talan.

I fråga om bedömningen av huruvida oriktig uppgift har lämnats kan R 77 1:4 särskilt uppmärksammas. Omständigheterna var följande. Ett aktiebolag hade yrkat förlustavdrag ehuru sådan ändring hade inträffat i äganderätten till aktierna att avdrag inte kunde medges. Eftersom bolaget i deklarationen inte hade lämnat upplysning om ändringen har förutsättningar för påföring av skattetillägg ansetts föreligga. Att märka är att bolaget som hade yrkat avdraget under deklarationsblankettens rubrik "förlustavdrag enligt utredning på särskild bilaga", inte hade bifogat någon utredning till stöd för yrkandet. LR och KR hade meddelat eftergift. RR ansåg inte skäl för befrielse föreligga och uttalade i det sammanhanget att av skattskyldig, som i deklaration framställer yrkande om förlustavdrag, i regel bör begäras att han har inhämtat kunskap om de i förordningen om förlustutjämning relevanta bestämmelserna. Obekantskap med eller missuppfattning av sådana bestämmelser borde därför i regel inte anses vara ursäktlig.

Rättsfallet kan sägas beröra bl. a. frågan i vilken utsträckning en skattskyldig skall anses ansvara för att de fakta som ligger till grund för ett yrkat avdrag täcker de rättsliga villkoren för detta. I princip torde anses att oriktig uppgift alltid föreligger om det felaktiga avdragets rubricering, såsom i det nyss anmärkta rättsfallet, direkt hänför sig till ett skatterättsligt begrepp. Detsamma synes också gälla när den skattskyldiges rubricering av avdraget inte direkt hänför sig till lagens uttryck för detta men det av sammanhanget framgår att den skattskyldige har åsyftat ett visst i lagen angivet avdrag.

I rättsfallet R 77 1:12 hade den skattskyldige av sin arbetsgivare fått ersättning för endagsförrättningar med 6 000 kr. Han yrkade avdrag för "traktamenten" med samma belopp. Avdraget vägrades. Skattetillägg påfördes, då ersättningen hade utgått för tjänstgöring på den skattskyldiges vanliga verksamhetsort, vilket inte hade angetts i deklarationen.

I vad mån det förhållandet att taxeringsmyndighet har haft tillgång till visst kontrollmaterial påverkar frågan om oriktig uppgift har bedömts i ett par rättsfall.

Rättsfallet R 77 1:53 avsåg skattetillägg på grund av skattskyldigs underlåtenhet att i samband med yrkande om förlustavdrag upplysa om att deklarationen för förluståret hade lämnats efter utgången av taxeringsåret. I sådant fall kan förlustavdrag nämligen inte medges. RR yttrade bl. a. att frågan om vilken tidpunkt deklarationsskyldigheten för förluståret hade fullgjorts var av så formell art och även i övrigt av sådan natur, att det måste anses ankomma på taxeringsmyndigheten att med ledning av diariet och anteckningar aktualisera denna fråga i ärendet. Det förhållandet att den vid yrkandet om förlustavdrag fogade utredningen inte innehöll uppgift om att deklaration för förluståret hade avlämnats först efter den tid som anges i 2 § andra stycket förlustutjämningsförordningen kunde därför inte anses innefatta sådan oriktig uppgift som enligt 116 a § TL föranleder skat-

tetillägg. Rättsfallet är ovanligt såtillvida som påföring av skattetillägg ansågs utesluten därför att TN ansågs ha haft möjlighet att genom annat tillgängligt material än den deklaration där avdraget hade yrkats konstatera felaktigheten i fråga, en omständighet som vanligen inte brukar utesluta skattetillägg. I flera sådana fall har inte heller eftergift medgetts även om felaktigheten klart har framgått av den skattskyldiges deklaration för det närmast föregående året (RRK 76 1:12 m. fl.).

I ett rättsfall RÅ 78 1:77 har den frågan bedömts om skattetillägg kan påföras när skattskyldig inte genom kryssmarkering har upplyst om förhållande som har haft betydelse för rätten till skattereduktion. RR ansåg att oriktig uppgift som kunde medföra skattetillägg hade lämnats genom den skattskyldiges underlåtenhet. Den skattskyldiga hade inte såsom bort ske genom kryssmarkering med ja eller nej besvarat frågan om hon vid beskattningsårets ingång och under större delen av nämnda år hade sammanlevt med person, med vilken hon hade barn, fött före beskattningsåret. Hon hade därigenom felaktigt beviljats skattereduktion såsom ensamstående med barn.

3.1.2 *Kvittning*

Fråga om kvittning vid beräkning av inkomst av förvärvskälla uppkommer när skattskyldig yrkar att det avgiftsgrundande beloppet bör reduceras på grund av att inkomst har tagits upp med för högt belopp eller avdrag har angetts med för lågt belopp i samma förvärvskälla. Tidigare medgavs i princip endast s. k. oäkta kvittning, dvs. endast sådant belopp fick räknas av som hade direkt anknytning till det avgiftsgrundande beloppet.

Utredningen hade i sitt föregående betänkande föreslagit att den skattskyldiges kvittningsrätt borde utsträckas till att avse alla reducerande belopp i samma förvärvskälla, s. k. nettokvittning (SOU 1977:6 s. 181). I prop. 1977/78:136 (s. 165 f) avvisades detta förslag. Skatteutskottet var emellertid av annan uppfattning, liksom riksdagen. Utskottet anförde följande (SkU 1977/78:50 s. 52).

> Utredningens förslag om utökad kvittningsrätt vid beräkning av undandraget belopp har godtagits av det helt övervägande antalet remissinstanser. Såväl praktiska synpunkter som rättviseskäl talar enligt skatteutskottets uppfattning för utredningens förslag. Det kan inte vara rimligt, att en skattskyldig frånhänds kvittningsrätt, när han av exempelvis okunnighet eller glömska underlåtit att tillgodoföra sig ett berättigat avdrag i förvärvskällan. Man kan emellertid inte helt bortse från att den föreslagna utökningen av kvittningsrätten kan missbrukas. En skattskyldig som i avsikt att undandra skatt utelämnar en intäktspost, kan samtidigt underlåta att tillgodoföra sig ett i och för sig berättigat avdrag. När oriktigheten upptäcks, kan han kvittningsvis åberopa det avsiktligt undanhållna avdraget och på så sätt helt eller delvis undgå skattetillägg. För att i möjligaste mån undvika att kvittningsrätten utnyttjas på ett otillbörligt sätt, föreslår utskottet, att kvittning inte skall medges, om det framgår att uppenbart försök till missbruk föreligger. Utskottet är medvetet om att det vid kvittningstillfället kan vara svårt att avgöra, om uppenbart försök till missbruk föreligger. Men så torde exempelvis vara fallet, om det kan konstateras, att den skattskyldige tidigare använt sig av den i det nyssnämnda exemplet angivna metoden för att undanhålla skatt.

På sätt utredningen föreslagit bör rättelse av felräkning i deklaration eller motsvarande handling rättas, innan kvittning sker. En felräkning till den skattskyldiges nackdel i deklarationen får således inte åberopas till hans fördel i samband med kvittningen. Kvittningsrätten bör vidare vara begränsad till den förvärvskälla, som den utelämnade intäkten eller det för högt upptagna avdraget avser. En utelämnad rörelseintäkt får således inte kvittas mot ett uteglömt förvärvsavdrag. Som utredningen framhåller måste vidare det villkoret vara uppfyllt, att det avdrag i förvärvskällan, som yrkas i efterhand, inte förutsätter dispositioner som medför ändringar i bokslutet. Enligt utskottets mening bör de ovannämnda principerna för kvittningsrätten i tillämpliga delar gälla för hela det administrativa sanktionsområdet.

I motsats till motionärerna anser utskottet att uttryckliga författningsbestämmelser om kvittningsrätten inte är nödvändiga. Det torde vara tillräckligt att vederbörande myndighet utfärdar anvisningar för en enhetlig tillämpning av bestämmelserna. Utskottet förutsätter, att skattetilläggsutredningen, sedan erfarenheter vunnits från den praktiska tillämpningen av kvittningsbestämmelserna, överväger de ändringar som eventuellt kan bli nödvändiga.

RSV har beträffande kvittning anfört följande (RSV Dt 1979:8 s. 5 punkt 2.2.6):

Den skattskyldige får inom en och samma förvärvskälla kvittningsvis tillgodoräkna sig avdrag på grund av för högt upptagna intäkter eller för lågt beräknade avdrag när det belopp som grundar skattetillägg skall bestämmas.

Innan kvittning sker skall deklarationen "rätträknas". Härmed avses förutom rättelse av felräkning, sådana åtgärder som taxeringsnämnden skall vidta ex officio såsom ändring av schablonavdrag av olika slag.

Följande exempel på kvittningsrätten kan anges.

Den skattskyldige har angett nettointäkten av viss förvärvskälla till 50 000 kr. Det konstateras vid granskning att 10 000 kr. utelämnats. Den skattskyldige har enligt vad som framgår av deklarationen dessutom räknat fel till sin nackdel med 3 000 kr. Vidare konstateras, att han är berättigad till avdrag i förvärvskällan med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten uppgår efter ändringar till 52 000 kr. Utgångspunkten för beräkning är (50 000 ./. 3 000) 47 000 kr. Den oriktiga uppgiften, 10 000 kr., reduceras med kvittningsposten 5 000 kr. Skattetillägget skall därför beräknas på ett underlag av 5 000 kr.

Som villkor för kvittningsrätten gäller att kvittningsyrkandet inte förutsätter ett ändrat bokslut.

Kvittning medges inte om uppenbart försök till missbruk föreligger. Har den skattskyldige t. ex. vid taxering för tidigare år undgått skattetillägg genom att åberopa ett tidigare inte yrkat avdrag kan missbruk befaras föreligga. Det bör dock i sådant fall krävas att även omständigheterna i övrigt visar att missbruk föreligger för att skattetillägg skall komma i fråga.

Kvittning påverkar avgiftsberäkningen endast om kvittningsinvändningen beaktas vid taxeringen. Om kvittning yrkas först hos lokal skattemyndighet påverkas inte myndighetens beräkning av skattetillägg för en konstaterad oriktig uppgift. Frågan om kvittningsposten kan godtas får då prövas genom besvär av behörig instans.

3.1.3 *Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration*

Skattetillägg påförs i det fall då bristerna i självdeklarationen eller underlaget för denna är sådana att 21 § TL är tillämplig, dvs. när inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet inte tillförlitligen kan beräknas. Taxeringen får i sådant fall bestämmas efter uppskattning. Skattetillägget

beräknas på den skatt som belöper på det skönsmässigt beräknade påslaget till deklarerat belopp (116 b §).

Enligt den senaste lagändringen skall även i nu avsett fall skattetillägg påföras enligt 116 a § – dvs. för oriktig uppgift – i den mån uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige. Beträffande denna del av uppskattat belopp skall alltså reglerna om skattetillägg vid oriktig uppgift tillämpas. Ändringen medför, att rättsfallen RRK 76 1:40 och 104 inte längre är relevanta.

3.1.4 *Skattetillägg vid utebliven deklaration*

Skattetillägg påförs om inkomst eller förmögenhet har uppskattats med stöd av 21 § TL på grund av utebliven självdeklaration (116 c §). En förutsättning är dock att anmaning att lämna självdeklaration har sänts ut till den skattskyldige. Det fordras alltså inte att denne har fått del av anmaningen. Uppgifter om inkomst eller förmögenhet som den skattskyldige skriftligen har lämnat till taxeringen tillgodoräknas honom när skattetillägget beräknas. I övrigt gäller i dessa fall detsamma som i 116 b § beträffande rättelse av oriktig uppgift, dvs. att skattetillägg vid sådan rättelse påförs enligt 116 a §. Jfr. vid tillämpning av äldre lydelse av bestämmelsen RRK 75 1:28, som numera inte är relevant.

Skattetillägg vid utebliven självdeklaration är konstruerat som ett vite. Påfört skattetillägg enligt förevarande paragraf skall nämligen undanröjas om deklaration har kommit in till LSM, LST eller skattedomstol före utgången av den tidpunkt som gäller för taxeringsbesvär, dvs. före utgången av februari månad året efter taxeringsåret, eller, om den skattskyldige har fått del av beslutet först efter taxeringsårets utgång, inom två månader från det han fick del av beslutet (116 d § första stycket).

Fysisk person medges nedsättning av skattetillägg som nu avses om han kommer in med deklaration senare än nu sagts men före utgången av året efter det då beslutet om skattetillägg meddelades. Detta gäller också om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek inom nyss angiven tid och deklaration har kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom. I nu avsedda fall sätts skattetillägget ned till 10 % av det tillägg som annars skulle ha utgått (116 d § andra stycket).

Om taxeringen har sänkts beräknas det reducerade tillägget på den skatt som debiteras på grund av den lägre taxeringen (116 p § andra stycket).

3.1.5 *Skattetilläggets storlek och beräkning*

Skattetillägg vid oriktig uppgift tas i allmänhet ut efter 40 % av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Vid beräkningen av detta skattebelopp beaktas inte bara skattedebiteringen för den skattskyldige utan även för dennes make och, vad angår förmögenhetsskatt, med honom samtaxerat barn, liksom dödsbos debitering vid samtaxering med annan. Om uppgiften hade påverkat skattereduktionen för den skattskyldiges make räknas detta in i skatteun-

derlaget för avgiften (116 a § andra stycket). Sanktionen påverkas alltså av alla de konsekvenser för skattedebiteringen som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört.

Enligt 116 a § tredje stycket tas skattetillägg på grund av oriktig uppgift ut efter 20 % i vissa fall, nämligen när uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxering, såsom taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift, som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering. Vad angår annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret tillämpas den lägre procentsatsen endast om materialet har varit tillgängligt för TN före utgången av taxeringsperioden. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses inte meddelande från annan TN.

Vid skönsmässig avvikelse från deklaration tas tillägget alltid ut efter 40 % av skatteunderlaget, som utgörs av den skatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Vid avgiftsberäkningen tillämpas i övrigt 116 a § andra stycket. Vad nu har sagts gäller även för skattetillägg på grund av utebliven deklaration.

I det fall där den skattskyldiges försummelse hade kunnat påverka endast hans egen taxering och skattedebitering, påförs skattetillägg endast om han åsätts beskattningsbar inkomst eller skattepliktig förmögenhet. Skatteunderlaget för avgiften kan inte överstiga skatten på detta beskattningsbara belopp, frånsett det fallet att beskattningsbar inkomst vid eftertaxering har blivit lägre än det undanhållna beloppet, som skall ligga till grund för avgiftsberäkningen. Undantaget framgår av rättsfallet RÅ 79 1:19. Omständigheterna i detta fall var följande. I mål om eftertaxering hade med stöd av 21 § TL en skattskyldigs inkomst av tjänst uppskattats till 6 000 kr. högre belopp än som hade angetts i deklarationen. Samtidigt medgavs avdrag om 4 000 kr. för premier för pensionsförsäkring. Till följd härav åsattes eftertaxering med 2 000 kr. Skattetillägg skulle dock beräknas med hänsyn till skatten på det undanhållna beloppet 6 000 kr.

Utgången av målet torde ha berott på den uppfattningen att en skattskyldig inte bör påföras lägre skattetillägg om oriktig uppgift har rättats först genom eftertaxering än om rättelsen hade skett vid den årliga taxeringen. Hade felet upptäckts vid den årliga taxeringen hade ju tillägget utgått med hänsyn till skatten på 6 000 kr.

3.1.6 *Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift*

Från huvudregeln att skattetillägg påförs vid oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, finns i 116 f § tre undantag.

Enligt första stycket påförs inte skattetillägg i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Som har framhållits i prop. 1971:10 (s. 269) krävs för att en felaktighet skall anses uppenbar att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal nog-

grannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Att uppgiften är oriktig måste klart framgå av meddelandet från den skattskyldige. Givetvis är bestämmelsen inte tillämplig om den korrekta uppgiften kan med säkerhet utläsas endast med hjälp av kontrollmaterial.

Enligt paragrafens andra stycke påförs inte heller skattetillägg i den mån avvikelse 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. Bestämmelsen avser "öppet" framställt yrkande, som inte innehåller någon oriktig uppgift i sak. Emellertid kan skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga vara så stor att den skattskyldige kan sägas ha oriktigt karakteriserat sakförhållandet i fråga. Om den oriktiga karakteristiken inte framgår av den skattskyldiges uppgifter i sak är undantagsbestämmelsen inte tillämplig (jfr prop. 1971:10 s. 269 och SkU 1971:16 s. 59 och 62).

Enligt tredje stycket påförs inte skattetillägg om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift. Beträffande tolkningen av vad som avses med frivillig rättelse hänvisas till avsnittet 2 i bilagan.

3.1.7 *Förseningsavgift*

Bestämmelserna om förseningsavgift i 116 g § motsvarar exakt reglerna i den tidigare 116 c § och har således inte berörts av reformen 1978.

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

För påföring av 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 lämnat deklarationshandling, som inte är behörigen undertecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen inte fullständigas med underskrift inom tid som föreskrives i anmaning.

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 inte underskrida 100 kr. För aktiebolag är dubbel förseningsavgift 1 000 kr.

3.1.8 *Befrielse från särskild avgift, m. m.*

Eftergiftsbestämmelserna finns i 116 h §. De är tillämpliga beträffande såväl fysisk som juridisk person.

Bestämmelserna är avsedda att förhindra att ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklarationsskyldigheten medför skattetillägg för den skattskyldige. I prop. 1977/78:136 (s. 155) framhöll föredraganden, liksom tidigare utredningen och flera remissinstanser, att befrielsegrunderna dittills hade tillämpats med större återhållsamhet än som hade avsetts i förarbetena. Han ansåg därför att möjligheterna att efterge särskild avgift borde vidgas och tillämpas med större generositet än som dittills hade varit fallet. Ändringarna i bestämmelserna skall ses mot denna bakgrund.

En ändring i lagtexten beträffande förutsättningarna för eftergift med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom etc. ger ökat utrymme för en friare bedömning i fråga om eftergift. Särskild avgift skall nämligen efterges om felet *kan antagas* ha samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande.

Vidare har möjligheten till eftergift på grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet vidgats. Avsikten är nämligen att eftergift skall kunna medges på denna grund inte endast när skattefrågan har varit svår att avgöra för en skatteexpert utan även när skattskyldig som inte besitter särskilda insikter har begått ett fel och frågan med utgångspunkt i hans allmänna insikter har framstått som svårbedömd. Till detta kommer att eftergift får meddelas med hänsyn till *annan särskild omständighet.*

Flera omständigheter av mindre tyngd, som kan anses ha försvårat för den skattskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, bör vid en samlad bedömning kunna grunda rätt till eftergift (prop. 1977/78:136 s. 158).

I fråga om tillämpningen av RSV:s föreskrifter beträffande eftergiftsgrunderna konstaterade föredraganden (prop:n s. 157) att dessa föreskrifter i stor utsträckning genom konkreta exempel anger vilka krav som bör ställas på sådana eftergiftsgrunder som ålder, bristande erfarenhet etc. för att ursäktlighet skall anses föreligga. Föredraganden underströk emellertid att det förhållandet, att föreskrifterna utformats på detta sätt, inte fick leda till att man genomgående vägrade eftergift i fall där det inte anges att avgift skall efterges utan särskild prövning. Den omständigheten att det finns regler om en i princip generell befrielse för t. ex. förstagångsdeklaranter och pensionärer får alltså inte uppfattas så att bristande erfarenhet och ålder aldrig kan åberopas som grund för befrielse av den som deklarerar för andra gången resp. inte har uppnått pensionsåldern.

RSV:s föreskrifter och anvisningar angående skattetillägg vid 1979 års taxering har utformats med hänsyn tagen till eftergiftsbestämmelsernas nya utformning och uttalanden i förarbetena. Särskilt i följande uttalanden av RSV har beaktats de synpunkter på eftergift som anlades i prop:n.

Vid den praktiska tillämpningen av eftergiftsgrunderna är det enligt RSV:s anvisningar nödvändigt att använda vissa presumtioner. Det förhållandet att RSV för vissa fall ställt upp schablonregler för eftergift får emellertid inte leda till att eftergift genomgående vägras i fall som inte täcks av schablonreglerna.

Den omständigheten att det finns regler om en i princip generell befrielse för t. ex. förstagångsdeklaranter och pensionärer får alltså inte uppfattas så att bristande erfarenhet och ålder aldrig kan åberopas som grund för eftergift av den som deklarerar för andra gången resp. inte uppnått pensionsåldern.

Vid bedömningen av om eftergift kan medges bör myndigheten göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse för eftergiftsprövningen. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha en sådan styrka att eftergift bör ske. För att undvika obilliga konsekvenser bör eftergiftsreglerna tillämpas generöst.

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet är tillämplig, då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser om viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kan t. ex. vara fråga om skattskyldig som deklarerar för första gången eller, som trots att han tidigare lämnat deklaration, för första gången har upprättat deklarationen själv vid den aktuella taxeringen. Den skattskyldiges bristande erfarenhet kan även bottna i otillräcklig skolunderbyggnad. Ett annat fall då eftergift kan komma ifråga avser skattskyldig som under en längre tid gjort uppehåll i sitt förvärvsarbete. Eftergift kan även bli aktuell om en skattskyldig erhållit ny förvärvskälla och den oriktiga uppgiften är av sådan beskaffenhet att den skattskyldige kan antas sakna kännedom om hur uppgiften bort redovisas. För eftergift i sådant fall bör krävas att förseelsen eller underlåtenheten avser regler som är specifika för förvärvskällan.

Skattskyldig som har ingen eller ringa kunskap i svenska språket och som vistats kort tid i landet, kan oftast förutsättas ha bristande erfarenhet av att deklarera. Sådan person som vistats kortare tid än tre år i Sverige kan därför utan skriftväxling i allmänhet befrias från skattetillägg. Framgår det emellertid av taxeringsmaterialet att skäl för eftergift föreligger även efter treårsperioden skall myndigheten beakta dessa omständigheter ex officio. Myndigheten skall då, eventuellt efter ytterligare utredning, efterge skattetillägg.

Såväl fysiskt som psykiskt sjukdomstillstånd hos den skattskyldige kan medföra eftergift av skattetillägg om sjukdomen kan antas ha menligt påverkat dennes förmåga att lämna en korrekt deklaration. Även sjukdom hos deklarationsmedhjälparen kan medföra eftergift. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet på ett riktigt sätt. Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklarationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

Eftergift kan också medges vid förhållanden som anses jämförbara med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet. Härmed avses inträffade yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t. ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall. Eftergift bör därför medges om den inträffade omständigheten kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

Eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" är av objektiv natur och främst avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Eftergiftsgrunden kan således bli tillämplig när lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Frågan kan också vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan ursäktlighet anses föreligga oberoende av den skattskyldiges särskilda situation.

Bestämmelsen ger även utrymme för att beakta subjektiva omständigheter. Oriktig uppgift kan t. ex. ha lämnats därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit en fråga svårbedömd och därför förfarit felaktigt vid uppgiftslämnandet. I dessa fall kan det också bli aktuellt att tillämpa eftergiftsgrunden "bristande erfarenhet".

Vad gäller eftergiftsgrunden "annan särskild omständighet" bör denna kunna tillämpas, när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t. ex. ha haft svårigheter att avgöra om en lämnad uppgift varit helt riktig och försökt fästa myndighetens uppmärksamhet på detta förhållande genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet.

Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet kan tillämpas för eftergift av förseningsavgift då den skattskyldiges erfarenhet av deklarationsförfarandet är obetydlig. Det kan t. ex. vara fråga om realisationsvinst eller ränta på kapital nedlagt i fastighet som skall redovisas statligt i en kommun men kommunalt i en annan. Underlåtenhet att deklarera i "utbokommun" bör, om den skattskyldige har ringa erfarenhet av redovisning av förvärvskällan, medföra eftergift. Eftergift bör även kunna meddelas invandrare eller annan person som har bristfällig kännedom om det svenska deklarationsförfarandet.

För sjukdom och "därmed jämförligt förhållande" anger RSV i stort likalydande föreskrifter vid förseningsavgift som angetts beträffande skattetillägg och fortsätter.

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 efterges, om det kan antas att förseningen berott på omständigheter över vilka den deklarationsskyldige inte kunnat råda.

Aktiebolag, som bildats efter den 1 juli 1978 och som tillämpar kalenderårsredovisning bör vid 1979 års taxering inte påföras förseningsavgift om bolaget meddelat att räkenskapsåret förlängts. Ej heller bör under år 1978 bildat bolag med brutet räkenskapsår påföras förseningsavgift vid 1979 års taxering om räkenskapsåret gått till ända efter den 28 februari under taxeringsåret.

Från och med 1 januari 1982 skall aktiekapitalet i aktiebolag uppgå till minst 50 000 kr. Bolag kan dessförinnan upplösas genom att avföras ur aktiebolagsregistret, om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1981. Särskilda regler finns om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m. m. (1974:990). Enligt dessa regler skall aktiebolag lämna självdeklaration för tiden fram till upplösningen. Har bolag lämnat dels begäran om upplösning, dels självdeklaration för bolagets sista bokslut i samband med avvecklingen, bör förseningsavgift inte påföras enbart av den anledningen att bolaget inte avförts ur aktiebolagsregistret.

Tillämpningen av befrielsegrunderna har refererats i ett antal rättsfall, som självfallet inte avser tillämpningen av de nya bestämmelserna.

I RRK 76 1:90 eftergavs skattetillägg för utelämnad pension då den skattskyldige ansågs ha haft grund för att anta att deklarationen var riktig.

Att deklarationsmedhjälpare hade misstolkat uppgift i deklarationsunderlaget med därav föranledd oriktig uppgift i deklarationen, har i RRK 76 1:102 inte ansetts i och för sig kunna medföra eftergift av skattetillägg.

Felaktigt avdrag för periodiskt understöd har i RRK 76 1:103 ansetts ursäktligt för 72-åring, som hade åberopat rättsvillfarelse.

I RÅ 78 1:26 ansågs ålder (67 år) och sjukdom (bl. a. sockersjuka) sammantagna utgöra skäl för eftergift av skattetillägg.

Oriktig uppgift i deklaration har i RÅ 78 1:50 inte ansetts ursäktlig för 70-årig skattskyldig, som utöver pension hade haft betydande inkomster av fastigheter och kapital.

I RÅ 79 1:45 uttalade RR att de felaktigheter i ett aktiebolags deklaration som hade föranlett skattetillägg berörde frågor som inte kunde betraktas som vare sig bokföringsmässigt eller skattemässigt komplicerade. Vid sådant förhållande kunde felaktigheterna inte anses vara ursäktliga på grund av bristande erfarenhet hos bolagets verkställande direktör eller förbiseende av bolagets revisor. Eftergift medgavs alltså inte.

I 116 i § finns numera ett direkt förbud mot att påföra särskild avgift sedan den skattskyldige har avlidit. Av prop:n framgår (s. 167) att förbudet avser avgift på grund av fel eller försummelse från den avlidnes sida.

Vidare sägs i paragrafen att 75 § 1 mom. KL – s. k. dödsbobefrielse från kvarstående skatt – skall tillämpas i fråga om befrielse från skyldighet att erlägga särskild avgift som har påförts sedan den skattskyldige har avlidit. Även här torde avses särskild avgift som den avlidne hade varit skyldig att betala.

Enligt 72 § 2 mom. KL äger regeringen, för att förekomma eller lindra viss angiven typ av dubbelbeskattning, träffa överenskommelse med annan stat och därvid bl. a. förordna att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket. Motsvarande bestämmelser finns angående statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Vid tillämpning av dessa bestämmelser får regeringen, enligt 116 i § tredje stycket, meddela befrielse från särskild avgift.

3.1.9 *Beslutande organ*

I allmänhet är det vederbörande LSM som prövar fråga om särskild avgift såvitt gäller TN:s beslut om taxering. Detsamma gäller vid rättelse av taxering enligt 72 a § TL, som ju också beslutas av LSM. I fall som avses i 24 § 2 mom. samma lag – dvs. vad angår annan skattskyldig än fysisk person, oskiftat dödsbo eller familjestiftelse – bestämmer dock LST vilken LSM som har att pröva avgiftsfrågan (116 j § första stycket).

Fråga om undanröjande av skattetillägg som har påförts på grund av utebliven självdeklaration prövas av LSM om TN har omprövat sitt taxeringsbeslut på grundval av inkommen deklaration. I andra fall prövas denna fråga av LR liksom fråga om nedsättning av avgiften (116 j § andra stycket).

I vissa fall åligger det LSM att ompröva sitt beslut om särskild avgift. Detta gäller alltid när TN har ändrat sitt taxeringsbeslut eller när den skattskyldige begär det. LSM kan också ompröva beslutet om det annars finns skäl därtill. Om den skattskyldige har anfört besvär över beslutet får LSM dock ompröva det endast om det finns särskilda skäl för detta. Obligatoriskt skall den skattskyldige underrättas om möjligheten till omprövning (116 j § tredje stycket).

3.1.10 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

LSM:s beslut om särskild avgift skall ha meddelats före taxeringsårets utgång, såvida beslutet inte föranleds av rättelse enligt 72 a § TL eller avser undanröjande av skattetillägg som har påförts på grund av utebliven självdeklaration (116 k § första stycket).

Den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig innan beslut fattas om påföring av särskild avgift om inte hinder möter. Yttrande får inhämtas från TN om detta anses påkallat (116 k § andra stycket).

LSM:s beslut om särskild avgift skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Beslutet får delges honom om särskilda skäl föreligger (116 k § tredje stycket).

3.1.11 *Besvärsrätt m. m.*

I 116 l § finns en allmän bestämmelse om att talan mot LSM:s beslut i fråga om särskild avgift förs genom besvär hos LR.

Skattskyldigs besvärsrätt

Skattskyldigs ordinarie besvärsrätt regleras i 116 m §. Besvär över LSM:s beslut som har meddelats under taxeringsåret skall ha kommit in till LR före utgången av februari månad året därefter. Om den skattskyldige inte har fått del av beslutet under taxeringsåret får han anföra besvär intill utgången av året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige under taxeringsåret inte heller har fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om den särskilda avgiftens storlek är besvärstiden ett år från det han erhöll sådan handling (116 m § första stycket).

I paragrafens andra stycke regleras besvärsrätten när LSM:s beslut har meddelats först efter utgången av taxeringsåret. I sådant fall är besvärstiden två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet.

Den skattskyldiges besvärsrätt har avsevärt utökats genom bestämmelsen i paragrafens tredje stycke. Där föreskrivs att skattskyldigs yrkande i fråga om särskild avgift alltid får prövas om den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. RR eller KR kan förordna att yrkande av sådant slag som har framställts först där skall upptas och vidare handläggas av LR.

I 116 o § första stycket finns bestämmelser om skattskyldigs rätt att anföra besvär i särskild ordning. Bestämmelserna gäller endast beslut om skattetillägg. Förutsättningarna är f. ö. att beslutet har vunnit laga kraft och detta har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller den skattskyldige kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för sitt yrkande. I det sistnämnda fallet fordras också att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige inte i annan ordning har åberopat omständigheten eller beviset. Besvär i särskild ordning förs hos LR och skall ha kommit in till LR:s kansli inom fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser (116 o § tredje stycket). Besvären förs hos LR och skall alltid prövas där i första instans.

Taxeringsintendents besvärsrätt

De allmänna bestämmelserna om ti:s besvärsrätt i fråga om särskild avgift finns i 116 n §. Där föreskrivs i första stycket att ti hos LR får yrka påföring eller ändring av särskild avgift.

Paragrafens andra stycke innehåller bestämmelser om ti:s besvärsrätt i särskilda situationer. Besvärsrätten i fråga om särskild avgift har här knutits till ti:s rätt att föra talan om taxering eller kvittningsvis göra invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Talerätten beträffande avgiften faller bort om ti:s yrkande beträffande taxeringen inte tas upp till prövning. I övrigt innebär bestämmelsen att ti:s besvärsrätt av nämnda slag utvidgats, eftersom denna alltid föreligger om han har besvärsrätt beträffande taxering eller eftertaxering och avgiftsfrågan har samband med sådan talan.

Efter besvärstidens utgång har ti inte möjlighet att flytta över skattetillägg som har yrkats beträffande ett visst belopp till att avse ett annat belopp vid taxeringen (RÅ 78 1:87).

I paragrafens tredje stycke regleras tiden för ti:s besvärsrätt i fråga om skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering. Vad som regleras här är endast fall där sådan oriktig uppgift inte har godtagits i målet eller inte har prövats. I annat fall aktualiseras frågan om skattetillägg antingen i samband med taxeringsfrågan eller på grund av ti:s kvittningsinvändning. Ti:s talan i de fall som lagrummet avser förs hos LR inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet har vunnit laga kraft.

Allmänt kan sägas att ti kan anföra besvär till skattskyldigs förmån inom ramen för den besvärsrätt som tillkommer honom enligt TL. Enligt uttryckliga föreskrifter i 116 m § tredje stycket och 116 o § första stycket har ti samma rätt att anföra besvär till skattskyldigs förmån som tillkommer denne enligt de nämnda lagrummen.

Ti får enligt 116 o § tredje stycket föra extraordinär talan om höjning av skattetillägg om beslutet i fråga om tillägget har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Om skattetillägg på grund av utebliven självdeklaration därigenom kommer att höjas har den skattskyldige på grund av detta rätt att få höjningsbeloppet undanröjt eller nedsatt enligt bestämmelserna i 116 d §. För ti:s extraordinära besvärsrätt gäller den vanliga femårsfristen från taxeringsårets utgång.

3.1.12 *Processuella bestämmelser i övrigt*

I 116 p § finns vissa bestämmelser om vad beslutande myndighet ex officio skall iaktta i ärende eller mål om särskild avgift.

Enligt första stycket skall sålunda bestämmelserna om eftergift beaktas, även om yrkande inte har framställts om detta, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet. Bestämmelsen torde i praktiken ha sin största betydelse beträffande eftergiftsgrunderna ålder, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. I förarbetena åläggs emellertid beslutsmyndigheten en vidsträcktare skyldighet än den som direkt framgår av lagtexten. Det sägs nämligen i prop:n (s. 212) att beslutsfattaren skall höra sig för med den skattskyldige om ytterligare upp-

lysningar kan lämnas för bedömning av frågan om eftergift, när det finns grund för att anta att viss ursäktlighetsgrund föreligger.

I paragrafens andra stycke regleras den situationen som uppstår när taxeringen i besvärsmål sätts ned och detta inverkar på storleken av särskild avgift. Lagrummet innebär att den beslutande myndigheten i sådant fall skall vidta den ändring i beslut om särskild avgift som föranleds av taxeringsändringen. Motsättningsvis följer av bestämmelsen att särskild avgift inte kan ändras ex officio om taxeringen höjs; sådant beslut förutsätter yrkande från ti:s sida.

Andra stycket avser endast det fallet att frågan om särskild avgift inte självständigt skall prövas. Det tillämpas alltså när underlaget för avgiften har blivit sänkt på grund av att lägre taxering har beslutats. Eftergiftsgrunden "ringa belopp" skall även beaktas i förevarande fall, vilket särskilt betonas i prop:n (s. 212) och f. ö. ligger bakom den senast beslutade lydelsen av lagrummet.

116 q § innehåller bestämmelse om vad beslut om särskild avgift skall innehålla, nämligen skälen för beslutet, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas samt underlaget för avgiftsberäkningen. Förseningsavgift skall anges till sin storlek.

3.1.13 *Debitering m. m.*

Bestämmelserna om hur särskild avgift skall debiteras och beräknas vid skilda procentsatser i vissa fall finns i 116 r §.

Enligt första stycket påförs särskild avgift som slutlig eller tillkommande skatt enligt UBL. Avgift anges i helt krontal, så att öretal faller bort. Avgift eller avgifter som inte uppgår till 100 kr. påförs inte.

Av andra och tredje styckena framgår hur avgiften enligt olika procentsatser skall beräknas om skatten är progressiv. Därvid uträknas först skatten på summan av de undanhållna beloppen, varefter denna summa vid tillämpningen av de skilda procentsatserna fördelas efter den kvotdel som varje undanhållet belopp utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

3.1.14 *Övriga bestämmelser*

116 s § innehåller den regeln, att bestämmelserna 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, om inte annat följer av bestämmelserna.

Enligt 116 t § slutligen gäller TL:s bestämmelser i övrigt i tillämpliga delar i fråga om särskild avgift om inte annat framgår av vad som föreskrivs i 116 a–116 s §§. Från denna regel är vissa av TL:s bestämmelser uttryckligen undantagna. I första hand gäller detta bestämmelserna om besvär i särskild ordning i 100 och 101 §§, vilka har ersatts av bestämmelser som endast rör särskild avgift. Vidare har undantagits bestämmelserna i 105 § 1 mom. TL första stycket första och andra meningarna, som rör rättelse i det fall då taxering har verkställts på orätt ort eller underlåtits på rätt ort samt lagrummets fjärde stycke vilket avser viss åtgärd till skattskyldigs förmån

vad gäller utnyttjande av avdrag enligt 46 § 2 mom. KL eller kommunalt grundavdrag. Undantagen är även 114 § TL. Särskild avgift kan således inte påföras genom att enbart avgiftsfrågan blir föremål för sådan bedömning som avses i den sistnämnda paragrafen.

De processuella reglerna i TL kompletterar sålunda de speciella avgiftsbestämmelserna. Emellertid är mål om särskild avgift särskilt från taxeringsmålet på så sätt att åtgärd som har vidtagits i det ena målet inte utan vidare behöver ha betydelse för mål av den andra typen. (Jfr RRK 75 1:55, enligt vilket rättsfall anslutningsbesvär avseende åsatt taxering inte har kunnat föras i fall då huvudbesvären har avsett endast fråga om skattetillägg.)

3.2 Statistiska uppgifter

3.2.1 *Inledning*

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt TL genomfört ett flertal statistiska undersökningar samt ställt samman uppgifter från officiell statistik. I vissa hänseenden går det att jämföra resultaten från undersökningarna. Vid en sådan jämförelse visar det sig att resultaten skiljer sig något åt. Skillnaden förklaras av att undersökningarna har haft olika inriktning och att olika metoder har använts vid redovisningen av det undersökta materialet. I det väsentliga utvisar dock undersökningarna samma resultat.

3.2.2 *Skattetillägg*

Antalet skattskyldiga som taxeringsåren 1972–1979 enligt debiteringslängderna har påförts skattetillägg uppgick till resp. 43 049, 49 022, 54 046, 71 672, 71 377, 79 979, 83 366 och 63 100. Antalet har således ökat för varje taxeringsår med undantag av 1976 och 1979. Minskningen taxeringsåret 1979 är påfallande och utgjorde 20 266 eller 24,3 %.

Totalsumman av de enligt debiteringslängderna påförda skattetilläggen i 1 000 kr. taxeringsåren 1972–1979 uppgick till resp. 85 485, 84 303, 94 588, 173 419, 184 819, 230 363, 217 056 och 155 699. Bortsett från åren 1973 och 1979 har totalsumman ökat för varje år. Den påtagliga minskningen taxeringsåret 1979 kan förklaras av nedgången i antalet skattskyldiga som har påförts skattetillägg enligt debiteringslängderna.

För att få en bild av hur antalet påförda skattetillägg fördelar sig efter påföringsgrund, undanhållet belopp, fysisk resp. juridisk person och avgiftens uttagsprocent har utredningen genomfört rundfrågningar hos samtliga LSM avseende taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979. De riktlinjer, efter vilka uppgifterna i nu förevarande avseenden har redovisats, anges i bilagan (avsnitt 1.1.1). Av detta framgår att undersökningen har haft en annan inriktning och redovisningsmetod än den som ligger till grund för uppgifterna i debiteringslängderna. Detta medför att uppgifterna om antalet skattskyldiga som enligt längderna har påförts skattetillägg inte är helt jämförbara med uppgifterna om antalet skattetillägg enligt rundfrågningen.

Antalet skattetillägg taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 var enligt

enkätundersökningen resp. 71 976, 71 489, 87 388 och 76 569. Mellan taxeringsåren 1976–1978 ökade antalet med 15 849 för att det därpå följande året minska med 10 769. Minskningen uppgick till 12,3 %.

Av det totala antalet skattetillägg taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 avsåg 44 733, 47 412, 56 618 och 50 558 oriktig uppgift, 8 632, 8 176, 7 312 och 4 997 skönsmässig avvikelse från deklaration samt 18 611, 15 901, 23 408 och 21 014 utebliven deklaration.

Skattetilläggen fördelade sig dessa taxeringsår procentuellt efter grunden för påföringen enligt följande. Oriktig uppgift svarade för resp. 62, 66, 65 och 66 %, skönsmässig avvikelse från deklaration för 12, 12, 8 och 7 % samt utebliven deklaration för 26, 22, 27 och 27 %. Den procentuella andelen skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse från deklaration har de två senaste taxeringsåren gått ned påtagligt. Motsvarande andelar för tillägg som har påförts på annan grund har i stort sett hållit sig på samma nivå.

Av det totala antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift, som har påförts de nämnda fyra taxeringsåren, avsåg 44 081, 46 762, 55 785 resp. 50 080 fysisk person. Motsvarande siffror för juridisk person var 652, 650, 833 resp. 478.

De skattetillägg på grund av oriktig uppgift, som dessa taxeringsår har påförts fysisk person, fördelade sig procentuellt för resp. år efter undanhållet belopp enligt följande. Av tilläggen återfanns 43, 40, 35 resp. 31 % i beloppsintervallet 1 000–2 000 kr., 40, 40, 41 resp. 41 % i intervallet 2 001–5 000 kr. medan 17, 20, 24 resp. 28 % avsåg belopp som översteg 5 000 kr. En jämförelse mellan fördelningarna för de olika taxeringsåren visar att alltfler tillägg avser större avgiftsgrundande belopp. Andelen skattetillägg i det lägsta beloppsintervallet har således minskat markant, medan den andel som avsåg belopp överstigande 5 000 kr. har ökat påtagligt. Av de 24 resp. 28 % av tilläggen som taxeringsåren 1978 och 1979 hänförde sig till större belopp än 5 000 kr. återfanns 16 resp. 18 % i beloppsskiktet 5 001–10 000 kr.

Motsvarande fördelningar för juridisk person utvisar följande. Av tilläggen återfanns 23, 20, 15 resp. 13 % i beloppsskiktet 1 000–2 000 kr., 26, 29, 30 resp. 26 % i intervallet 2 001–5 000 kr. medan 51, 51, 55 resp. 61 % avsåg belopp som översteg 5 000 kr. Även i fråga om juridisk person tenderar tyngdpunkten i fördelningarna för de olika taxeringsåren att förskjutas mot större avgiftsgrundande belopp. De ojämförligt största procentandelarna skattetillägg avser här belopp överstigande 5 000 kr.

Skattetilläggen på grund av oriktig uppgift, som taxeringsåren 1978 och 1979 har påförts fysisk person, fördelade sig för resp. år efter avgiftens uttagsprocent enligt följande. Av tilläggen beräknades 61 resp. 66 % efter den lägre samt 35 resp. 31 % efter den högre sanktionsnivån. I 4 resp. 3 % av fallen tillämpades båda sanktionsnivåerna.

Motsvarande siffror för juridisk person taxeringsåret 1979 var 31, 67 resp. 2 %.

Hur skattetilläggen på grund av oriktig uppgift som taxeringsåren 1978 och 1979 har påförts fysisk person fördelade sig på varje sanktionsnivå efter undanhållet belopp framgår av tabellen 18 i bilagan.

För att få en uppfattning om hur antalet avvikelser som har föranlett att skattetillägg har påförts av LSM fördelar sig efter olika typer av fel-

aktigheter i olika inkomstslag och andra brister i uppgiftslämnandet m. m. har utredningen undersökt ett statistiskt urval deklarationer från skattskyldiga fysiska personer som vid 1978 års taxering har påförts sådan avgift. Skattetillägg på grund av utebliven deklaration ingår inte i det undersökta materialet och inte heller tillägg som har påförts vid taxering i utbokommun.

Avvikelserna har av utredningen fördelats inom resp. inkomstslag efter olika typer av felaktigheter inom inkomstslaget, undanhållet belopp beträffande varje feltyp samt avgiftens uttagsprocent. Motsvarande fördelning har gjorts i fråga om de avvikelser som avser allmänt avdrag m. m. Uppgifterna i nu berörda avseenden redovisas i bilagan beträffande inkomstslaget tjänst i tabellerna 10–11, jordbruksfastighet i 12–13, annan fastighet 14–15, rörelse 16–17, tillfällig förvärvsverksamhet i 18–19, kapital i 20–21, allmänt avdrag i 22–23 samt förlustavdrag i tabell 24.

Av det totala antalet skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse från deklaration, som har påförts taxeringsåren 1978 och 1979, avsåg enligt utredningens enkätundersökning hos LSM 6 995 resp. 4 822 fysisk person och 317 resp. 175 juridisk person. Båda fördelningarna visar således en påfallande minskning mellan taxeringsåren, för fysisk person 31,1 % och för juridisk person 44,8 %.

De skattetillägg av nu förevarande art, som dessa taxeringsår har påförts fysisk person, fördelade sig procentuellt efter skönsmässigt påslag (avgiftsgrundande belopp) enligt följande. Av tilläggen avsåg 13,3 resp. 11,2 % avgiftsgrundande belopp inom intervallet 0–5 000 kr., 26,6 resp. 23,3 % 5 001–10 000 kr., 16,8 resp. 16,3 % 10 001–15 000 kr., 13,9 resp. 15,1 % 15 001–20 000 kr. samt 29,4 resp. 34,1 % avgiftsgrundande belopp som översteg 20 000 kr.

Motsvarande fördelning för juridisk person utvisar följande. Av tilläggen avsåg 28,7 resp. 18,3 % avgiftsgrundande belopp i intervallet 0–5 000 kr., 27,4 resp. 24,6 % 5 001–10 000 kr., 3,8 resp. 5,7 % 10 001–15 000 kr., 9,8 resp. 10,8 % 15 001–20 000 kr. samt 30,3 resp. 40,6 % avgiftsgrundande belopp som översteg 20 000 kr.

De avvikelser, som taxeringsåret 1978 har föranlett att skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse från deklaration har påförts fysisk person, fördelade sig enligt utredningens feltypsundersökning procentuellt efter det inkomstslag inom vilket avvikelsen har förekommit enligt följande. Av avvikelserna avsåg 23 % inkomstslaget tjänst, 5,2 % jordbruksfastighet, 0,5 % annan fastighet, 69 % rörelse, 2,0 % tillfällig förvärvsverksamhet samt 0,3 % kapital.

Av det totala antalet deklarationer från fysisk person 1978, som föranlett avvikelse, utgjorde enligt den sistnämnda undersökningen de avvikelser som hade medfört skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller skönsmässig avvikelse från deklaration 6,2 o/oo i inkomstslaget tjänst, 13,0 o/oo i jordbruksfastighet, 4,7 o/oo i annan fastighet, 27,3 o/oo i rörelse, 4,1 o/oo i kapital, 24,4 o/oo i tillfällig förvärvsverksamhet samt 0,6 o/oo i fråga om allmänt avdrag.

Av det totala antalet skattetillägg på grund av utebliven deklaration, som har påförts taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 avsåg resp. år enligt utredningens enkätundersökning hos LSM 14 787, 12 714, 19 869 och 18 626 fysisk person samt 3 824, 3 187, 3 391 och 2 388 juridisk person. Mellan

taxeringsåren 1976 och 1978 har således de nu avsedda skattetilläggen ökat, i fråga om fysisk person drastiskt (57,3 %). De andra taxeringsåren har däremot tilläggen gått ned i antal. Den procentuella minskningen taxeringsåret 1979 beträffande juridisk person var markant (30,0 %).

De skattetillägg av sistnämnda slag, som taxeringsåren 1978 och 1979 har påförts fysisk person, fördelade sig procentuellt efter skönsmässigt påslag (avgiftsgrundande belopp) enligt följande. Av tilläggen avsåg 7,5 resp. 5,9 % avgiftsgrundande belopp inom intervallet 0–10 000 kr., 15,9 resp. 14,2 % 10 001–20 000 kr., 34,8 resp. 33,0 % 20 001–40 000 kr., 24,9 resp. 26,2 % 40 001–60 000 kr., 9,5 resp. 11,0 % 60 001–80 000 kr. samt 7,4 resp. 9,7 % avgiftsgrundande belopp som översteg 80 000 kr.

Motsvarande fördelning för juridisk person utvisar följande. Av tilläggen avsåg 50,3 resp. 45,8 % avgiftsgrundande belopp inom intervallet 0–10 000 kr., 16,5 resp. 19,3 % 10 001–20 000 kr., 16,5 resp. 14,9 % 20 001–40 000 kr., 9,5 resp. 11,1 % 40 001–60 000 kr., 1,8 resp. 2,1 % 60 001–80 000 kr. samt 5,4 resp. 6,8 % avgiftsgrundande belopp som översteg 80 000 kr.

I syfte att få en uppfattning om hur många fall av sådan beloppsmässig avvikelse som i och för sig hade kunnat medföra skattetillägg där LSM har underlåtit att påföra sådan avgift har utredningen studerat RRV:s deklarationsurval för taxeringsstatistik avseende 1978 års taxering.

Undersökningen ger vid handen att antalet fall av nu avsett slag uppgick till 204 211. Som grund för att inte påföra skattetillägg hade i 11 991 fall (5,9 %) åberopats bristande bevisning och i 147 853 fall (72,4 %) bestämmelserna om undantag från påföring av särskild avgift. I återstående fall, 44 367 (21,7 %) hade skattetillägg eftergetts.

I det ojämförligt största antalet av nu avsedda fall har således LSM underlåtit att påföra skattetillägg på grund av undantagsbestämmelserna. Av dessa fall avsåg 9 765 felräkning eller misskrivning, 136 150 bedömning av yrkande och 1 938 frivillig rättelse.

Av eftergiftsfallen hänförde sig 35 386 till den skattskyldiges subjektiva förhållanden. Av dessa fall avsåg 18 873 ursäktlighetsgrunden ålder, 4 039 sjukdom, 12 149 bristande erfarenhet och 325 därmed jämförligt förhållande.

Av de fall där skattetillägg hade eftergetts på grund av omständigheter som inte avsåg den skattskyldiges personliga situation (8 981) hänförde sig 8 177 till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet och 804 till annan särskild omständighet.

De förevarande fallen av bristande uppgiftslämnande har av utredningen även fördelats efter inkomstslag m. m. samt inom varje inkomstslag m. m. efter grunden för att avgiften inte har påförts. Uppgifterna i nu berörda avseenden redovisas i tabellerna 32–33 i bilagan.

För att få underlag för bedömningen av frågan huruvida skattetillägg på grund av utebliven deklaration har fyllt sin funktion av vite m. m. har utredningen genomfört en statistisk stickprovsundersökning av antalet skattskyldiga, som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påförts skattetillägg av nu avsett slag och som har kommit in med deklaration. Vidare har utredningen beträffande de skattskyldiga som trots påfört tillägg inte har fullgjort sin skyldighet införskaffat vissa uppgifter från kronofogdemyndigheter.

Antalet skattetillägg av nu avsett slag uppgick enligt undersökningen,

efter uppräkning till rikstal, till 16 856. Av dessa avsåg 15 237 fysisk och 1 619 juridisk person.

I fråga om fysisk person hade deklaration kommit in i 20,5 % av fallen. Av denna procentandel hade 8,2 % lett till att skattetillägget hade blivit undanröjt och 2,5 % till att det hade blivit nedsatt. Återstående procentandel avsåg ärenden som ännu inte hade avgjorts.

I fråga om juridisk person hade deklaration kommit in i 28,1 % av fallen. Av denna procentandel hade 13,4 % lett till att skattetillägget undanröjts medan 14,7 % hänförde sig till ärenden som ännu inte hade avgjorts.

Hur benägenheten att ge in deklaration bland dem som har påförts skattetillägg på grund av utebliven deklaration varierar efter olika intervaller av avgiftsgrundande belopp för tillägget visas i bilagan, beträffande fysisk person i tabell 35, och beträffande juridisk person i tabell 36.

Av de skattetillägg av nu avsett slag som har påförts fysisk person och beträffande vilka deklaration inte har kommit in har 37,4 % betalts i sin helhet och 16,4 % till viss del, 19,3 % inte betalts samt 26,9 % avskrivits. Motsvarande siffror för juridisk person är 40,4, 1,4, 4,8 och 53,4 %.

I syfte att få ett bredare underlag för bedömningen av vilka typer av felaktigheter och brister i uppgiftslämnandet som ger upphov till stora avgiftsunderlag för skattetillägg har utredningen undersökt hos RSV tillgängliga promemorior över revisioner, utförda 1975–1977, som har lett till taxeringshöjning i LR överstigande 50 000 kr. något av taxeringsåren 1970–1978. Resultatet av undersökningen redovisas i tabellerna 39–42 i bilagan.

3.2.3 *Förseningsavgift*

Antalet skattskyldiga, som taxeringsåren 1972–1979 enligt debiteringslängderna har påförts förseningsavgift, uppgick till resp. 28 554, 33 645, 34 020, 38 145, 35 633, 35 925, 39 624 och 20 967. Antalet har således ökat varje taxeringsår med undantag av åren 1976 och 1979. Minskningen mellan taxeringsåren 1978–1979 är påfallande och utgjorde 18 657 eller 47,1 %.

Totalsumman av enligt debiteringslängderna påförda förseningsavgifter i 1 000 kr. taxeringsåren 1972–1979 var resp. år 7 066, 12 000, 11 881, 12 864, 12 647, 12 838, 14 297 och 7 777. Bortsett från åren 1974, 1976 och 1979 har det sammanlagda avgiftsbeloppet ökat varje år. Den påtagliga minskningen taxeringsåret 1979 kan förklaras av nedgången av antalet skattskyldiga som har påförts förseningsavgift enligt debiteringslängderna.

Som har framgått av avsnittet 3.2.2 har utredningen genomfört rundfrågningar hos samtliga LSM avseende taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 för att få en bild av hur förseningsavgifterna fördelar sig efter fysisk resp. juridisk person och enkel resp. dubbel avgift m. m. Enkätundersökningen har delvis haft en annan inriktning och redovisningsmetod än den som ligger till grund för uppgifterna i debiteringslängderna. Detta medför att uppgifterna inte helt stämmer överens.

Av det totala antalet förseningsavgifter enligt enkätundersökningen som har påförts dessa taxeringsår avsåg 28 303, 26 777, 31 605 och 27 737 fysisk person. Motsvarande siffror för juridisk person var 9 335, 10 824, 7 981 och 4 660.

Av de förseningsavgifter som dessa taxeringsår har påförts fysisk person var 71,8, 71,4, 74,1 och 89,7 % enkel avgift. Motsvarande siffror för juridisk person var 78,0, 78,4, 74,0 och 89,8 %.

3.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen

3.3.1 *Beslutande myndighet*

Alltsedan det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes har gällt att LSM är beslutande myndighet i första instans i fråga om särskild avgift enligt TL. Skattestrafflagutredningen, på vars förslag sanktionssystemet bygger, framhöll emellertid att behörigheten att besluta i avgiftsfrågor i första instans borde omprövas om taxeringsnämndsorganisationen blev föremål för översyn (SOU 1969:42 s. 146). Samma ståndpunkt intog departementschefen i prop. 1971:10 (s. 215).

Skatteadministrationen i första instans har sedan dess setts över av RS-utredningen. I en rapport med förslag till rationalisering av skatteadministrationen föreslog utredningen att den nu avsedda beslutsrätten skulle föras över från LSM till TN. I prop. 1975:87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m., som arbetades ut på grundval av rapporten, biträddes det nu förevarande förslaget (s. 112). Detta tillstyrktes av skatteutskottet (SkU 1975:31, s. 7), vars betänkande bifölls av riksdagen (rskr 1975:229).

Förslag till författningsreglering med anledning av det av riksdagen fattade principbeslutet lades fram i prop. 1977/78:181 om ny taxeringsorganisation i första instans. I denna behandlades emellertid inte frågan om överflyttning av beslutsrätten angående särskild avgift i första instans. Departementschefen förutskickade att han skulle ta upp frågan i ett annat sammanhang (s. 59).

I prop. 1978/79:137 om ändrade processuella regler för skattetillägg, m. m. återkom departementschefen till denna fråga och diskuterade därvid närmare den lämpliga tidpunkten för överflyttningen (s. 7). Med hänsyn till framför allt det utvecklings- och utbildningsarbete, som den genomgripande reformen av taxeringsorganisationen i första instans hade fört med sig och behovet av att utvärdera erfarenheterna av reformen, föreslog departementschefen att överflyttningen av den nu avsedda beslutsrätten borde senareläggas och förklarade att han skulle komma tillbaka till frågan.

Enligt direktiven har utredningen att anpassa sitt arbete till statsmakternas ställningstagande i frågan om vilken myndighet som i första instans skall besluta om särskild avgift. Utredningen har utgått från att denna behörighet skall tillkomma TN.

Överflyttningen av beslutsrätten avspeglar sig i olika hänseenden i lagförslaget. Som framgår av avsnittet 2.3.1 anser utredningen att sanktionsnivåerna för skattetillägg bör differentieras för olika typer av fall. Bortsett från det fall tillägget har funktionen av vite och således kan undanröjas eller sättas ned när deklarationsskyldigheten fullgörs, föreslås TN kunna påföra skattetillägg endast med 30 % eller lägre uttagsprocent. Rätten att

besluta om högre uttagsprocent, vilket kan ske endast när försvårande omständigheter föreligger, är i lagförslaget förbehållen skattedomstol.

3.3.2 *Allmänt om beräkningsgrunden för skattetillägg*

Gällande ordning och framförda synpunkter

Skattetillägg vid oriktig uppgift beräknas till viss procentandel av det skattebelopp som skulle ha dragits undan om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Motsvarande regel gäller för avgiftstillägg.

Vid remissbehandlingen av utredningens föregående betänkande har några remissinstanser under åberopande av olika skäl föreslagit att skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen skall beräknas efter en annan grund än den som f. n. gäller (prop. 1977/78:136 s. 98 f).

Ett par av förslagen hänvisar till den beräkningsgrund för skattetillägg av nu avsett slag som skattestrafflagutredningen på sin tid förordade. I det följande redogörs därför först för detta utredningsförslag och statsmakternas bedömning härav.

Förslaget byggde på den principen att skattetillägg skulle utgå med en viss procentsats av skillnaden mellan åsatt beskattningsbar inkomst och den beskattningsbara inkomst som skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften inte hade frångåtts vid taxeringen. Motsvarande beräkningsgrund för avgiften skulle tillämpas vid förmögenhetstaxering. Viss hänsyn skulle tas till den progression som gäller vid beskattning av fysiska personer m. fl.

Den föreslagna ordningen framgick närmare av förslag till lagtext, som skulle vara en bilaga till TL. Paragraferna i Si avser, 10 § 1 mom. fysisk person och dödsbo m. fl., 10 § 2 mom. a) och b) aktiebolag m. fl., för vilka den statliga skatten utgör 40 eller 32 % av den beskattningsbara inkomsten, och 10 § c) och d) juridisk person för vilken skatten utgör 10 eller 15 % av den beskattningsbara inkomsten (försäkringsbolag resp. ideella föreningar och vissa stiftelser m. fl.). I Sf avser 11 § 1 mom. fysisk person och dödsbo m. fl. och 10 § 2 mom. vissa juridiska personer. Den föreslagna bilagan hade följande lydelse (SOU 1969:42 s. 19).

A. Skattetillägg vid oriktigt meddelande i uppgift eller annan upplysning avgiven till ledning vid taxering

Skattetillägg beräknas på grund av det belopp, som undgått eller kunde ha undgått beskattning till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt.

1. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten eller vid samtaxering summan av de samtaxerades beskattningsbara inkomster, utgår skattetillägg med följande procentsatser av beloppet eller den del därav som påverkat beskattningsbar inkomst:

a) för skattskyldig, som avses i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, vid beskattningsbar eller sammanlagda beskattningsbara inkomster av

– 14 900 kr.	3 %
15 000 – 34 900 kr.	6 %
35 000 – 69 000 kr.	10 %
70 000 – 139 000 kr.	15 %
140 000 – kr.	20 %

b) för skattskyldig, som avses i 10 § 2 mom. a) och b) förordningen om statlig inkomstskatt 20 procent och i 10 § 2 mom. c) och d) nämnda förordning 5 procent.

2. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till *kommunal inkomstskatt* beskattningsbara inkomsten, utgår skattetillägg med 5 procent av beloppet eller den del därav som påverkat den beskattningsbara inkomsten.

3. Har beloppet påverkat eller skulle det, om meddelandet följts, ha påverkat den till *statlig förmögenhetsskatt* beskattningsbara förmögenheten eller vid samtaxering den sammanlagda beskattningsbara förmögenheten, utgår skattetillägg med följande procentsatser av beloppet eller den del därav som påverkat beskattningsbar förmögenhet och som överstiger skattefritt förmögenhetsbelopp:

a) för skattskyldig, som avses i 11 § 1 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsbar eller gemensam beskattningsbar förmögenhet om

100 000 – 199 900 kr.	0,5 %
200 000 – kr.	1,0 %

b) för skattskyldig, som avses i 11 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt, 0,1 procent.

B. Skattetillägg då självdeklaration frångåtts med stöd av 21 §

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom uppskattning beräknade inkomsten och inkomsten enligt självdeklarationen eller annat meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med ledning av vad som angives under A.

C. Skattetillägg då självdeklaration icke avgivits trots erhållen anmaning och inkomst uppskattats med stöd av 21 §

Skattetillägget beräknas på det belopp, som utgör skillnaden mellan den genom uppskattning beräknade beskattningsbara inkomsten och inkomsten enligt meddelande som den skattskyldige lämnat till taxeringsnämnden och utgår i övrigt med ledning av vad som angives under A.

D. Skattetillägg vid försummelse att avgiva självdeklaration inom den i 34 § 1 eller 2 mom. föreskrivna tiden

Skattetillägget utgår med 1 procent av den högsta beskattningsbara inkomst som för den skattskyldige fastställts till taxering för inkomstskatt i kommunen samt med 0,3 procent av den del av den beskattningsbara eller gemensamma beskattningsbara förmögenheten som överstiger skattefritt belopp vid förmögenhetsbeskattningen.

E. Skattetillägg vid underlåtenhet att trots anmaning med underskrift fullständiga avlämnad deklaration

Skattetillägg utgår med belopp beräknat enligt D.

De skäl som departementschefen åberopade för att skattestrafflagutredningens förslag i förevarande hänseende inte skulle godtas var följande (prop. 1971:10 s. 208).

Jag delar utredningens uppfattning att skattetillägget bör stå i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört för den skattskyldige om den följts. Utredningens beräkningsmetod som otvivelaktigt har vissa fördelar, synes dock i vissa lägen vara förenad med avsevärda olägenheter, bl. a. tröskeleffekter som statskontoret påpekat. Jag har därför funnit övervägande skäl tala för att skattetillägget bör utgå, inte med viss procent av det belopp som skulle ha undandragits om den oriktiga uppgiften hade följts, utan med viss procent av det skattebelopp som påförts

till följd av att uppgiften frångåtts. Denna metod är från många synpunkter enklare än utredningens. Tillägget kommer då att i varje läge stå i direkt förhållande till den skattelättnad, som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Sanktionen blir härigenom mer nyanserad och några tröskeleffekter av det slag statskontoret påtalat uppstår inte. Debiteringen av skattetillägget torde kunna ske inom ADB-systemet. Den helt övervägande delen av tilläggen kan då påföras debetsedel på slutlig skatt, vilket har varit en lovvärd målsättning från utredningens sida.

Den metod som jag förordar har emellertid den nackdelen att de myndigheter och domstolar som beslutar om skattetillägg av praktiska skäl inte direkt kan ange tillägget i kronor, eftersom det blir beroende av skattedebiteringen. I stället får anges storleken av det belopp på vilket tillägget skall beräknas. Uträkningen av skattetillägget får sedan ankomma på den lokala skattemyndigheten.

Till de remissinstanser, som i yttrande över utredningens föregående betänkande förordade den metod att beräkna skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen som skattestrafflagutredningen föreslog, hör RSV. Verket framhöll som en fördel med ett sådant system, att skattetillägget därvid skulle kunna räknas ut direkt i kronor i samband med taxeringen. Avgiftens storlek skulle alltså kunna anges redan i beslut om tillägg och inte som f. n. först när skatten debiterades. RSV ansåg också att det skulle uppstå vissa svårigheter vid debitering av skattetillägg med nuvarande ordning utöver de komplikationer som redan förelåg om differentierade procentsatser genomfördes. RSV anförde bl. a. följande.

Den nu genomförda lagstiftningen om ett 25-procentigt skattetillägg och den föreslagna regeln om hälfteneftergift kommer i vissa fall att påtagligt öka de redan nu föreliggande betydande problemen med att beräkna skattetilläggets storlek.

En komplikation rör konsekvenserna av att den undanhållna inkomsten kan utgöra A- eller B-inkomst för makar. I ett tänkt fall skall t. ex. den ena maken påföras ett 25-procentigt skattetillägg beträffande en A-inkomst och ett 50-procentigt tillägg på en B-inkomst, medan den andra maken skall påföras ett skattetillägg med tillämpning av hälfteneftergift på en A-inkomst och fullt skattetillägg på en B-inkomst. Beräkningen av skattetilläggens storlek blir då mycket svår och kan inte ske på maskinell väg.

I ett sådant fall kan en ytterligare komplikation vara att man från en skattetilläggsgrundande post i taxeringsbeslutet skall dra av den del av schablonavdraget för egenavgifter som belöper på det undandragna beloppet (jfr. RSVs föreskrifter m. m. angående skattetillägg och förseningsavgifter vid 1977 års taxering, avsnitt 1.2). Vilken hänsyn skall i sådana fall tas till att schablonavdraget görs efter skilda procentsatser (10, 20 eller 15 %) beroende på nettointäktens storlek? Vilken avräkningsordning skall tillämpas i det fall flera avvikelser skett från den angivna nettointäkten, t. ex. då en avvikelse inte är skattetilläggsgrundande och då en annan skall föranleda skattetillägg?

I dessa kanske inte så vanliga men ej extrema fall måste skattetillägget räknas ut manuellt. Sådana uträkningar blir, även om det kanske bara är fråga om några fall per fögderi, mycket tidsödande och komplicerade. Behov av kontrollräkning utförd av annan tjänsteman torde bl. a. av rättssäkerhetsskäl föreligga. För den skattskyldige torde uträkningen bli ytterst svår att kontrollera. Om 80/85-procentsregeln i ett sådant fall dessutom måste iakttas av lokal skattemyndighet försvåras uträkningen ytterligare. Därvid kan även den stötande effekten träda in att något skattetillägg över huvud taget inte uppkommer även om oriktig uppgift rörande betydande belopp lämnats. De här berörda problemen behandlas närmare och belyses av räkneexempel i bifogade promemoria upprättad inom verkets uppbördssektion, se bilaga 1 med sju underbilagor.

RSV anser att dessa komplikationer i debiteringsarbetet av flera skäl inger allvarliga betänkligheter och snarast måste undanröjas. Väljer man att acceptera tanken på differentierade procentsatser för skattetillägg enligt taxeringslagen måste man enligt RSVs mening noga överväga om man inte bör gå över till en annan beräkningsgrund än den nuvarande. Det alternativ som diskuteras i nämnda promemoria är att välja en beräkningsgrund liknande den som föreslogs av skattestrafflagutredningen eller att underlaget skall utgöras av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten och att skattetillägg skall utgå i procent av det undanhållna beloppet. Därvid kan även behöva övervägas att låta procentsatsen variera med hänsyn till den beskattningsbara inkomstens storlek.

En av nackdelarna med en sådan beräkningsgrund är att den exakta anknytningen till den ekonomiska skaderisken för det allmänna (risken för undandragen skatt) går förlorad. I ett system med kontrollavgifter måste dock en mer schablonmässig beräkningsgrund accepteras om den leder till väsentliga förenklingar.

En avgörande fördel med den av skattestrafflagutredningen förordade beräkningsgrunden är att skattetillägget låter sig uträknas direkt i kronor redan i samband med taxeringen. Skattetilläggets storlek kan anges i beslutsunderrättelsen. Flera av de processuella olägenheterna i vårt nuvarande system kan därmed elimineras. Vidare kan en del av utredningens föreslagna komplicerade processuella regler härigenom undvaras. En sådan lösning bör därför väl kunna förenas med riksdagens principbeslut om att taxeringsnämnderna i RS-systemet skall ta över uppgiften att påföra skattetillägg enligt TL. Det kan vidare påpekas att just en liknande beräkningsgrund synes vara den som tillämpas i Finland där olika grader av skattetillägg sedan länge förekommit.

Förutom att statsmakterna borde överväga att gå över till den av skattestrafflagutredningen förordade metoden att beräkna skattetillägg föreslog RSV – mot bakgrund av sina önskemål om förenkling av sanktionssystemet – att s. k. kontrollavgift skulle påföras i det fall oriktig uppgift hade rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen (prop:en s. 99).

Dessa kontrollavgifter skulle utgå som fasta ordningsbotsliknande skattetillägg om några hundratal kronor eller, när det rör sig om mera betydande belopp, enligt en skala med fasta avgifter från kanske 100 till 1 000 kr. Enligt RSV:s mening skulle en sådan ordning säkert bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet genom att sanktionen då mera skulle framstå som riktad mot förseelsen som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna – en risk som verket ansåg vara hypotetisk i dessa fall. Verket uttalade emellertid att förslaget fordrar en noggrann analys av regelns tänkta tillämpningsområde och av de tröskeleffekter som kunde uppkomma när regeln sattes i samband med de övriga sanktionsreglerna.

En radikal förändring av beräkningsgrunden för skattetillägg av nu avsett slag har föreslagits av Lantbrukarnas skattedelegation som anser att tillägget borde beräknas med hänsyn till undanhållet belopp i stället för undandragen skatt (prop:en s. 99). Enligt delegationen skulle det vara en fördel att den progressiva effekten därigenom skulle undvikas. Om den nuvarande sanktionsnivån om 50 resp. 25 % skulle bibehållas torde procentsatsen sättas ned till cirka 25 resp. 10 % om förslaget genomfördes.

Beräkningsgrunden i vissa utländska sanktionssystem

I de utländska skatteadministrativa sanktionssystem som utredningen har studerat närmare i detta betänkande, dvs. sanktionssystemen i Danmark, Finland, Norge, förbundsrepubliken Tyskland och Österrike, beräknas på grund av uttrycklig lagföreskrift eller centralt utfärdade anvisningar för rättstillämpningen på ett undantag när sanktionen på det skatte- eller avgiftsbelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna till följd av den skatt- eller avgiftsskyldiges bristande uppgiftslämnande (jfr. avsnittet 3 i bilagan). Samma beräkningsgrund för sanktionen tillämpas i fall av överträdelse av bestämmelserna om deklarationsskyldighet även i de utländska sanktionssystem av nu förevarande art för vilka utredningen har redogjort i sitt föregående betänkande, dvs. England, Frankrike, Kanada och USA (jfr. SOU 1977:6 s. 119-122 och 128–130).

De länder, vars bestämmelser om administrativ sanktion saknar uttrycklig föreskrift om att sanktionen skall beräknas på grundval av det skatte- eller avgiftsbelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna, är Danmark och Tyskland.

I Danmark får bötesstraff åläggas i administrativ ordning i vissa fall av överträdelse av bestämmelserna om skatt- eller avgiftsskyldigs uppgiftsskyldighet. För att straffmätningen skall bli så enhetlig som möjligt har från centralt håll vissa riktlinjer utfärdats i s. k. bötescirkulär. I dessa varierar den rekommenderade storleken av bötesstraffet i förhållande till det skatte- eller avgiftsbelopp som har eller kunde ha dragits undan det allmänna.

I Tyskland får mindre allvarliga överträdelser av skatteförfattningarna (Steuerordnungswidrigkeiten) lagföras i administrativ ordning. Som överträdelser av nu avsett slag anses grovt oaktsamt undandragande av skatt (leichtfertige Steuerverkürzung), vissa förfaranden som innebär risk för skatteundandragande (Steuergefährdung) samt vissa förberedelsehandlingar till sådana brott. För grovt oaktsamt skatteundandragande får penningbot bestämmas till högst 100 000 DM och för övriga överträdelser av nu förevarande art till högst 10 000 DM. Penningbotens storlek skall enligt en särskild bestämmelse överstiga den ekonomiska fördel som gärningsmannen har åtnjutit på grund av brottet. Det maximum som stadgas för bötesstraffet får därvid överskridas. Med ekonomisk fördel avses i detta sammanhang den räntevinst gärningsmannen har gjort på grund av att han har kunnat disponera över det undandragna skattebeloppet. Vinstens storlek bestäms därvid med hänsyn till vad han skulle ha fått betala för att få låna motsvarande belopp i bank. Den normala sanktionsnivån vid grovt oaktsamt skatteundandragande håller sig inom 10–12 procent av den undandragna skatten utöver den räntevinst gärningsmannen hade kunnat tillgodogöra sig på grund av brottet.

Utredningen

Den gällande beräkningsgrunden för tillägg har sin förebild i SkSL. De normerade böterna enligt denna lag utgick vid falskdeklaration med högst fem gånger det skattebelopp som hade dragits undan eller hade kunnat dras undan, dock med lägst 400 kr. om skattebeloppet uppgick till eller översteg

100 kr. Vid vårdslös deklaration fick bötesstraffet bestämmas till högst två och en halv gånger det ifrågavarande skattebeloppet, dock till lägst 200 kr. om detta uppgick till 100 kr. eller mer.

Som har framgått av det föregående beräknas den administrativa sanktionens storlek i nästan samtliga utländska sanktionssystem av nu förevarande art som utredningen har studerat på grundval av undandragen skatt eller avgift.

Den nu gällande beräkningsgrunden tar konsekvent hänsyn till progressionen vid beskattningen. Storleken av den ekonomiska skada som samhället riskerar på grund av oriktig eller utelämnad uppgift till taxering ökar vid stigande progression. Det är också en allmän erfarenhet att benägenheten att söka undgå skatt för t. ex. ett visst inkomstbelopp ökar ju större skatt som skall tas ut för inkomsten i fråga. Även denna omständighet motiverar att sanktionen är relaterad till den skatt som har kunnat dras undan. I annat fall skulle säkert sanktionens preventiva effekt försvagas vid ökning i progressionen. Utredningen kan på grund av vad nu har anförts inte finna något bärande skäl för det förslag som Lantbrukarnas skattedelegation har lagt fram i sitt remissyttrande, nämligen att skattetillägget borde beräknas till en viss procent av undanhållen inkomst eller förmögenhet utan hänsyn till progressionen vid beskattningen.

Liknande synpunkter kan anföras i fråga om RSV:s förslag att skattetillägg enligt TL som f. n. tas ut efter endast 20 % av undandragen skatt i stället borde påföras med fasta belopp enligt en skala relaterad till den undanhållna inkomsten. Förslaget innebär liksom det föregående att tilläggets storlek skulle bestämmas oberoende av progressionen och utan hänsyn till skillnaden i kommunalskatt, en skillnad som f. n. kan uppgå till 10 kr. I den praktiska tillämpningen dominerar de skattetillägg som har tagits ut efter 20 %. Vid 1978 års taxering har 61 % av de tillägg som har påförts fysisk person på grund av oriktig uppgift beräknats efter 20 %. Antalet skattetillägg av nu avsett slag som har tagits ut efter såväl 20 som 40 % uppgick till endast 2 547 eller 4 % av totalantalet. Motsvarande andelar vid 1979 års taxering var 66 resp. 3 %.

Differenserna vid tillägg i 20-procentsfallen vid inkomsttaxeringen 1980 illustreras i tabellen på nästa sida (kommunal utdebitering 30 kr.).

Av det antal skattetillägg, som av LSM vid 1978 års taxering påfördes fysisk person på grund av oriktig uppgift och som togs ut efter 20 %, avsåg 21 % undanhållna belopp över 5 000 kr. och 6 % belopp över 10 000 kr. Motsvarande siffror vid 1979 års taxering var 25 resp. 7 %. Undanhållna belopp av inte obetydlig storlek ingår alltså i ganska stort antal bland de skattetillägg som tas ut efter 20 %.

Sammanfattningsvis kan om RSV:s förslag i denna del sägas följande. Det tar inte hänsyn till progressionen i beskattningen och inte heller till skillnader i kommunal utdebitering. Systemet kan lämpligen inte tillämpas i fråga om sådana skattetillägg som skall beräknas efter 20 % där den oriktiga eller utelämnade uppgiften inte påverkar storleken av taxerad inkomst eller behållen förmögenhet utan endast debiteringen av skatt, såsom då fråga är om A- eller B-inkomst, skattereduktion för ensamstående med barn eller för gift där makes inkomst understiger 6 000 kr. Man skulle vid dess tillämpning inte kunna ta hänsyn till 80/85-procentsregeln, innebärande att

Beskattningsbar inkomst efter rättelse av oriktig uppgift	Undanhållet inkomst-belopp	Skattetillägg beräknat efter 20 %
31 500	1 500	114
101 500	1 500	237
32 000	2 000	152
102 000	2 000	316
33 000	3 000	234
103 000	3 000	474
34 000	4 000	320
104 000	4 000	632
35 000	5 000	406
105 000	5 000	790
37 500	7 500	621
107 500	7 500	1 185
40 000	10 000	849
110 000	10 000	1 596

skattetillägg skulle komma att utgå även i fall då rättelse av oriktig uppgift inte medför att skatt debiteras till högre belopp än som skulle utgå på grundval av den skattskyldiges uppgifter.

Utredningen anser av nu anförda skäl att den nu avsedda schablonen för skattetillägg i 20-procentsfallen är väl grov och därför inte skulle tillgodose vare sig den skattskyldiges berättigade krav på likformighet i sanktionssystemet eller det allmännas intresse av att detta effektivt verkar för noggrannhet och omsorg vid uppgiftslämnandet.

Till stöd för förslaget att skattetillägg borde beräknas enligt den av skattestrafflagutredningen föreslagna metoden har RSV anfört huvudsakligen följande. Med en sådan metod skulle skattetilläggen kunna påföras i omedelbart samband med taxeringen. Beslutet härom skulle tidigare kunna meddelas den skattskyldige. Denne skulle utan större svårighet kunna kontrollera att tillägget var riktigt uträknat. Slutligen skulle vissa svårigheter vid debitering av tillägget undvikas.

Ett väsentligt skäl för den nuvarande beräkningsgrunden för skattetillägg var att med denna metod undveks vissa tröskeleffekter som den av skattestrafflagutredningen föreslagna metoden skulle ge upphov till (prop 1971:10 s. 208).

Den statliga inkomstskatten för fysiska personer m. fl. utgick 1973 enligt en skala som var progressiv i sju steg. Vid 1980 års taxering är motsvarande skala progressiv i fjorton steg. En tillämpning av skattestrafflagutredningens förslag vid nämnda års taxeringar skulle utvisa de differenser i tilläggets storlek som framgår av följande två tabeller (A och B).

Tabell A

Statlig beskattningsbar inkomst enligt tax.n., kr.	Skattetillägg enligt skattestrafflagutredningens förslag i % av skatt som kunde ha undanhållits. Taxeringsåret 1973							
	Ej deklarerad inkomst kr.							
	1 000		10 000		50 000		100 000	
	Utdebitering, kr.							
	19,31	28,08	19,31	28,08	19,31	28,08	19,31	28,08
10 000	27,30	21,00	27,29	21,01				
20 000	31,16	24,94	29,40	23,13				
30 000	26,63	21,96	26,63	21,96				
40 000	31,69	26,75	27,35	22,99				
50 000	31,69	26,75	31,71	26,75	28,60	23,41		
60 000	26,18	22,69	27,54	23,73	28,40	23,62		
70 000	26,18	22,69	26,17	22,70	28,02	23,72		
80 000	31,60	27,74	31,59	27,75	28,74	24,66		
90 000	31,60	27,74	31,59	27,75	29,79	25,81		
100 000	31,60	27,74	31,59	27,75	29,81	26,03	29,32	24,94
150 000	36,60	32,43	36,60	32,43	30,74	27,24	30,30	26,67
160 000	34,11	30,45	34,10	30,46	31,74	28,18	30,96	27,34
170 000	34,11	30,45	34,10	30,46	32,71	29,08	31,71	28,08
180 000	34,11	30,45	34,10	30,46	33,66	29,97	31,97	28,36
190 000	34,11	30,45	34,10	30,46	34,57	30,83	32,23	28,63

Tabell B

Statlig beskattningsbar inkomst enligt tax.n., kr.	Skattetillägg enligt skattestrafflagutredningens förslag i % av skatt som kunde ha undanhållits. Taxeringsåret 1980							
	Ej deklarerad inkomst, kr.							
	1 000		10 000		50 000		100 000	
	Utdebitering, kr.							
	25,00	32,27	25,00	32,27	25,00	32,27	25,00	32,27
10 000	29,63	23,32	37,38	27,90				
20 000	37,93	30,30	34,22	27,12				
30 000	33,33	27,30	36,42	29,36				
40 000	36,59	31,06	34,70	29,06				
50 000	30,00	26,18	33,77	29,02	35,04	28,59		
60 000	26,60	23,55	28,50	25,04	32,99	27,75		
70 000	25,00	22,29	25,41	22,62	30,84	26,53		
80 000	28,57	25,87	29,81	26,89	29,92	26,26		
90 000	27,03	24,60	28,00	25,41	28,85	25,68		
100 000	27,03	24,60	27,03	24,61	27,76	24,96	30,18	26,25
150 000	32,05	29,31	32,05	29,32	27,15	24,81	27,43	24,88
160 000	32,05	29,31	32,05	29,32	28,21	25,80	27,84	25,34
170 000	30,12	27,69	30,49	28,00	29,19	26,72	28,31	25,84
180 000	30,12	27,69	30,12	27,69	30,08	27,56	28,38	25,95
190 000	30,12	27,69	30,12	27,69	30,94	28,39	28,60	26,18

Som synes medför den föreslagna beräkningsgrunden högst avsevärda ojämnheter i förhållande till de skattebelopp som har eller kunde ha dragits undan i de tänkta fallen. Vidare beaktas med denna metod inte skillnader i kommunal utdebitering. Systemet är inte tillämpligt när oriktig uppgift påverkar skattereduktion av nyssnämnt slag eller fall där 80/85-procentsregeln träder i funktion.

Genom den förlängning av taxeringsperioden som trätt i kraft fr. o. m. 1979 får de skattskyldiga normalt kännedom om skattetilläggets storlek senast sex veckor efter taxeringsperiodens slut. Ett annat av skälen för RSV:s förslag torde därmed ha förlorat i styrka.

Det är inte självklart att de skattskyldiga med den föreslagna beräkningsgrunden lättare än f. n. skulle kunna räkna ut skattetilläggets storlek. Med gällande metod att beräkna tillägget är en sådan kontroll f. ö. inte särdeles svår i normalfallet, nämligen om skatteunderlaget för avgiften framgår som skillnaden mellan skatten på två beskattningsbara inkomster. Denna skillnad framgår av de tabeller som regelmässigt tillhandahålls fysiska personer.

De fall av debiteringssvårigheter som RSV särskilt har angett i bilagan till sitt remissyttrande torde under alla omständigheter finnas kvar även i ett system som verket har föreslagit. I detta sammanhang kan nämnas att antalet skattetillägg som vid 1978 års taxering påfördes fysisk person på grund av oriktig uppgift och som beräknades efter såväl 20 som 40 % uppgick till endast 2 547 eller 4 % av samtliga tillägg för oriktig uppgift lämnad av fysisk person. Motsvarande siffror vid 1979 års taxering var 1 546 eller 3 %.

Vid övervägande av det nu avsedda förslaget har utredningen funnit att den huvudsakliga fördelen med detta skulle bli att den datamässiga debiteringen skulle förenklas. Nackdelarna med den föreslagna beräkningsgrunden i andra avseenden är emellertid enligt utredningens uppfattning så avsevärda att en övergång till detta system inte kan förordas.

De svårigheter vid debitering av skattetillägg, som anges i den till RSV:s remissyttrande fogade bilagan, synes f. ö. något överdrivna.

Ett av fallen avser beräkning av skattetillägg vid höjning av rörelseinkomst när detta medför att schablonavdraget för egenavgiften höjs. Med den nu gällande kvittningsregeln torde inte behöva uppkomma någon tveksamhet om hur avgiften i sådant fall skall beräknas. Utredningen kommer tillbaka till detta i specialmotiveringen till sitt lagförslag.

Ett annat fall som har påtalats avser beräkning av skattetillägg i samband med tillämpning av 80/85-procentsregeln enligt lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall. De problem som här kan uppstå synes vara frågan hur begränsningsregeln skall tillämpas i det enskilda fallet. Det rör sig alltså om en tolkningssvårighet, som bäst löses genom lagstiftning. Även till denna fråga skall utredningen återkomma.

Ett tredje exempel på debiteringssvårigheter som lämnas i bilagan avser den situation där två makar påförs skattetillägg som skall tas ut efter båda procentsatserna och skattetillägg dessutom påförs på grund av att uppgiven A-inkomst anses vara B-inkomst. Principiellt torde det inte vara svårt att beräkna tillägget ens i detta mycket ovanliga fall, trots att en del omräkningar måste göras för att beräkna skatten på en fiktiv taxering. Skatten på vardera

makens faktiska taxering framgår nämligen alltid av den datamässiga debiteringen.

I detta sammanhang måste understrykas att manuell debitering av skattetillägg enligt den nu gällande ordningen i hög grad underlättas genom upprättade hjälpblanketter. Det skattemässiga underlaget för beräkning av tillägget erhålls alltid genom att en faktisk debitering jämförs med en fiktiv debitering. Det extra arbetet består i huvudsak av att räkna ut den fiktiva debiteringen. Tveksamhet om den fiktiva debiteringens storlek kan inte uppkomma, eftersom den måste göras enligt de regler som gäller för skattedebiteringen. Att förklara skillnadsbeloppet i skatt enligt de båda debiteringarna på skattetillägg som utgår enligt olika procentsatser kan inte innebära några problem.

Utredningen har emellertid övervägt en annan lösning som i viss utsträckning skulle eliminera de av RSV påtalade svårigheterna att debitera skattetillägg för fysisk person. Enligt denna skulle det skattebelopp som skall ligga till grund för tilläggets beräkning bestämmas med hjälp av relationen mellan undanhållet inkomstbelopp och beskattningsbar inkomst. Härigenom skulle den fiktiva beskattningsbara inkomsten och den därå belöpande skatten inte behöva räknas ut. Den tänkta ordningen skall i det följande illustreras genom ett exempel.

Beskattningsbar inkomst 100 000, skatt (kom. utdeb. 30 kr.) 54 106 kr., undanhållet belopp 20 000 kr.;

skatteunderlaget för tillägg $\frac{20\,000}{100\,000}$ x 54 196 = 10 821,

skattetillägg 40 % = 4 328 kr.

Med nu gällande beräkningssystem blir skatteunderlaget 15 444 kr. och skattetillägget 6 217 kr. Den tänkta ordningen får den självklara effekten – eftersom skattetillägget beräknas på den totala skatten i stället för på marginalskatten – att tillägget blir lägre än enligt gällande beräkningsgrund i alla lägen där progressionen verkar. Dessa skillnader framgår i olika lägen av följande tabeller (C och D).

Till skillnad från det beräkningssätt som skattestrafflagutredningen föreslog ger skillnaden i kommunal utdebitering utslag i det nu angivna systemet. Åtskilliga ojämnheter i systemet kommer emellertid att kvarstå och skulle för att kunna utjämnas fordra speciella bestämmelser, t. ex. i fall då avvikelse gäller eller inverkar på rätt till skattereduktion, grundavdrag m. m. Såvitt utredningen kan finna skulle även med detta system finnas fall där skattetillägg av tekniska skäl måste debiteras manuellt.

Utredningen har velat redovisa den nu angivna möjligheten att genom ett annat slags beräkningssystem förenkla debiteringsförfarandet i fråga om skattetillägg. Fördelarna synes emellertid inte vara avsevärda i normalfallet. Med hänsyn till detta har utredningen vid en samlad bedömning inte funnit tillräckliga skäl föreligga för ändring av det nu gällande systemet för beräkning av skattetillägg enligt TL för fysisk person.

Tabell C
Skattetillägg enligt nuvarande regler med 40 % och enligt diskuterat förslag

1981 års taxering
Utdebitering 29 kr.
Reduktion 320 kr.

$$\text{Skattetillägg enligt förslag} = \frac{\text{Undanhållen inkomst}}{\text{Beskattningsbar inkomst}} \times 0{,}40 \text{ debiterad skatt}$$

Beskattningsbar inkomst kr.	S:a debiterad statl. och kom. inkomstskatt, kr.	Skattetillägg i kr. enligt nuvarande regler och förslag då undanhållen inkomst är kr.							
		5 000		10 000		50 000		100 000	
		Nuv.	Förslag	Nuv.	Förslag.	Nuv.	Förslag	Nuv.	Förslag
10 000	982	393	196	393	393				
20 000	4 082	620	408	1 240	816				
30 000	7 328	664	489	1 298	977				
40 000	10 884	740	544	1 422	1 088				
50 000	14 474	843	579	1 436	1 158	5 790	5 790		
60 000	19 282	996	643	1 923	1 285	7 320	6 427		
70 000	24 946	1 106	713	2 266	1 425	8 346	7 127		
80 000	31 230	1 274	781	2 514	1 562	9 561	7 808		
90 000	38 120	1 420	847	2 756	1 694	10 894	8 471		
100 000	45 534	1 497	911	2 966	1 821	12 424	9 107	18 214	18 214
150 000	85 174	1 600	1 136	3 200	2 271	15 856	11 357	28 280	22 713
160 000	93 174	1 600	1 165	3 200	2 329	15 976	11 647	29 557	23 294
170 000	101 174	1 600	1 190	3 200	2 381	16 016	11 903	30 491	23 806
180 000	109 474	1 700	1 216	3 320	2 433	16 120	12 164	31 298	24 328
190 000	117 974	1 700	1 242	3 400	2 484	16 320	12 418	31 942	24 837
1 000 000	806 474	1 700	1 613	3 400	3 226	17 000	16 129	34 000	32 259

Tabell D
Skattetillägg enligt diskuterat förslag i % av skattetillägg enligt nuvarande regler med 40 %

1981 års taxering

Skattetillägg enligt förslag = $\frac{\text{Undanhållen inkomst}}{\text{Beskattningsbar inkomst}}$ x 0,40 deb. skatt

Utdebitering 29 kr.
Reduktion 320 kr.

Beskattningsbar inkomst enl. tax.n. kr.	S:a debiterad statl. och kom. ink.skatt, kr.	Skattetillägg enligt förslag i % av skattetillägg enl. nuvarande ordning om undanhållen inkomst är kr. 5 000	10 000	50 000	100 000
10 000	982	49,9	100,0		
20 000	4 082	65,8	65,8		
30 000	7 328	73,6	75,3		
40 000	10 884	73,5	76,5		
50 000	14 474	68,7	80,6	100,0	
60 000	19 282	64,6	66,8	87,8	
70 000	24 946	61,1	62,9	85,4	
80 000	31 230	61,3	62,1	81,7	
90 000	38 120	59,6	61,5	77,8	
100 000	45 534	60,9	61,4	73,3	100,0
150 000	85 174	71,0	71,0	71,6	80,3
160 000	93 174	72,8	72,8	72,9	78,8
170 000	101 174	74,4	74,4	74,3	78,1
180 000	109 474	71,5	73,3	75,5	77,7
190 000	117 974	73,1	73,1	76,1	77,8
1 000 000	806 474	94,9	94,9	94,9	94,9

3.3.3 *Allmänt om villkoren för skattetillägg*

Skattetillägg får enligt gällande bestämmelser påföras i tre typer av fall, nämligen

när skattskyldig i skriftligt meddelande till ledning för sin taxering har lämnat uppgift som befinnes oriktig, vare sig meddelandet har avgetts till TN eller i mål om taxering,

när taxeringen skönsmässigt har bestämts till högre belopp än den skattskyldige har angett i sin självdeklaration, samt

när inkomst eller förmögenhet har skönsmässigt uppskattats på grund av att självdeklaration inte har lämnats.

Skäl för att i något väsentligt hänseende ändra bestämmelserna om skattetillägg vid oriktig uppgift och vid skönsberäkning anser utredningen inte föreligga. En smärre justering av de förra bestämmelserna föreslås dock. Särskilda villkor för skattetillägg föreslås vid underlåtenhet att lämna upplysningar till taxeringen genom s. k. kryssmarkering m. m.

I fråga om skattetillägg vid skönstaxering, dvs. när deklaration inte lämnats, lägger utredningen fram förslag till ändringar av principiell innebörd. Dessutom föreslås att skattetillägg skall kunna påföras i ytterligare två situationer, nämligen i vissa fall när TN:s skönstaxering höjs av skattedomstol sedan deklarationen har kommit in samt när annars gällande regler inte kan tillämpas därför att skattskyldig har medgetts uppskov med beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet.

3.3.4 *Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid taxeringsrevision, m. m.*

För påföring av skattetillägg för oriktig uppgift i mål om taxering fordras enligt prop. 1977/78:136 (s. 160) att uppgiften skall ha lämnats i meddelande som är riktat till domstolen, alltså inom processens formella ram.

Uttalandet synes kunna tolkas så att frågan om tillägg skulle bedömas på olika sätt allteftersom den oriktiga uppgiften hade lämnats i skriftväxling med TN eller vid taxeringsrevision eller till ti. I det förstnämnda fallet skulle sanktionen kunna påföras men inte i de senare.

Rättsläget i motsvarande fråga vid skattebedrägeri är inte heller helt klart. Vissa uttalanden i förarbetena (SOU 1969:42 s. 225, prop. 1971:10 s. 225 och 230 samt 244 och 246) tyder på att straffansvaret omfattar även oriktig uppgift i de båda sistnämnda situationerna. I detta sammanhang kan även framhållas att Thornstedt och Eklund i skriften Skattebrott och skattetillägg, 3 uppl. s. 19 kategoriskt uttalar, att uppgifter i korrespondens med skattemyndighet eller i handling som lämnas vid skatterevision kan bestraffas enligt SkBL. I fråga om skattetilläggen görs samma bedömning (s. 84).

Det nu förevarande uttalandet i propositionen kan även tolkas så, att därmed avses uppgift i handling som erfarenhetsmässigt utgör processmaterial och på grund därav kommer till domstolens kännedom. I processen torde såväl revisionspromemorior som den skattskyldiges uppgifter i skriftväxling med ti regelmässigt fogas till akten i målet och därigenom vara tillgängliga för domstolen då målet avgörs. Den skattskyldiges uppgifter till ti återges oftast mer eller mindre fullständigt i LR:s beslut. Även

med denna tolkning är det tveksamt om skattetillägg kan påföras vid oriktig uppgift, som har vilselett företrädare för det allmänna så att denne har kommit att avstå från att yrka höjning av taxering. Det är inte självklart att uttrycket "meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering" innefattar även sådant beslut. Detsamma gäller i än högre grad vid revisors bedömning av ett sakförhållande vid taxeringsrevision.

Den nu påtalade oklarheten huruvida skattetillägg kan påföras vid oriktig uppgift i de nu avsedda situationerna bör enligt utredningen undanröjas. Skyldigheten att hålla sig till sanningen bör också gälla när skattskyldig lämnar uppgift till ti eller vid taxeringsrevision. Uppgiftsskyldigheten bör enligt utredningen fullgöras under det ansvar och den påtryckning som skattetillägget utgör. Lämpligen bör detta komma till uttryck i lagtext genom att skattetillägg föreskrivs skola påföras vid oriktig uppgift i skriftligt meddelande till ledning för "myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans taxering".

De nu avsedda fallen är med säkerhet sällsynta, liksom fall där oriktig uppgift har lämnats först till skattedomstol. Normalt återfinns felaktigheten redan i självdeklaration eller i annan handling som har avgetts till TN. En annan sak är att uppgiftens oriktighet ibland kan bevisas först i skattemålet. Det framlagda förslaget tjänar – i den mån det utvidgar det sanktionsbelagda området – bl. a. det syftet, att skattetillägg skall kunna påföras för varje förfarande eller försumlighet som kan föranleda åtal för deklarationsbrott enligt SkBL. Med en sådan ordning kan reaktionen från det allmännas sida stanna vid skattetillägg när åtal för skattebrott inte är påkallat (jfr SOU 1977:6 s. 178).

I fråga om påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering betonas i prop. 1977/78:136 (s. 160) vikten av att iaktta försiktighet vid bedömningen av uppgiftens oriktighet särskilt i sådant material som presenteras argumentationsvis. Uttalandet är givetvis relevant även i de situationer som det nu framlagda förslaget avser.

Den föreslagna ändringen framgår av 11 § lagförslaget.

3.3.5 *Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna vissa uppgifter*

Det innehåll som utredningen har gett termen oriktig uppgift (se avsnittet 2.3.3) innebär att oriktig uppgift föreligger när en siffra som påverkar storleken av taxerad inkomst är felaktig, när ett belopp har rubricerats felaktigt, när en felaktig uppgift som påverkar beskattningsbar inkomst eller enbart skattedebiteringen har lämnats. I de båda första fallen medför termens innehåll att även underlåtenhet att uppge inkomst eller lämna uppgifter om inkomst eller avdrag i princip innebär att oriktig uppgift föreligger. Det finns emellertid ett par typer av underlåtenhet att lämna uppgifter till ledning för taxering som inte påverkar något belopp i deklarationen och därför inte inbegrips i termen oriktig uppgift så som utredningen har definierat den. De flesta av dessa fall avser underlåtenhet att fylla i deklarationsformuläret enligt "XII särskilda uppgifter för beräkning av förvärvsavdrag, grundavdrag m. m.", som avser fysisk person. Uppgifterna lämnas i huvudsak genom kryssmarkering. Vid 1981 års taxering var deklarationsformuläret i detta avseende utformat enligt följande.

XII. Särskilda uppgifter för beräkning av förvärvsavdrag, grundavdrag mm

1. Ifylls alltid	31.12.1979 var jag ☐ ogift ☐ gift ☐ änka/änkling ☐ frånskild 31.12.1980 var jag ☐ ogift ☐ gift ☐ änka/änkling ☐ frånskild Hade Ni 1.11.1980 hemmavarande barn, fött efter 1.11.1964? ☐ Ja ☐ Nej	Om ändring skett under år 1980 anges dagen härför: Hade Ni 1.11.1980 hemmavarande barn, fött 2.11.1962–1.11.1964? ☐ Ja ☐ Nej
2. Ifylls om Ni var gift 31.12.1979	Sammanlevde Ni under större delen av 1980 med Er make? ☐ Ja ☐ Nej	Om maken vistats i Sverige endast under del av året anges tiden för vistelsen | from–tom
3. Ifylls om Ni inte var gift 31.12.1979 eller svarat "Nej" på frågan under 2.	Sammanlevde Ni vid ingången av 1980 och under större delen av året med person som Ni tidigare varit gift med eller med person som Ni har eller haft barn med, fött före 1980? ☐ Ja ☐ Nej Om svaret är "Ja", ange: personens personnummer, namn och bosättning 1.11.1979	
4. Ifylls om Ni gift Er under 1980 eller svarat "Nej" på frågan under 3.	Sammanlevde Ni 1.11.1980 med person som Ni har gemensamt barn med, fött 1.1.–1.11.1980? ☐ Ja ☐ Nej Om svaret är "Ja", ange: personens personnummer, namn och bosättning 1.11.1979	
5. Ifylls i förekommande fall (26)	Om Ni vistats/varit bosatt i Sverige endast under del av 1980 anges tiden för vistelsen/bosättningen | from–tom	Nationalitet (ifylls ej av svensk medborgare)

Uppgifterna har betydelse huvudsakligen i följande avseenden.

Makar som har varit gifta med varandra vid beskattningsårets ingång och levt tillsammans under större delen av året skall samtaxeras till statlig förmögenhetsskatt. Har de den 1 november beskattningsåret barn under 16 år tillsammans har den make som haft den lägre inkomsten rätt till förvärvsavdrag. Äkta makars sammanlevnad inverkar också på rätten till avdrag för väsentligt nedsatt skatteförmåga samt rätt till avdrag för makes arbetsinsats i den andra makens jordbruksfastighet eller rörelse.

Underskott i den ena makens deklaration skall räknas av från den andres inkomst resp. förmögenhet. I förekommande fall beräknas skatten på s. k. B-inkomst med hänsyn till storleken av inkomsten hos den av makarna som har haft den högre inkomsten. Understiger den ena makens inkomst för året 6 000 kr. har den andre maken rätt till särskild skattereduktion om högst 1 800 kr.

Bestämmelserna om gift skattskyldig tillämpas även i fråga om dem som utan att ha varit gifta lever tillsammans, om de tidigare har varit gifta med varandra eller har eller haft barn gemensamt.

Den, som har hemmavarande barn under 16 år och inte levt tillsammans med barnets andra förälder under beskattningsåret, har rätt till förvärvsavdrag om A-inkomst redovisas och åtnjuter dessutom skattereduktion med 1 800 kr., om hemmavarande barn finns som är under 18 år.

Tiden för bosättning i Sverige har betydelse för rätt till grundavdrag, avdrag för periodiskt understöd samt förvärvsavdrag.

De nu avsedda uppgifterna är – frånsett i vad mån de påverkar rätten till förvärvsavdrag – av det slaget att de saknar betydelse för frågan om det belopp som i deklarationen har angetts som taxerad inkomst har tagits upp för lågt. Felaktighet eller underlåtenhet som medfört att taxerad inkomst har redovisats till för lågt belopp innebär i regel att oriktig uppgift har lämnats, som, om den hade godtagits, hade medfört för låg skatt. Det kan däremot inte påstås att underlåtenhet att lämna uppgifer enligt deklarationsformulärets punkt XII självklart skulle föranleda att skatt debiterades med för lågt belopp om någon uppgift hade "godtagits".

I de gällande bestämmelserna om skattetillägg finns inte någon uttrycklig regel om att tillägg skall påföras om taxeringen eller skatten skulle bli för låg därför att den skattskyldige har underlåtit att besvara de nu avsedda förfrågningarna i deklarationsblanketten. Inte heller finns i fråga om skattetillägg enligt TL någon motsvarighet till bestämmelsen i 114 § tredje stycket TL, som föreskriver att bestämmelserna om eftertaxering skall äga motsvarande tillämpning om skattskyldig ehuru uppgiftspliktig har underlåtit att lämna uppgift eller infordrad upplysning.

Som har framgått av redogörelsen för gällande ordning (avsnittet 3.1) har RR i ett fall ansett att underlåtenhet att upplysa om visst förhållande genom kryssmarkering, vilket medförde att skatt debiterades med för lågt belopp, utgjort sådan oriktig uppgift som skall föranleda skattetillägg enligt 116 a § TL (RÅ 78 1:77). Fallet avsåg en skattskyldig som inte hade upplyst att hon under större delen av beskattningsåret hade levt tillsammans med den man som var far till hennes utom äktenskapet födda barn. Hon hade därigenom vid skattedebiteringen felaktigt medgetts skattereduktion som ensamstående med barn.

I fråga om folkpensionärs rätt till extra avdrag kan uppkomma fall där inkomst som inte beskattas i Sverige dock har betydelse vid prövning av avdragsyrkandet. Detta gäller inkomst som är undantagen från beskattning här i landet genom dubbelbeskattningsavtal (t. ex. Social Security från USA och vissa ersättningar enligt finsk sociallagstiftning). Pensionsförsäkring i utländsk försäkringsrörelse skall beaktas vid avdragsberäkningen även om pensionen som sådan inte är skattepliktig här. Vidare skall livränta som helt eller delvis är skattefri tas upp till hela beloppet vid avdragsberäkningen liksom skattefri ersättning på grund av viss typ av fri gruppsjukförsäkring, som är skattefri för mottagaren. Bestämmelserna framgår av RSV:s föreskrifter m. m. om avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer. De nu avsedda bestämmelserna utgör anvisningar och uppgiftsskyldighet kan inte anses grundad genom dem. Det synes ovisst om sådan skyldighet föreligger enligt gällande dubbelbeskattningsavtal.

Utredningen anser att underlåtenhet att lämna upplysningar i de avseenden som anges i deklarationsformuläret inte bör falla utanför sanktionsområdet. Beträffande frågan hur villkoren för bestämmelsen skall utformas måste särskilda omständigheter beaktas. För de vanligaste fallen, nämligen kryssmarkeringarna, är det ofta så att TN kan sluta sig till de riktiga förhållandena av tillgängligt kontrollmaterial eller föreliggande omständigheter, t. ex. att makar anger samma adress i sina självdeklarationer. Risken att skatt skall dras undan genom den uteblivna upplysningen från den skattskyldige är i de flesta fall obetydlig. Till detta kommer att åtskilliga skattskyldiga inte känner till betydelsen av att kryssmarkera eller lämna uppgift om tid för vistelse eller bosättning här i landet.

Mot denna bakgrund anser utredningen det vara motiverat att föreskriva särskilda villkor för skattetillägg i de nu avsedda fallen. I första hand har utredningen därvid diskuterat det alternativet, att skattetillägg skulle påföras endast om den skattskyldige har underlåtit att efterkomma anmaning att lämna sådan uppgift av förevarande slag som han inte har meddelat i deklarationen. Ett sådant villkor skulle emellertid bli alltför begränsande, nämligen av det skälet att TN normalt inte kan avgöra i vad mån en utelämnad

uppgift vid kryssmarkering har betydelse för taxeringen. En annan diskuterad möjlighet är att skattetillägg skall påföras endast om underlåtenheten fått effekt vid skattedebiteringen. Det kan antas att risken för skattebortfall på grund av underlåtenheten oftast har varit betydande när denna har lett till för låg debitering. Å andra sidan skulle i det enskilda fallet frågan om påföring av skattetillägg ytterst bli beroende av den observans som TN har iakttagit. Utredningen har därför avvisat även detta alternativ.

Utredningen har stannat för en lösning som tar sikte på den risk för feldebitering som den skattskyldiges underlåtenhet faktiskt har inneburit. Risken har varit obetydlig om den utelämnade uppgiften har framgått av sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxeringen. I sådant fall bör skattetillägg inte kunna påföras. Vidare bör gälla att tillägg av förevarande slag kan påföras endast om uppgiftsskyldigheten är föreskriven i lag.

Den bestämmelse som har utformats i enlighet med det nu anförda finns i 12 § lagförslaget. De underlåtenhetsfall som bestämmelsen avser täcks inte helt av föreskriven skyldighet att lämna uppgifter. Detta har föranlett utredningen att föreslå ett tillägg till 25 § TL (se avsnittet 3.4.6).

3.3.6 *Skattetillägg vid skönstaxering*

I avsnittet 2.3.5 har utredningen redovisat sina principiella synpunkter på hur gällande bestämmelser om skattetillägg vid skönstaxering bör ändras. De angivna riktlinjerna innebär att tillägg av nu avsett slag i princip inte skall kunna helt undanröjas i den mån taxeringen grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision. Vid utformningen av bestämmelserna bör dock tillses att vederbörande får viss tid på sig att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Mot denna bakgrund bör bestämmelserna om skattetillägg i nu avsedda fall utformas enligt följande.

Skattetillägg påfört av TN bör i normalfallet alltid kunna undanröjas resp. sättas ned om deklarationen lämnas inom viss tidrymd. Detta bör alltså gälla även i det i och för sig ovanliga fallet att TN höjer tidigare beslutad skönstaxering. Den skattskyldige bör ju ha viss tid på sig att komma in med deklaration bl. a. därför att effekten av tillägget kanske inte framstår klart för honom förrän han har fått sin skattsedel med anledning av skönstaxeringen. Att TN höjer en redan beslutad skönstaxering kan bero på att ytterligare en kontrolluppgift har kommit in till nämnden sedan skönstaxering har åsatts. Den försenade tillgången till kontrolluppgiften kan bero på omständigheter som den skattskyldige inte råder över.

Från denna ordning föreslås dock ett undantag, nämligen när TN:s skönstaxering helt eller delvis grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision, alltså på en särskild åtgärd. I sådant fall har den skattskyldige haft möjlighet att lämna deklaration innan resultatet av revisionen föreligger, nämligen när revisionen har riktats mot honom själv. Om så inte är fallet, vilket oftast torde avse den situationen när lönebelopp kommer fram vid revision hos arbetsgivare, finns skäl för att anta att underrättelse om lönebeloppet har undanhållits TN genom överenskommelse mellan arbetsgivaren och arbetstagaren.

Har TN:s skönstaxering således helt eller delvis grundats på uppgifter som har kommit fram vid revision bör tillägget inte kunna undanröjas eller sättas ned enligt de generella regler som eljest skall gälla sedan deklarationen har kommit in. I stället bör tillägget sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Det bör nämnas att skattetillägg vid skönstaxering enligt utredningens mening bör utgå med 50 % av tilläggsunderlaget.

Sedan den skattskyldige har fått del av TN:s beslut om skattetillägget vid skönstaxering och därmed om taxeringens storlek bör han generellt sett ha möjlighet att få tillägget undanröjt eller nedsatt, om han lämnar deklaration inom viss i lagen angiven tid. Han kan överklaga taxeringen om den har blivit för hög. Han bör vidare kunna bedöma om taxeringen har blivit för låg och om så är fallet vidta åtgärd på grund av detta. Om skattedomstol taxerar honom till högre belopp genom nytt beslut om skönstaxering och påför honom ytterligare skattetillägg på höjningen bör varken undanröjande eller nedsättning av detta skattetillägg kunna ske. Den skattskyldige har i en sådan situation praktiskt taget alltid känt till ti:s yrkande hos LR och kunnat hindra ett ytterligare skattetillägg genom att lämna deklaration. Har han underlåtit detta får skattetilläggets vitesfunktion anses vara förbrukad.

I sitt föregående betänkande föreslog utredningen, att nedsättningsregeln, som då liksom f. n. avsåg endast fysisk person, skulle gälla alla skattskyldiga, alltså även juridisk person. I prop. 1977/78:136 (s. 164) togs inte ställning till detta förslag. Departementschefen hänvisade till att arbetsgruppen för RS-projektet hade föreslagit att nedsättning som nu avses överhuvudtaget inte skulle förekomma. Eftersom regeln fortfarande gäller – och måste anses fylla en väsentlig funktion – återkommer utredningen även till sitt förslag i denna del.

Det finns enligt utredningens mening starka skäl för att vidga nedsättningsregeln till att omfatta även de flesta typer av juridiska personer. Särskilt ideella föreningar och liknande skattskyldiga kan vara i samma läge som en del fysiska personer när det gäller förutsättningarna att förstå innebörden av ett beslut om skattetillägg; kanske kan det framstå som särskilt svårt att förstå effekten av ett sådant beslut vid skönstaxering när deklaration har uteblivit. Utredningen vill emellertid inte vidhålla sitt tidigare förslag oförändrat. Möjligheten till nedsättning bör avse endast sådan skattskyldig som inte är aktiebolag. De sistnämnda är obligatoriskt deklarationsskyldiga och det finns därför enligt utredningens mening inte något egentligt skäl för att nedsättningsregeln skall avse också dem.

Den gällande regeln om nedsättning av påfört tillägg infördes för att förhindra en som stötande ansedd effekt av skattetillägg vid utebliven deklaration, nämligen när den skattskyldige inte hade lämnat in deklaration sedan han fått del av beslutet om skattetillägg därför att han inte fått uppgift om tilläggets storlek och av denna anledning inte förstått beslutets innebörd (jfr prop. 1973:106 s. 16).

Som nämnts skall skattetillägget f. n. sättas ned om deklarationen lämnas före utgången av året efter taxeringsåret eller, om den skattskyldige gör

sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom denna tid, inom två månader från det han fått sådan kännedom.

Utredningen anser att den allmänt gällande tiden inom vilken deklaration skall lämnas för att nedsättning skall kunna ske är onödigt lång. Bestämmelsen orsakar genom denna tidsutdräkt administrativt besvär. Tidrymden torde utan men för de skattskyldiga kunna förkortas avsevärt. De flesta får del av skattsedel på slutlig skatt i december och därefter börjar uppbörden, som i de flesta förekommande fall innefattar påfört skattetillägg.

Utredningen föreslår att den tidpunkt som senast skall gälla för nedsättning bestäms till den 30 juni året efter taxeringsåret. De fall där en skattskyldig först därefter får kännedom om skattetilläggets storlek i krontal räknat måste vara synnerligen sällsynta och kan egentligen tänkas föreligga endast när han på grund av t. ex. utlandsvistelse eller sjukdom inte heller har fått del av beslutet av skattetillägg. I dessa fall gäller ännu en tidrymd om två månader från delfåendet för möjligheten att lämna deklaration och få tillägget undanröjt. Av samma skäl föreslår utredningen upphävande av bestämmelsen att skattetillägg skall sättas ned om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av året efter det då beslutet om skattetillägget meddelades och deklaration har kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom.

Vad utredningen nu föreslagit skall ses mot bakgrunden av den gällande bestämmelsen att en skattskyldig alltid har rätt att besvära sig mot beslut om skattetillägg så länge den taxering som tillägget avser inte har vunnit laga kraft. Utredningen föreslår ingen saklig ändring i den bestämmelsen liksom inte heller i reglerna om besvär i särskild ordning i fråga om skattetillägg (se 38 och 39 §§ lagförslaget). Vidare kan hänvisas till att utredningen föreslår en bestämmelse om att skattedomstol i mål om avgiftssanktion skall ha rätt att sätta ned det sanktionsgrundande beloppet även om taxeringen har vunnit laga kraft (se 3.3.12) samt att skattetillägg vid skönstaxering, som föreslås utgå med 50 % av tilläggsunderlaget, skall kunna sättas ned till hälften i vissa fall (se 3.3.11). Dessa regler sammantagna innebär att effekten av skattetillägg väsentligen kan mildras i de fall där detta anses vara skäligt. Slutligen måste påpekas att utredningens förslag om frivillig rättelse verkar till skattskyldigs förmån även när skattetillägg påförs vid skönstaxering.

De föreslagna bestämmelserna finns i 15 och 16 §§ lagförslaget.

3.3.7 *Skattetillägg i särskilda fall*

Inledning

Under denna rubrik redovisar utredningen sina motiv för förslag till skattetillägg i två fall där tillägg f. n. inte kan påföras. Det ena avser den situationen att TN har åsatt skattskyldig skönstaxering eller inte taxerat honom och skattedomstol – vanligen LR – därefter höjer eller åsätter taxering med stöd av kontrollmaterial men detta sker först sedan deklaration eller annan skriftlig uppgift från skattskyldig har lämnats. Fallet är något berört i avsnittet 2.3.5. Det andra förslaget avser frågan om skattetillägg vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet när uppskov med beskattningen av vinsten medges.

Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönstaxering m. m.

I sitt föregående betänkande föreslog utredningen att bestämmelserna om nedsättning av skattetillägg vid skönstaxering inte skulle tillämpas om deklaration kom in först sedan den skattskyldige fått skriftligt meddelande om beslutad taxeringsrevision eller underrättelse om ti:s yrkande beträffande höjning av taxeringen eller om eftertaxering för det ifrågavarandra taxeringsåret.

I prop. 1977/78:136 hänvisade departementschefen (s. 164) till att arbetsgruppen för RS-projektet hade föreslagit att nedsättning som nu avses överhuvudtaget inte skulle förekomma. Departementschefen ville därför inte ta ställning till förslaget.

Utredningen konstaterar att de nämnda bestämmelserna om nedsättning av skattetillägg finns kvar även sedan RS-projektet numera har genomförts. Den problematik som utredningens tidigare förslag avsåg att lösa kvarstår alltså. Utredningen har emellertid stannat för en lösning som är annorlunda än den tidigare föreslagna.

Problemet avser den situationen, att en skattskyldig som har åsatts skönstaxering får kännedom om att det finns risk för att taxeringen skall höjas, t. ex. därför att nytt kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av taxeringsmyndigheten eller genom att denna har beslutat om revision. Den skattskyldige vet i dessa fall att hans taxerade inkomst kan bli höjd därför att skönstaxeringen är för låg i förhållande till hans verkliga inkomst. Han lämnar då in en deklaration som sannolikt är anpassad till de uppgifter som han antar att myndigheten har eller kan få tillgång till. Det tidigare påförda skattetillägget blir då eventuellt undanröjt eller nedsatt. Samma situation föreligger i det fall när TN inte har taxerat den skattskyldige. Någon grund för påföring av skattetillägg för höjningsbeloppet föreligger f. n. inte.

Mot bakgrund av de synpunkter, som utredningen har fört fram i avsnittet 2.3.5, föreslås att följande skall gälla.

Om en av TN skönstaxerad person till skattedomstol lämnar en deklaration eller annan skriftlig uppgift som upptar högre inkomst än den skönstaxeringen avser, skall skattetillägg ändå påföras för den del av höjningen som domstolen hade kunnat besluta utan tillgång till deklarationen eller uppgiften. Grunden för denna höjning är då det kontrollmaterial som var tillgängligt eller infordrats av vederbörande myndighet redan när deklarationen eller uppgiften kom in. När höjningen grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision bör dock gälla att skattetillägg kan påföras för höjningsbeloppet om beslut om revisionen har fattats innan deklarationen eller uppgiften lämnats. Den skattskyldige skulle eljest kunna undgå sanktion genom att lämna deklarationen eller uppgiften så snart han får kännedom om att revisionen beslutats. Det sagda bör som antytts gälla också när TN inte har åsatt taxering.

Det ligger i sakens natur att förslaget har betydelse endast när i deklarationen eller uppgiften angivet belopp inte understiger höjningsbeloppet. I den mån detta belopp är större än vad deklarationen eller uppgiften utvisar uppkommer frågan om skattetillägg för oriktig uppgift.

Bestämmelsen motiveras av det enligt utredningens mening föreliggande

behovet av att förebygga spekulation från skattskyldig som har skönstaxerats. Förslaget medför nämligen att en sådan skattskyldig alltid får skattetillägg om deklarationen eller annan skriftlig uppgift lämnas först sedan han har fått kännedom om att taxeringsmyndigheten har eller kan få tillgång till kontrollmaterial som inte har varit tillgängligt vid skönstaxeringen. Däremot utgår inte skattetillägg enligt detta förslag för den del av det uppgivna beloppet som överstiger den höjning som hade kunnat beslutas med stöd av enbart kontrollmaterialet. Likaså undgår den skattskyldige skattetillägg om frivillig rättelse föreligger, dvs. om han lämnat deklarationen eller annan skriftlig uppgift innan han haft kännedom om det nytillkomna kontrollmaterialet resp. den beslutade revisionen.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 16 § lagförslaget.

Skattetillägg när uppskov med realisationsvinstbeskattning medges

För att skattetillägg skall kunna påföras vid oriktig uppgift förutsätts f. n. att uppgiften skulle kunna ha lett till för låg skatt om den hade godtagits. Det räcker alltså inte att uppgiften är sådan att den möjligen – såsom t. ex. när den har medfört för högt redovisat underskott vid taxeringen – någon gång i framtiden under vissa omständigheter skulle kunna föranleda att skatt debiteras med för lågt belopp. En latent risk för skattebortfall utgör med andra ord inte grund för skattetillägg.

Enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, som har ersatt tidigare lag (SFS 1968:276) i samma ämne, har skattskyldig vid försäljning av fastighet under vissa förutsättningar rätt att få uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Uppskovet gäller längst till dess den skattskyldige försäljer den fastighet som han har förvärvat i ersättning för den försålda (ersättningsfastigheten) utan att förvärva ny fastighet. Vid denna tidpunkt prövas frågan om beskattning av vinsten vid försäljningen av den först sålda fastigheten.

Beslut om uppskov kan avse även annan tidpunkt, nämligen i det fall då den skattskyldige bereds tid att förvärva ersättningsfastighet. Har förvärv inte kommit till stånd inom uppskovstiden eller är något annat villkor för definitivt uppskov inte uppfyllt vid den relevanta tidpunkten efterbeskattas realisationsvinsten enligt de regler som gäller för eftertaxering.

Har skattskyldig lämnat oriktig uppgift om realisationsvinst vid fastighetsförsäljningen men begärt uppskov med beskattningen av vinsten kan skattetillägg påföras endast om uppskov vägras. Det nu sagda gäller såväl om TN inte bifaller uppskovsansökan som om skattedomstol vägrar av TN medgivet uppskov på talan av ti. Dennes yrkande måste i så fall avse höjning av taxeringen. Därvid kan han i sin talan givetvis inbegripa påföring av skattetillägg för oriktig uppgift vid den skattskyldiges redovisning av realisationsvinsten.

Påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift i nu avsedda situationer kan aktualiseras även när en skattskyldig har lämnat oriktig uppgift om någon omständighet som utgör förutsättning för uppskov med beskattning av realisationsvinst, nämligen om uppskov skulle ha beviljats om uppgiften hade godtagits och skatt för taxeringsåret därigenom skulle ha debiterats med för lågt belopp. Till sådana villkor hör bl. a. att realisationsvinsten skall

uppgå till visst minimibelopp och att den skattskyldige skall ha varit bosatt på den sålda fastigheten viss tid samt att han har bosatt sig på eller avser att bosätta sig på ersättningsfastigheten. Teoretiskt sett kan skattetillägg alltså påföras om en skattskyldig har uppgett realisationsvinst med för högt belopp för att få åtnjuta uppskov med beskattning av vinsten.

Förfaller uppskov med beskattning av realisationsvinst t. ex. därför att den skattskyldige inte har anskaffat ersättningsfastighet inom föreskriven tid, vidtas rättelse av taxeringen genom efterbeskattning för det år då den skattskyldiges tidigare innehavda fastighet försåldes (4 § 1968 års lag och 9 § 1978 års lag).

Blir däremot beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst bestående har oriktig uppgift vid redovisning av vinsten inte kunnat leda till för låg skatt för det år då fastigheten har försålts. Skattetillägg kan därför inte påföras vid taxering det året (jfr. RÅ 78 1:99) och – på grund av att bestämmelser saknas för detta fall – inte heller vid taxeringen det år när ersättningsfastigheten säljs.

Efterbeskattning på grund av att uppskov med beskattning av realisationsvinst har förfallit, sker – som har antytts i det föregående – på samma sätt som eftertaxering enligt TL för det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom. Det är tveksamt om skattetillägg på grund av oriktig uppgift vid redovisning av realisationsvinst kan påföras i samband med sådan efterbeskattning. Denna fråga, som inte synes ha prövats i rättspraxis, har reglerats i 4 § i lagförslaget.

De nyss påtalade förhållandena är enligt utredningen inte godtagbara. Av principiella skäl bör varje typ av förseelse mot uppgiftsskyldigheten kunna bli föremål för skattetillägg. Utredningen har övervägt två metoder för att komma till rätta med de angivna förhållandena.

En möjlighet är att fråga om skattetillägg i de avsedda fallen prövas utan att hänsyn tas till att uppskov med realisationsvinstbeskattningen har medgetts. Huruvida tillägget skall debiteras och den skattskyldige därmed bli skyldig att betala tillägget skulle däremot avgöras först när uppskovet förklaras förverkat eller det efter försäljning av ersättningsfastigheten blir klart om och i vilken mån den oriktiga uppgiften vid redovisning av den tidigare realisationsvinsten skulle ha påverkat beskattningen vid försäljning av denna fastighet. En sådan ordning innebär att skattetilläggsfrågan behandlades på samma sätt som vid andra fall av oriktig uppgift, dvs. att underlaget för skattetillägget beräknas med hänsyn till det skattebortfall som skulle ha inträffat om den oriktiga uppgiften hade godtagits. När felaktigheten upptäcks skall prövas huruvida oriktig uppgift har lämnats och på vilket belopp samt efter vilken procentsats tillägget skall tas ut. Anteckning om beslut i dessa avseenden skall därefter göras i den särskilda liggare för uppskovsärenden som enligt 57 § 1 mom. TK skall föras hos LST för att vara till hands när uppskovet förklaras förverkat eller när ersättningsfastigheten säljs.

Den skisserade ordningen stämmer – som har framhållits i det föregående – visserligen teoretiskt ganska väl överens med de hittills gällande principerna för skattetillägg men skulle i praktiken medföra åtskilliga nackdelar. I en del fall skulle det visa sig att de åtgärder, som har vidtagits för påföring av skattetillägg, har varit meningslösa därför att den oriktiga uppgiften inte har påverkat beskattningsresultatet vid försäljning av ersättningsfastigheten.

I det förmodligen vanligaste fallet skulle den skattskyldige under lång tid ha hotet från ett villkorat skattetillägg hängande över sig. Avlider han innan han har försålt ersättningsfastigheten kan det knappast anses rimligt att betalningsskyldigheten för ett senare debiterat skattetillägg skulle gå över på dödsboet. Den nu diskuterade ordningen skulle minska tilläggets preventiva funktion. Det kan inte heller bortses från att skattskyldig beträffande vilken "preliminärt" beslutats om skattetillägg skulle ge efter för en ökad frestelse att uppge falska siffror vid försäljning av ersättningsfastigheten, varigenom det allmänna skulle dras undan inte bara tillägget utan också skatten på en rätt beräknad realisationsvinst.

Av nu anförda skäl har utredningen stannat för att inte lägga fram något förslag enligt den skisserade ordningen. I stället föreslås en lösning, som grundas på följande synpunkter.

Varje skattskyldig skall lämna tillräckliga och sanningsenliga uppgifter till ledning vid sin taxering. Denna skyldighet föreligger även om det på grund av speciallagstiftning till förmån för honom inte kan fastställas om den oriktiga uppgiften kommer att medföra ett definitivt skattebortfall för det allmänna. Det är därför inte orimligt – i synnerhet om praktiska synpunkter beaktas – att genom skattetillägg ge eftertryck åt kravet på riktiga och fullständiga uppgifter även i de nu avsedda fallen.

Utredningen anser därför att skattetillägg bör kunna påföras vid bristande uppgiftslämnande i fråga om realisationsvinst även om uppskov medges med vinstens beskattning. Det ligger dock i sakens natur att tillägget i detta fall bör tas ut efter en låg procentsats. Därigenom markeras att risken för att det allmänna skall åsamkas förlust om uppgiften hade godtagits inte är slutgiltigt konstaterad.

I sammanhanget skall strykas under att den lägre uttagsprocenten inte skall gälla när efterbeskattning sker. I detta fall finns ju ett klart underlag för beräkning av det skattebortfall som ett godtagande av den oriktiga uppgiften hade medfört.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 17 § lagförslaget.

3.3.8 *Skattetillägg i vissa fall när underskott eller kostnad, som får förskjutas, har uppgetts till för högt belopp*

Inledning

Skattetillägg vid oriktig uppgift beräknas på det skattebortfall som skulle ha inträffat om uppgiften hade godtagits. En konsekvens av detta är att skattskyldig undgår tillägg för sådan felaktighet som inte har föranlett eller kunnat föranleda för låg skattedebitering.

Detta fall uppkommer om underskott har uppgetts vid taxering med för högt belopp men beskattningsbar inkomst inte föreligger efter rättelsen. Underskottet kan emellertid vara sådant som medför rätt till avdrag vid senare års taxering enligt förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, s. k. förlustavdrag.

På grund av innehållet i 52 § 1 mom. KL och rättspraxis skall underskott som har uppkommit hos make alltid räknas av från andre makens inkomst. Detsamma gäller beträffande skattskyldiga som beskattas på samma sätt

som makar. I övrigt gäller såvitt är av betydelse i detta sammanhang att fråga om rätt till förlustavdrag skall prövas det år då avdragsyrkandet framställs (jfr prop. 1960:30 s. 22, Bev U 1960:10 s. 23). Den skattskyldige skall därvid styrka såväl rätten till avdraget som dess storlek.

En liknande situation som den nu berörda uppkommer då kostnad som får förskjutas till senare taxeringsår har angetts till för hög totalsumma men det framställda avdragsyrkandet vid den aktuella taxeringen dock inte överstiger det totalbelopp som i och för sig kan godtas. Bestämmelser om rätt att förskjuta kostnad avser bl. a. vissa fastighetskostnader, kostnad för avskrivning av skeppskontrakt och viss försäkringskostnad.

Underskottsfall m. m. i vissa utländska skatteadministrativa sanktionssystem

I de länder vars administrativa sanktion är relaterad till undandragen skatt undgår den skattskyldige alltid ansvar för oriktig uppgift i fall då beskattningsbar inkomst inte åsätts efter rättelse av uppgiften medan så inte är fallet i de rättssystem vars administrativa sanktion har formen av bötesstraff.

I Finland regleras rätten till förlustavdrag i lagen (1968:362) om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen.

Skatteårets förlust fastställs vid den ordinarie beskattningen. Har den skattskyldige inte efter anmaning avgett behörig skattedeklaration fastställs emellertid inte förlusten. I samband med avdrag av förlust, efterbeskattning eller skatterättelse får tidigare fastställd förlust omprövas.

Fastställd förlust skall dras av vid statsbeskattningen från den skattskyldiges beskattningsbara inkomst och vid kommunalbeskattningen från den skattskyldiges beskattningsbara inkomst av den förvärvskälla som har medfört förlust under de på förluståret följande fem skatteåren i den mån beskattningsbar inkomst redovisas. Förluster, som har uppkommit för en ny rörelse eller yrkesverksamhet under dess fem första skatteår, får dras av de tio första skatteåren. Förlusterna skall dras av i den ordning de har uppkommit.

För att administrativ sanktion, skatteförhöjning, skall kunna påföras förutsätts att den skattskyldige har åsatts beskattningsbar inkomst. Har denne lämnat oriktig uppgift i sin deklaration och någon beskattningsbar inkomst fortfarande inte uppkommer efter skattenämndens rättelse utgår inte någon påföljd av nu förevarande art.

I en översyn av sanktionssystemet mot överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningar har skattebrottskommissionen lagt fram förslag till en reformerad lagstiftning som tar sikte på detta förhållande. Enligt förslaget skall förhöjningsavgift ersätta skatteförhöjning i det fall då skattskyldig har 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 kvittningsgillt yrkande för att eliminera skatteförhöjningen. I sådant fall skall den skattskyldige åläggas att i förhöjningsavgift betala mellan 20 och 5 000 mark med hänsyn till fifflets beskaffenhet och storlek. Förslaget har hittills inte föranlett lagstiftning.

I Norge får vid ligningen underskott av förvärvskälla dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Kvarstår därefter un-

derskott får detta utnyttjas som förlustavdrag vid ligningen något av de tio därpå följande inkomståren. Till skillnad från vad som gäller i Sverige måste förlustavdrag utnyttjas det inkomstår då skattepliktig intäkt uppkommer. Det belopp som får dras av vid en kommande ligning fastställs vid ligningen det inkomstår underskottet har uppstått.

Skattskyldig som lämnar oriktig uppgift om underskott vid ligningen för det inkomstår detta har uppkommit ådrar sig tilleggsskatt härför endast om beskattningsbar inkomst kvarstår efter rättelsen, eller om detta inte är fallet, vid ligningen för det inkomstår sådan inkomst uppstår.

I Danmark får vid ligningen underskott av förvärvskälla dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Uppkommer därefter underskott får detta enligt loven om påligningen av indkomst- og formueskat till staten (ligningsloven) dras av från skattepliktig inkomst något av de fem därpå följande inkomståren. Inom denna tidrymd får avdraget föras över till ett följande inkomstår endast om det inte har kunnat utnyttjas under ett tidigare. Det belopp som får dras av fastställs vid ligningen för det inkomstår underskottet har uppstått.

Skattskyldig som lämnar oriktig uppgift om underskott vid ligningen för det inkomstår detta har uppkommit kan ådra sig straffansvar härför även om beskattningsbar inkomst inte föreligger efter rättelse av felaktigheten. I det fall oriktigheten beivras genom bötesstraff bestäms detta skönsmässigt, dvs. utan hänsyn till den skattevinst den skattskyldige hade kunnat uppnå genom sitt förfarande vid den ifrågavarande ligningen. Har däremot den skattskyldige vid ligningen för ett senare inkomstår än det då underskott har uppkommit yrkat avdrag för underskott (förlustavdrag) med större belopp än det han är berättigad till undgår han straffansvar, eftersom felaktigheten kan rättas med ledning av det beslut varigenom underskottets storlek har fastställts.

Enligt västtysk och österrikisk rätt får underskott av förvärvskälla dras av från den sammanräknade inkomsten av övriga förvärvskällor. Kvarstår därefter underskott får detta utnyttjas som förlustavdrag (Sonderausgabe) vid beskattningen något av de fem därpå följande inkomståren. Det belopp som därvid får dras av fastställs genom beslut vid beskattningen det inkomstår underskottet har uppstått. Förlustavdrag får medges först efter yrkande härom av den skattskyldige. Storleken av förlusten får prövas varje gång avdrag yrkas härför, oavsett tidigare beslut i saken.

Sanktionsansvaret i förbundsrepubliken Tyskland och Österrike för brister i uppgiftslämnandet i underskottsfall innebär att sanktion kan beslutas endast om förvärvskällan efter rättelse utvisar vinst. I Österrike kan dock viss administrativ påföljd utgå även om rättelsen endast innebär att underskottet reduceras.

Utredningen

Det kan ifrågasättas hur man från sanktionssynpunkt bör bedöma det fallet att underskott har redovisats med för högt belopp men rättelse dock inte medför att beskattningsbar inkomst uppkommer. Är underskottet sådant att det berättigar till förlustavdrag ett senare taxeringsår kan ju hävdas, att oriktig uppgift om underskottet har medfört en viss risk för att för-

lustavdrag med felaktigt belopp skulle komma att medges vid taxering senare år.

Rätten till förlustavdrag bedöms – som har framgått av det föregående – först det år då avdraget yrkas. Vid samma tillfälle prövas även avdragets storlek. Det kan därför sägas att beslut om förlustavdrag vinner rättskraft först när det har påverkat taxeringen och endast i den mån så är förhållandet. Därefter kan felaktigt medgivet förlustavdrag rättas endast efter besvär eller genom eftertaxering.

Enligt utredningens uppfattning bör på grund av dessa omständigheter den latenta risk för skattebortfall, som ett för högt redovisat underskott innebär, inte kunna föranleda skattetillägg.

Vad utredningen nu har uttalat bör gälla även när kostnad som får förskjutas har angetts till för högt totalbelopp vid taxering om det vid taxeringen yrkade kostnadsavdraget dock inte överstiger den godkända totalkostnaden, som den skattskyldige har rätt att fördela på det ifrågavarande beskattningsåret och senare år. Bestämmelse om rätt till omprövning av den totala kostnaden vid senare års taxering, då yrkande om sådant avdrag framställs, saknas i dessa fall. Det kan emellertid med stöd av allmänt gällande grundsatser vid taxering antas att även i dessa fall gäller att totalkostnadens storlek slutgiltigt bedöms först när avdragsyrkande vid taxering föranleder detta.

3.3.9 *Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning i allmänhet*

Inledning

Enligt den tidigare gällande ordningen kunde invändning, som skattskyldig kvittningsvis framförde mot ifrågasatt höjning av nettointäkt av förvärvskälla, antingen minska det sanktionsgrundande beloppet eller också endast reducera den beräknade nettointäkten som sådan medan det sanktionsgrundande beloppet blev oförändrat. Avgörande för hur bedömningen utföll var om det godtagna kvittningsbeloppet ansågs direkt hänförligt till den oriktiga uppgiften eller inte.

En ifrågasatt höjning av bruttointäkterna i en rörelse med t. ex. 50 000 kr. kunde bemötas med invändningen att ett belopp om 20 000 kr. för inköpta varor inte hade dragits av i deklarationen (krympt rörelse). Godtogs invändningen skulle det skattebelopp, på vilket skattetillägg skulle beräknas, avse en inkomst på (50 000–20 000=) 30 000 kr. Om däremot kvittningsbeloppet uppgavs avse t. ex. kostnad för uppvärmning av rörelsens lokaler skulle visserligen den ifrågasatta höjningen av nettointäkten reduceras med 20 000 kr. men denna omständighet sannolikt inte inverka på storleken av det undanhållna belopp som skulle ligga till grund för beräkning av skattetillägget, dvs. detta blev oförändrat 50 000 kr. Anledningen till denna skillnad var den, att endast kostnad som direkt hänförde sig till det undanhållna beloppet ansågs böra reducera det sanktionsgrundande beloppet, s. k. oäkta kvittning. I annat fall ansågs "äkta" kvittning föreligga.

Genom riksdagsbeslut (SkU 1977/78:50 s. 53) gäller numera att samtliga godkända kvittningsposter, som har åberopats mot höjning av nettointäkt i viss förvärvskälla och avser denna förvärvskälla, skall reducera det sanktionsgrundande beloppet.

Skatteutskottet hade till sitt beslut fogat vissa reservationer. Kvittning bör sålunda enligt utskottet inte medges om det framgår, att uppenbart försök till missbruk av kvittningsrätten föreligger, och inte heller om det avdrag i förvärvskällan, som yrkas i efterhand, förutsätter dispositioner som medför ändringar i bokslutet. Felräkning i deklaration eller motsvarande handling bör rättas innan kvittning sker.

Enligt utskottet bör de angivna principerna för kvittningsrätten i tillämpliga delar gälla för hela det administrativa sanktionsområdet.

Utskottet, som ansåg att det inte behövs uttryckliga författningsbestämmelser om kvittningsrätten, förutsatte att utredningen, sedan erfarenheter har vunnits från den praktiska tillämpningen, överväger de ändringar som eventuellt kan bli nödvändiga.

Skatteutskottets uttalande avser enligt ordalydelsen endast kvittning vid beräkning av nettointäkt. Det torde ligga i sakens natur att uttalandet gäller även kvittning vid beräkning av underskott i förvärvskälla.

Utredningen

Den tid som har gått sedan riksdagen fattade sitt beslut är alltför kort för att någon egentlig erfarenhet av den nya ordningen har kunnat vinnas. Viss tveksamhet har dock uttalats i fråga om hur det sanktionsgrundande beloppet skall beräknas i vissa kvittningsfall. Till detta kommer att kvittningssituationerna är väsentligt olika inom olika delar av tillämpningsområdet för sanktionssystemet. I synnerhet av dessa skäl anser utredningen att den gällande kvittningsregeln bör lagfästas.

I fråga om skattetillägg som skall påföras vid taxering föreslår utredningen den regeln att vid påföring av skattetillägg på grund av höjning av nettointäkt det sanktionsgundande beloppet inte får beräknas till mer än skillnaden mellan den fastställda nettointäkten och den nettointäkt som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Det förutsätts att denna lägre nettointäkt är den som föreligger efter rättelse av felräkning eller felöverföring i deklarationen, ändring ex officio av schablonavdrag för egenavgifter eller annan åtgärd som inte skall föranleda skattetillägg. Medges yrkande som den skattskyldige har framställt med anledning av att höjningen har beslutats eller ifrågasatts, skall det medgivna kvittningsbeloppet räknas honom till godo när det sanktionsgrundande beloppet bestäms.

Den föreslagna ordningen stämmer inte helt överens med de riktlinjer för kvittning som skatteutskottet har angett. Utskottet uttalade nämligen att kvittning inte bör få ske vid uppenbart försök till missbruk. Sådant försök föreligger enligt utskottet om det konstateras, att skattskyldig i avsikt att dra undan skatt tidigare har utelämnat en intäktspost samtidigt som han har underlåtit att tillgodoföra sig ett i och för sig berättigat avdrag. Vidare ansåg utskottet att kvittning inte borde få medges när yrkandet medför ändring i bokslutet.

Utredningen anser för sin del att en regel om förbud mot kvittning i det av skatteutskottet först avsedda fallet knappast skulle få någon praktisk betydelse. Svårighet föreligger redan när det gäller att fastställa innebörden av rekvisitet "missbruk" och även om detta låter sig göra skulle det bli svårt att i praktiken leda i bevis att kvittningsrätten har missbrukats. Det

vore naturligtvis möjligt att införa en regel om att kvittning inte skulle få tillåtas när den skattskyldige har yrkat sådan även vid ett tidigare taxeringsår, viss tid före det aktuella. Regeln skulle närmast grundas på en presumtion att avsiktligt missbruk förelåg i den senare situationen. För att en sådan ordning skulle fungera ändamålsenligt skulle krävas ett registreringsförfarande. Det skäl mot att föra in ett förbud mot kvittning i missbruksfall, som enligt utredningen väger tyngst, är emellertid att rätten till kvittning inom förvärvskälla i sådant fall skulle bli mer begränsad än möjligheten att reducera verkningarna av skattetillägg genom yrkande om avdrag som ligger utanför förvärvskällan. Ett avdrag i en förvärvskälla, som yrkas sedan skattetillägg ifrågasatts vid höjning av nettointäkt i annan förvärvskälla, eller ett allmänt avdrag som yrkas i samma situation kan vara så stort att tillägget inte kan påföras eller att underlaget för skattetillägg minskas lika mycket som om avdraget hade hänfört sig till förvärvskällan i fråga.

Antag t. ex. att en skattskyldig har redovisat 0 kr. i taxerad inkomst. Nettointäkten höjs med 10 000 kr. men den skattskyldige anser sig berättigad till höjning av allmänna avdrag med samma belopp. Fortfarande är den taxerade inkomsten 0 kr. och skattetillägg för den oriktiga uppgiften kan inte påföras.

Av dessa skäl och då det befarade missbruket måste bli sällsynt – bl. a. därför att metoden skulle innebära viss risk för den skattskyldige att gå miste om avdraget i fall då kvittningssituationen inte uppkommer – anser utredningen sig inte böra föreslå någon regel om undantag från regeln om kvittningsrätt i s. k. missbruksfall.

Utredningen anser inte att kvittningsrätten bör utvidgas till att avse beräkningen av summan allmänna avdrag eller den skattepliktiga förmögenhetens storlek. De olika slags belopp som där redovisas har inte det inre samband som föreligger mellan intäkter och avdrag i en förvärvskälla, varför den problematik som särskilt betingat kvittningsregelns införande, nämligen frågan om gränsdragning mellan "oäkta" och "äkta" kvittning inte gärna kan uppkomma där.

Som framgår av det följande avser detta ställningstagande inte de fall där en skattskyldig bemöter en ifrågasatt höjning av redovisad nettointäkt med yrkande om avdrag som han fritt förfogar över, t. ex. förlustavdrag eller kostnad som får förskjutas till senare taxeringsår eller genom vinstdisposition. Utskottets uttalande beträffande kvittningsyrkande som avser ändring av bokslut behandlas i avsnittet 3.3.10.

Den nu föreslagna bestämmelsen finns i 21 § lagförslaget.

3.3.10 *Beräkning av tilläggsunderlaget när förlustavdrag, vissa kostnadsavdrag eller ändring av vinstreglerande åtgärd har godtagits*

Inledning

En särskild fråga är hur skattetillägg bör beräknas när en skattskyldig har medgetts avdrag, som han efter eget gottfinnande får yrka vid taxering, och yrkandet har framställts sedan han kan antas ha fått kännedom om att tillägg har beslutats eller ifrågasatts. Avdrag som den skattskyldige disponerar över finns i stor utsträckning. De kan t. ex. avse förlustavdrag,

särskilda kostnader som får förskjutas, investeringsavdrag i vissa fall eller ändring av sådana åtgärder som medges i förvärvskällorna rörelse och jordbruk vad avser värdering av tillgångar eller vissa fondavsättningar, s. k. vinstreglerande åtgärder.

Ett utmärkande drag för underskott eller avdrag som får förskjutas är att det är den skattskyldige som inom en viss tidsram i viss utsträckning själv får avgöra vid vilken taxering som avdraget skall yrkas. Detta gäller i viss mån också investeringsavdrag. Inom ramen för gällande bestämmelser kan en skattskyldig också själv bestämma om en eller annan vinstreglerande disposition som sätter ned nettointäkten skall vidtas.

I det följande redovisas de huvudsakliga bestämmelserna på dessa områden.

Förlustavdrag

Förlustavdrag får enligt lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst utnyttjas vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt. Skattskyldig har rätt att dra av underskott i en förvärvskälla, vilket inte har kunnat räknas av mot överskott i annan förvärvskälla vid ett visst års taxering, mot inkomst vid taxeringen för ett senare år. Även allmänt avdrag som inte har kunnat utnyttjas vid taxeringen får på detta sätt förskjutas framåt i tiden. Rätten till förlustavdrag tillkommer alla skattskyldiga och är inte begränsat till visst slags inkomst. Förlust får dras av på en gång eller fördelas på flera år. Avdraget måste dock i sin helhet utnyttjas inom en sexårsperiod. För aktiebolag och ekonomisk förening gäller fr. o. m. 1978 års taxering i stället en tioårsperiod. Avdraget får avse olika belopp vid den statliga och den kommunala taxeringen varje särskilt år.

Vissa begränsningar gäller i avdragsrätten. Endast förlust som har uppgått till minst 1 000 kr. får dras av. Förlustavdrag kan med vissa begränsningar bestämmas till högre eller lägre belopp än förlustårets deklaration utvisar. Vid taxering till kommunal inkomstskatt får överskott i förvärvskälla reduceras genom förlustavdrag endast om detta hänför sig till förvärvskälla i samma kommun som den där förlusten har uppkommit.

För rätt till förlustavdrag förutsätts ovillkorligen att den skattskyldige enligt gällande bestämmelser i TL har varit skyldig att avge självdeklaration för förluståret och att denna skyldighet har fullgjorts. Regeln är avsedd att förhindra obehöriga förlustavdrag, t. ex. i fråga om nystartade företag.

För fåmansföretag gäller att förlustavdrag får medges endast om samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid såväl ingången av förluståret som utgången av kvittningsåret ägdes eller innehades av samma fysiska person eller personer och dessutom i förekommande fall, att delägarna har ägt eller innehaft ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället.

Realisationsförlust vid ej yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom och underskott av fastighet och rörelse i utlandet berättigar inte generellt till förlustavdrag. Realisationsförlust vid fastighets- och aktieförsäljning får dock räknas av mot sådan realisationsvinst eller vinst i utländskt lotteri, som har uppkommit under samma beskattningsår eller under något av de närmaste sex åren. Underskott på fastighet eller rörelse i utlandet berättigar

till avdrag vid taxering endast mot annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Även här får avräkning medges under de sex närmast påföljande åren.

Rätten till förlustavdrag tillkommer i princip endast den som har haft förlusten. Den som tar över en rörelse från annan får därför inte räkna sig tillgodo dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Inte heller får, i det fall en som enskild firma eller handelsbolag bedriven rörelse ombildas till aktiebolag, underskottsavdrag föras över från rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot kan företagsägaren efter sådan ombildning enligt de vanliga reglerna vid sin taxering räkna av underskott, som har uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen, mot den lön eller utdelning han erhåller från bolaget.

Vid avveckling av aktiebolag får enligt huvudregeln ett i bolaget outnyttjat förlustavdrag inte tas över av annan. Dock medger lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m. m. undantag från denna regel. Under vissa förutsättningar får den som tar över en i aktiebolagsform bedriven verksamhet och driver den vidare som enskild firma eller handelsbolag samma rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit aktiebolaget. Avdraget får inte överstiga inkomsten av den förvärvskälla vari aktiebolagets verksamhet har ingått.

I vissa fall får förlustavdrag utnyttjas av annan än den som har haft underskott. Sålunda får under vissa förutsättningar äkta makar utnyttja varandras underskott och oskift dödsbo den avlidnes förlust.

Vid sådan fusion som avses i 14 kap. 9 § i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, dvs. fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, får moderbolaget utnyttja den rätt till förlustavdrag som skulle ha tillkommit dotterbolaget om fusionen inte ägt rum. Vid fusion enligt 14 kap. 1–2 §§ ABL föreligger däremot inte någon sådan rätt för moderbolaget och inte heller vid fusion mellan ekonomiska föreningar.

Skattskyldig som vill åtnjuta förlustavdrag har att framställa yrkande härom i sin deklaration. Även efter det att denna har avgetts har skattskyldig rätt att yrka förlustavdrag (jfr. prop. 1960:30 s. 99).

Fråga om rätt till sådant avdrag prövas det år yrkande härom framställts (jfr. prop. 1960:30 s. 72, BevU 1960:10 s. 23). Skattskyldig har därvid att styrka såväl rätten till förlustavdrag som dess storlek.

Kostnad som får förskjutas

Enligt punkt 7 anvisningarna till 25 § KL får kostnader för reparation och underhåll av fastighet fördelas på flera beskattningsår. Första stycket medger att kostnaden dras av i sin helhet vid taxering för beskattningsåret eller för något av de två närmast följande beskattningsåren. Kostnaden får även fördelas mellan dessa tre år på sätt den skattskyldige önskar. En förutsättning är att kostnaden i sin helhet inte understiger 6 000 kr.

Enligt andra stycket i nämnda anvisningspunkt, som gäller först fr. o. m. 1981 års taxering, gäller samma fördelningsregel i vissa fall även för kostnad enligt 25 § 2 mom. första stycket b) KL, som avser reparations- och underhållskostnader för vilka vissa statliga lån eller bidrag preliminärt har be-

viljats, om nämligen vid låneärendets slutliga avgörande lån eller bidrag inte har medgetts för viss kostnad som har omfattats av det preliminära beslutet.

I 46 § 1 mom. tredje t. o. m. fjärde styckena KL finns bestämmelser som begränsar rätten till avdrag för sådant underskott som har uppstått på grund av avdrag enligt 1 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. Sådant underskott får i princip räknas av endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. I nu förevarande sammanhang är av särskilt intresse, att beträffande underskott som inte har kunnat utnyttjas föreligger rätt till avdrag senast vid taxeringen sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering har skett för det beskattningsår då underskottet uppkom.

Rätten att för ett visst beskattningsår få dra av premie för visst slags pensionsförsäkring, som har erlagts under året, är begränsad enligt 46 § 2 mom. femte t. o. m. åttonde styckena KL. I vissa fall får den del av premien, som inte har kunnat dras av med hänsyn till begränsningsreglerna, i stället dras vid annan taxering, dock senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då avgiften erlades.

Rätten till avdrag för realisationsförlust är begränsad enligt 36 § KL och anvisningarna till denna paragraf. Enligt punkt 4 anvisningarna gäller att realisationsförlust, som inte har kunnat utnyttjas på grund av dessa begränsningar, får dras av från realisationsvinst eller lotterivinst under senare beskattningsår än det varunder förlusten har uppkommit, dock senast under det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägde rum.

I syfte att stimulera näringslivets investeringar i inventarier och byggnader har under hösten 1980 nya regler om särskilt investeringsavdrag vid inkomsttaxeringen införts. Äldre lagstiftning i ämnet kan endast avse investeringar gjorda före den 31 december 1979 och torde därför inte komma ifråga efter 1981 års taxering.

De nya reglerna finns i lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning och lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m. (prop. 1980/81:60, SkU 13, rskr 66).

Den nya lagstiftningen skiljer sig från tidigare lagstiftning i ämnet såtillvida att avdraget får åtnjutas vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen. Avdragssystemet har denna gång inte kompletterats med regler om investeringsbidrag. Investeringsavdrag kan liksom tidigare göras endast i den förvärvskälla som investeringen avser. Sådant avdrag som inte kan utnyttjas vid ett års taxering får dras av i förvärvskällan vid någon av de tre följande taxeringarna.

Särskilt investeringsavdrag medges endast om den skattskyldige framställer ett yrkande om detta hos TN eller, efter besvär, hos LR eller, om besvären skall prövas av mellankommunala skatterätten, hos denna. Yrkandet skall göras på en särskild blankett.

Vinstreglerande åtgärder

Genom lagstiftning 1928 infördes den ännu gällande bestämmelsen i 41 § KL om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grun-

der. Av punkt 1 anvisningarna till 41 § KL framgår sålunda att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelsen skall frångås vid inkomstberäkningen endast om värderingen står i strid mot uttryckliga regler i KL. Sådana regler finns beträffande varulager och anläggningstillgångar.

Huvudregeln beträffande värdering av varulager finns i punkt 2 anvisningarna till 29 § KL och innebär, att lagret vid beskattningsårets utgång inte får tas upp till lägre belopp än 40 % av lagrets anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans. Supplementärregel I är avsedd att förhindra att tillfälliga lagerminskningar tvingar fram en upplösning och därmed beskattning av den dolda reserven i lagret. Om värdet efter inkuransavdrag på lagret är lägre än medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två föregående beskattningsåren, får sålunda nedskrivning ske med 60 % av nämnda medeltalsvärde. Supplementärregel II är avsedd att tillämpas på rå- och stapelvaror, som ofta är utsatta för stora prisfluktuationer. De varor på vilka supplementärregel II är tillämplig får tas upp till lägst 70 % av lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Skattskyldig kan medges ytterligare nedskrivning om det kan göras sannolikt att föreliggande prisfallsrisk motiverar detta.

Den på lagervärdet grundade nedskrivningsrätten har kompletterats med en på företagets lönesumma baserad avsättningsmöjlighet (Resultatutjämningsfond). Reglerna härom finns i 41 § d KL (SFS 1979:612, prop. 1978/79:210, SkU 57). Rätten att sätta av belopp till resultatutjämningsfond är förbehållen skattskyldig som redovisar inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet. Inkomst av annan fastighet medför således inte avsättningsrätt. Lönebaserad reservering är inte heller tillåten i förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper och liknande tillgångar.

Rätten till lönebaserad reservering är, lika lite som lagernedskrivning, kopplad till viss företagsform. Såväl juridiska som fysiska personer kan således få avdrag för belopp som sätts av till resultatutjämningsfond. Avsättningen får uppgå till högst 20 % av lönekostnaden. En egenföretagare kan högst sätta av ett belopp motsvarande summan av 20 % av lönekostnaden och 15 % av den egna inkomsten.

Enligt punkt 3 a anvisningarna till 29 § KL får avdrag göras för anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Avdrag görs genom årliga värdeminskningsavdrag antingen enligt bestämmelserna i samma anvisningspunkt eller enligt 3 b, som avser s. k. planenlig avskrivning, eller enligt punkt 4, s. k. räkenskapsenlig avskrivning. För s. k. korttids- eller treårsinventarier får hela anskaffningskostnaden dras av under anskaffningsåret, oavsett om planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Fr. o. m. 1984 års taxering gäller i viss mån ändrade regler på detta område.

Företag som under visst beskattningsår har tagit investeringsfond i anspråk för angivna ändamål, får i allmänhet göra ett extra avdrag (investeringsavdrag) med belopp motsvarande 10 % av vad sålunda har tagits i anspråk.

Avsättning till eldsvådefond får ske i de fall, då ersättning har åtnjutits för maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges

åtgöranden oberoende anledning. Avdraget för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade inventarier får inte överstiga beloppet av den för beskattningsåret deklarerade ersättningen av nu nämnt slag. Avdraget skall dock jämkas, om man på grund av den uppburna ersättningen hade kunnat göra högre avskrivning än som annars hade varit möjlig. De till investeringsfond avsatta medlen kan sedan tas i anspråk vid inköp av nya maskiner och inventarier.

Avdrag medges för belopp som har avsatts till särskild investeringsfond för avyttrat fartyg (SFS 1954:40). Avsättning skall ske i räkenskaperna för den som är bokföringspliktig. Garantiförbindelse skall med vissa undantag lämnas till LST på minst hälften av det avsatta beloppet. Avdrag för avsättning till fartygsfond får inte överstiga ersättning som den skattskyldige har erhållit för det avyttrade eller förlorade fartyget och som redovisats som intäkt av rörelse under beskattningsåret. Fartygsfond får tas i anspråk för avskrivning av under beskattningsåret anskaffat fartyg varvid avskrivningsunderlaget för det nya fartyget bestäms till anskaffningskostnaden minskat med det ianspråktagna fondbeloppet.

Avdrag för avsättning till särskild nyanskaffningsfond (SFS 1967:96) får inte överstiga ett belopp som svarar mot 60 % av vad som vid avyttringen har erhållits för varulager och hela den skattepliktiga intäkten av rörelse för övriga i avyttringen ingående tillgångar. Det maximala avdraget är begränsat på visst sätt. Särskild nyanskaffningsfond får tas i anspråk under visst beskattningsår för av- eller nedskrivning av nyanskaffade tillgångar enligt fondens ändamål.

Den nya lagstiftningen om investeringsavdrag, för vilken har redogjorts för ovan, kan i viss mån användas i resultatreglerande syfte eftersom avdrag som inte har kunnat utnyttjas ett år får utnyttjas under de tre därpå följande taxeringsåren.

För avsättning till fonder har i en del fall gällt att avsättningen varit föreskriven i lag (arbetsmiljöfond, särskild investeringsfond). I andra fall gäller att avsättningen skall vara inbetald till bank vid den tidpunkt då den skattskyldige skall lämna självdeklaration (investeringsfond, allmän investeringsreserv, upphovsmannakonto) m. fl. Eftersom nu avsedd kvittningssituation inte kan uppkomma vid avsättning till dessa fonder, saknar bestämmelserna härom intresse i förevarande sammanhang.

Utredningen

Utmärkande för förlustavdrag och kostnad för vilken avdrag får åtnjutas annat beskattningsår än det då kostnaden har uppkommit är att den skattskyldige viss tidrymd förfogar över avdragsyrkandet. Vinstreglerande åtgärder (bokslutsdispositioner) är visserligen i många fall bundna till det aktuella beskattningsåret men skiljer sig från fasta kostnader därigenom att den skattskyldige även här i viss mån har valrätt mellan olika alternativ. Gemensamt för denna typ av avdrag är vidare, att avdragsyrkandet med stöd av gällande regler kan användas för att, sedan påföring av skattetillägg har kommit på tal, utesluta påföring av tillägg eller åtminstone minska effekten därav.

Om förskjutet kostnadsavdrag eller vinstreglerande åtgärd medges sedan

påföring av skattetillägg aktualiserats inverkar detta f. n. direkt på det sanktionsgrundande beloppets storlek, om avdraget medges i den förvärvskälla där skattetillägget skall påföras. Även när det medgivna avdraget ligger utanför förvärvskällan kan det i vissa fall utesluta påföring av tillägg eller minska detsamma. Det sist sagda gäller också medgivet förlustavdrag. Vid progressiv beskattning påverkas givetvis ofta tilläggsunderlaget för beslutat tillägg i det sistnämnda fallet.

Det sagda torde ge vid handen att de nämnda möjligheterna till avdrag, som föreligger enligt gällande lagstiftning, innebär att en skattskyldig i många fall kan undanhålla inkomst utan risk att drabbas av skattetillägg om felaktigheten upptäcks. Det avdrag som han förfogar över kan helt eliminera möjligheten att påföra tillägg. Avdrag av denna typ skiljer sig från avdrag som är bundna till beskattningsåret eller inte kan bestämmas efter skön bl. a. därigenom, att avdragsrätten som sådan vanligtvis är odiskutabel. Den skattskyldiges förfarande i dessa fall står därför i princip nära de missbruksfall där enligt skatteutskottets uttalande kvittning inte borde medges. Det kan anmärkas att det nämnda förfarandet kan utnyttjas huvudsakligen i förvärvskällorna annan fastighet, jordbruk och rörelse.

De nu påtalade missförhållandena motverkas i viss mån genom en regel som utbildats i praxis, nämligen att ändring av vinstreglerande åtgärd inte skall medges om detta skulle medföra att den skattskyldige undgår skattetillägg eller åtal för skattebrott. Denna regel, som numera är lagfäst och gäller fr. o. m. 1984 års taxering (se SFS 1981:295 punkt 1 andra stycket anvisningarna till 41 § KL), avser emellertid endast en del av de nu berörda missbruksfallen. Av skäl som närmare redovisas i avsnittet 3.4.3 anser utredningen att regeln bör upphävas.

Utredningen anser att den påtalade möjligheten till missbruk bör undanröjas genom lagstiftning. Denna bör emellertid inte – vilket kunde ligga nära till hands – gå ut på att avdrag skall vägras i de angivna situationerna. Sanktionsbestämmelser bör enligt utredningens uppfattning inte påverka taxeringen. I stället bör införas en regel som direkt tar sikte på beräkningen av skattetillägg i de avsedda fallen.

Utredningen föreslår att tilläggsunderlaget skall bestämmas utan att hänsyn tas till medgivet avdragsyrkande som den skattskyldige har framställt sedan han kan antas fått kännedom om att höjning av taxeringen har beslutats eller ifrågasatts och avdraget är sådant som den skattskyldige har kunnat förfoga över. Detta bör gälla även om avdraget inte direkt påverkar det sanktionsgrundande beloppet, dvs. inte har medgetts i den förvärvskälla som skattetillägget avser. Denna allmänt hållna regel bör i lagtext exemplifieras med de vanligaste avdrag av förevarande slag som f. n. kan medges.

När det gäller förlustavdrag och kostnadsavdrag som får förskjutas till senare beskattningsår kan det inträffa, att det aktuella taxeringsåret är det sista som gäller för rätt till avdrag. I sådant fall är situationen speciell så tillvida som avdraget är slutgiltigt bundet till det ifrågavarande beskattningsåret. Läget är med andra ord detsamma som när avdraget grundas på en kostnad som inte får förskjutas. För sådana fall bör någon begränsning i rätten att tillgodoräkna avdrag inte föreligga. Undantag från den föreslagna regeln bör därför gälla i dessa fall.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 22 § lagförslaget.

3.3.11 *Uttagsprocent*

Den generella nivån

Skattetillägg utgår enligt gällande bestämmelser med antingen 40 eller 20 % av ett på visst sätt beräknat skattebelopp.

I sin bedömning av behovet av nyansering av det skatteadministrativa sanktionssystemet och de lämpliga sanktionsnivåerna har utredningen – se avsnittet 2.3.1 – utgått från att systemet även i fortsättningen generellt sett skall ha funktionen att stryka under vikten av att den skatt- eller avgiftsskyldige noggrant och omsorgsfullt fullgör sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- eller avgiftsförfattningarna. Den normala sanktionsnivån för tillägg bör enligt utredningens uppfattning hållas låg, vilket också flera remissinstanser har framhållit i sina yttranden över utredningens tidigare betänkande. För detta talar att sanktionen i princip kan påföras när inte annat än bristande noggrannhet i uppgiftslämnandet föreligger, medan judiciell påföljd aktualiseras först i fall av grov oaktsamhet. En annan betydelsefull omständighet i detta sammanhang är att det skatteadministrativa sanktionssystemet är så utformat att i princip varje brist i uppgiftslämnandet blir bedömd i systemet (jfr. prop. 1977/78:136 s. 155). Det sagda gäller alltså normalfallet.

Med hänsyn till de framförda synpunkterna och under den bestämda förutsättningen, att utredningens förslag om högre skattetillägg i vissa fall vinner beaktande, har utredningen föreslagit att den generella uttagsprocenten sänks från 40 till 30 %. Storleken av skattetillägget beräknat efter denna procentsats i olika inkomstlägen och undandragna belopp visas i tabell A i avsnittet 2.3.2. Procentsatsen skall enligt förslaget tillämpas om för viss typ av fall inte annat föreskrivs.

Som framgår av det följande kommer den generella uttagsprocenten att tillämpas vid oriktig uppgift och skönsmässig avvikelse från deklaration om inte annat är föreskrivet. Den bildar utgångspunkten för differentieringen av skattetilläggen.

Bestämmelsen om den normala sanktionsnivån finns i 23 § 1. lagförslaget.

Uttag efter 15 %

Skattetillägg beräknas enligt gällande bestämmelser efter 20 % i det fall oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxering, såsom taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift, som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering. I fråga om annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret fordras dessutom att materialet skall ha varit tillgängligt för TN före utgången av taxeringsperioden. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses inte meddelande från annan TN.

Lägre uttagsprocent i nu avsedda fall infördes på grundval av utredningens förslag i dess föregående betänkande. Motivet för lagändringen var att oriktig uppgift i fall av detta slag inte har medfört någon väsentlig risk för att skatt dras undan det allmänna. Den som känner till kontrollförfarandet

kan normalt inte antas ha avsett att dra undan skatt genom felaktigheten.

Av de skattetillägg på grund av oriktig uppgift som taxeringsåren 1978 och 1979 har påförts fysisk person beräknades 61 resp. 66 % efter den lägre procentsatsen samt 35 resp. 31 % efter den högre. I 4 resp. 3 % av fallen tillämpades båda sanktionsnivåerna. Motsvarande siffror för juridisk person för taxeringsåret 1979 var resp. 31, 67 och 2 %.

Uttagsprocenten i nu avsedda fall är således enligt gällande ordning hälften så stor som den normala. Denna skillnad bör enligt utredningen bibehållas även i det nu föreslagna differentierade sanktionssystemet. Utredningen, som även föreslår att tillämpningsområdet för den lägre uttagsprocenten utvidgas, anser således att denna bör bestämmas till 15 %. Detta bör gälla när lönebeloppet helt har utelämnats eller den skattskyldige inte uppgett arbetsgivarens namn. Bestämmelsen härom finns i 25 § 1.–2. lagförslaget. För andra fall där uttagsprocenten f. n. är 20 % föreslås i det följande ett uttag efter 10 %.

Uttag efter 10 %

Vissa fall av oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av till vederbörande myndighet inkommen kontrolluppgift bör enligt utredningens uppfattning föranleda en mycket mild reaktion. De fall utredningen har i åtanke är sådana där felaktigheten avser förvärvskällan tjänst och den skattskyldige har angett utbetalarens namn. Den oriktiga uppgiften har då oftast uppkommit när uppgiften har förts över från kontrolluppgiften till deklarationen. Den skattskyldige kan t. ex. ha tappat bort en siffra eller kastat om siffror. Angivandet av utbetalarens namn utgör i flertalet fall ett indicium på att felaktigheten har uppstått genom misstag. Risken för att skatt skall dras undan på grund av felaktigheten är obetydlig. Av dessa skäl föreslår utredningen att skattetillägg i de nu avsedda fallen skall beräknas efter endast 10 %. Bestämmelsen härom finns i 24 § 1. lagförslaget.

Som har framgått av avsnittet 2.3.1 anser utredningen att periodiseringsfel, dvs. felaktighet som består i att intäkt eller avdrag har hänförts till fel beskattningsperiod, bör behandlas mildare från skattetilläggssynpunkt än f. n. I åtskilliga sådana fall har felaktigheten endast orsakat att ett skattebelopp har förskjutits mellan två beskattningsperioder. Den skada som då har åsamkats det allmänna är i många fall att jämföra med en ränteförlust. Utredningen anser att, om försvårande omständigheter inte föreligger, skattetillägg beräknat efter 10 % är en tillräcklig reaktion i dessa fall. Den föreslagna bestämmelsen finns i 24 § 2. lagförslget.

Som har framgått av avsnittet 3.3.7 kan skattetillägg inte påföras i det fall skattskyldig har brustit i sin skyldighet att lämna riktiga och fullständiga uppgifter om realisationsvinst vid fastighetsförsäljning om uppskov med vinstens beskattning medges. Utredningen har föreslagit att skattetillägg skall kunna påföras även om uppskov medges och detta oavsett om uppskovet blir bestående eller inte. Eftersom risken för att det allmänna skulle ha åsamkats förlust, om den skattskyldiges uppgifter hade godtagits, inte är slutgiltigt konstaterad om uppskov med beskattningen medges och blir bestående bör uttagsprocenten vara låg. Utredningen anser att 10 % är en

lämplig sanktionsnivå även i de nu avsedda fallen. Bestämmelsen härom finns i 24 § 3. lagförslaget.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

De nu föreslagna lägre sanktionsnivåerna tar sikte på vissa typer av fall där risken för att skatt skall dras undan det allmänna är obetydlig på grund av föreliggande kontrollsituation eller felaktigheten som sådan.

Utredningen har i avsnittet 2.3.1 föreslagit att lägre tillägg än i normalfallet skall tillämpas i ytterligare två fall. Det ena är avsett att tillämpas vid mildrande omständigheter och det andra i vissa fall av rättelse av skattskyldig.

Som har framgått av sistnämnda avsnitt har förslaget om lägre uttagsprocent vid mildrande omständigheter ytterst sin grund i skattelagstiftningens komplicerade karaktär. Den är bl. a. avsedd att i viss mån utjämna skillnaderna i bedömningen av å ena sidan de fall där intäkter och avdrag redovisas "öppet", såsom vid inkomst av tjänst och kapital, och å andra sidan de fall där redovisningen är i huvudsak sluten, såsom i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet. En annan grund för detta förslag är utredningens strävan att skapa större enhetlighet vid tillämpning av eftergiftsbestämmelserna.

En bestämmelse med nu avsett innehåll bör ha en begränsad räckvidd och aktualiseras endast i fråga om sådana skattetillägg som annars skulle ha beräknats efter 30 eller 50 %, det senare dock endast i skönstaxeringsfallen. Vidare bör den avse endast de fall där omständigheterna är mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Utredningen har funnit att uttagsprocenten bör kunna halveras i dessa fall. Bestämmelsen härom finns i 26 § lagförslaget.

Vissa motiv för det andra av de nu aktuella förslagen har redovisats i avsnittet 2.3.1. Hälftennedsättning bör kunna tillämpas när den skattskyldige har rättat oriktig uppgift innan myndighet har tagit kontakt med honom med anledning av uppgiften, dvs. innan förfrågan, anmaning eller taxeringsintendents yrkande beträffande uppgiften har sänts till honom. Från denna regel bör gälla två undantag, nämligen om rättelsen har skett först sedan åtgärd enligt 31 § 2 mom. tredje stycket TL – avstämning av deklaration mot räkenskaper m. m. eller besiktning av fastighet m. m. – har påbörjats beträffande det ifrågavarande beskattningsåret eller för samma år räkenskaper eller annat underlag har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.

De situationer som förslaget avser är sådana där den skattskyldige i viss mening har tagit ett eget initiativ för att åstadkomma rättelse. Han kan givetvis ha den uppfattningen att rättelsen varit frivillig, ehuru så inte behöver vara fallet med hänsyn till gällande rättspraxis. Den skattskyldiges villighet att rätta till felaktigheter bör dock enligt utredningens mening uppmuntras även om den har sin grund i hans önskan att undgå påföljd.

Gemensamt för de tidigare redovisade förslagen om lägre tillägg är att de för vissa typer av fall föreskriver en bestämd uttagsprocent. Bestämmelsen

om lägre tillägg i vissa fall av rättelse av skattskyldig bör enligt utredningens mening utformas på ett annat sätt, nämligen så att sanktionen skall beräknas efter en procentsats som är hälften så stor som den som annars skulle ha tillämpats. Därigenom blir storleken av uttagsprocenten beroende av vilken procentsats som borde ha gällt om nedsättning inte kunde komma i fråga, dvs. hälften av förhöjd uttagsprocent kan bli tillämplig. Den föreslagna bestämmelsen finns i 28 § lagförslaget.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

Vid taxering i avsaknad av deklaration (skönstaxering) påförs enligt gällande bestämmelser skattetillägg beräknat efter 40 %. Sanktionen har i detta fall samma funktion som ett vite. Tillägget är avsett att förmå den skattskyldige att komma in med handlingen. Fullgör han detta skall tillägget under vissa förutsättningar undanröjas eller sättas ned.

Antalet skattetillägg som påfördes taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 på grund av skönstaxering var 18 611, 15 901, 23 408 och 21 014, vilket motsvarar 26, 22, 27 resp. 27 % av totalantalet skattetillägg. Från de skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt hade påförts tillägg på denna grund kom enligt en stickprovsundersökning som utredningen låtit genomföra deklaration in i 21,3 % av fallen (jfr. tabell 34 i bilagan). Det kan upplysas att i de fall där deklaration inte hade kommit in efter skönstaxeringen hade skattetilläggen betalts helt i ca 53 % och delvis i 8 % av fallen medan obetalda och avskrivna var resp. 19,3 och 26,9 %.

Den principiella utformningen av bestämmelserna om skattetillägg vid skönstaxering föreslås i detta betänkande bli ändrad (jfr avsnittet 2.3.5). Tillägg som har beslutats av TN vid skönstaxering avses även i fortsättningen fylla funktionen av vite. Sanktionen skall således under vissa förutsättningar kunna undanröjas eller sättas ned, om deklarationsskyldigheten fullgörs. Bestämmelserna om undanröjande och nedsättning föreslås emellertid inte gälla skattetillägg vid skönstaxering som har beslutats av skattedomstol. Sådant tillägg skall stå fast.

Gemensamt för de nu berörda fallen från synpunkten av lämplig sanktionsnivå för skattetillägg är deras allvarliga beskaffenhet. Den skattskyldige har helt underlåtit att medverka vid sin taxering. I många av dessa fall har taxeringsmyndigheterna inget underlag för vidare utredning eller saknar säkra hållpunkter för en riktig beskattning. Risken för skatteundandragande är sålunda särskilt uttalad. Som framgått av det föregående föreslår utredningen att den generella uttagsprocenten bör vara 30 %. Från rättvisesynpunkt är det olämpligt att den som helt undandragit sig att fullgöra deklarationsskyldigheten inte skall drabbas av högre reaktion än den som kommit in med deklaration men i något avseende lämnat oriktig uppgift. Detta bör komma till uttryck vid valet av sanktionsnivå vid skönstaxering.

I fråga om sådant skattetillägg som skall tjäna som vite bör enligt utredningens mening dessutom beaktas att sanktionsnivån är tillräckligt hög för att tillägget skall få effekt som påtryckningsmedel. De tidigare återgivna uppgifterna om deklarationsavlämnandet från de skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt har påförts skattetillägg – f. ö. beräknat

efter 50 % – kan synas tyda på att sanktionen inte har varit tillräckligt verkningsfull. Å andra sidan måste i detta sammanhang beaktas den preventiva effekt som redan förekomsten av tillägg av nu avsett slag har. De tillämpande myndigheterna har i utredningens enkätundersökningar uttalat att deklarationsskyldigheten numera fullgörs i betydligt större utsträckning än innan sanktionssystemet existerade. Skattetillägget vid utebliven deklaration skall vara generellt verkande, en omständighet som också inverkar på valet av sanktionsnivå.

Vid övervägande av de nu framförda synpunkterna har utredningen funnit att sanktionsnivån för skattetillägg vid skönstaxering bör bestämmas till 50 %. Den föreslagna bestämmelsen härom finns i 23 § 2. lagförslaget.

Som har framgått av avsnittet 2.3.1 och av skäl som har redovisats där föreslår utredningen att skattetillägg skall kunna beräknas efter högre procentsats än den som annars skulle ha tillämpats om omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. Rätten att besluta om högre uttagsprocent föreslås tillkomma LR.

De fall som förslaget i första hand tar sikte på är sådana där uppgiftsskyldigheten har åsidosatts i väsentligt hänseende vid taxeringen eller taxering tidigare år, där tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp, där bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift eller där skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt avseende.

Bedömningen av huruvida omständigheterna är försvårande skall som nämnts ske med beaktande av felaktighetens eller försummelsens art. För vissa typer av fall finns i lagförslaget – som framgått av det föregående – bestämmelser om lägre uttagsprocent än 30. Högre procentsats för beräkning av skattetillägg i dessa fall beslutas endast om de föreliggande omständigheterna är så graverande att dessa väger tyngre än de skäl som har motiverat bestämmelsen om den lägre uttagsprocenten.

De fall som förslaget är avsett att träffa är i huvudsak sådana där åtal enligt SkBL har väckts eller har kunnat väckas. Som framhållits i avsnittet 2.3.1 är den ekonomiska påföljden, dvs. skattetillägget eller det sammanlagda beloppet av skattetillägg och böter, i nu avsedda fall väsentligt lägre än vad som gällde under SkSL:s tid. Förslaget är delvis avsett att bota denna brist. Genom att inom ramen för det skatteadministrativa sanktionssystemet utmärka de fall som förtjänar en strängare reaktion från det allmännas sida får detta också en mer rättvis profil.

För att tillämpningssvårigheter skall kunna undvikas anser utredningen att höjningen av tillägg skall få ske endast till vissa bestämda sanktionsnivåer. Med hänsyn härtill och vid övervägande av vad i övrigt har anförts föreslår utredningen att den procentsats som annars skulle ha tillämpats vid beräkning av tillägget i nu avsedda fall skall få höjas till 30, 50 eller 80 %. Den högsta uttagsprocenten motsvarar den genomsnittliga sanktionsnivån vid beräkning av normerade böter för vårdslös deklaration enligt SkSL. Storleken av skattetillägg beräknat efter de högre procentsatserna i olika inkomstlägen och undandragna belopp framgår av tabell A i avsnittet 2.3.2. Den föreslagna bestämmelsen finns i 27 § lagförslaget.

3.3.12 *Vissa andra förslag beträffande skattetillägg*

Omprövning av sanktionsgrundande belopp i visst fall

Vid besvär av skattskyldig i skattetilläggsmål torde han vanligen samtidigt besvära sig över taxeringen. Storleken av det sanktionsgrundande beloppet blir då oftast beroende av utgången i taxeringsmålet. Fall kan emellertid förekomma, då den skattskyldige för besvär endast i fråga om skattetillägg och därvid gör gällande, att det sanktionsgrundande beloppet är beräknat till för högt belopp på grund av fel vid taxeringen. Frågan om domstolen kan sakligt pröva ett sådant påstående i skattetilläggsmål när taxeringen inte är föremål för bedömning synes f. n. inte vara besvarad.

Rättsfallet RÅ 78 1:48 ger ett visst stöd för att beräkningen av det sanktionsgrundande beloppet kan prövas även om taxeringen har vunnit laga kraft. Den skattskyldige hade påförts skattetillägg bl. a. därför att han hade yrkat avdrag för sex hemresor vid tjänstgöring utanför hemorten under tiden den 26 februari – den 9 april beskattningsåret utan att upplysa om att dygnstraktamente hade utgått för resdagarna. Den skattskyldiges besvär avsåg endast skattetillägg. RR ansåg att hans yrkande om avdrag för dessa hemresor inte innebar att han hade lämnat oriktig uppgift och satte ned underlaget för skattetillägget i motsvarande mån. Rättsfallet kan tolkas så, att RR ansåg den skattskyldige berättigad till det yrkade resekostnadsavdraget.

I ett annat rättsfall, RÅ 78 1:5, yrkade en skattskyldig, som påförts skattetillägg vid avvikelse på grund av brister i lämnad deklaration, att skattetillägget skulle undanröjas. Taxeringen hade vunnit laga kraft när den skattskyldige i mål om skattetillägget visade att den lämnade deklarationen var riktig. RR ansåg, på formella grunder, att skattetillägg skulle påföras enligt 116 a § andra stycket TL i dess lydelse vid taxeringen.

I detta sammanhang bör även uppmärksammas att HD i mål som avser deklarationsbrott vid beräkning av undandragen skatt tar hänsyn till en i och för sig godtagbar invändning från den skattskyldiges sida. En redogörelse för denna praxis lämnas i avsnittet 8.1.3.

Utredningen anser att denna praxis i skattebrottmål bör tillämpas även i fråga om skattetillägg. Den utvidgade kvittningsrätten vid beräkning av nettointäkt bör därvid beaktas. Det bör emellertid understrykas att det föreslagna endast avser nedsättning av det sanktionsgrundande beloppet; invändning som tar sikte på annat inom taxeringen bör inte kunna prövas i skattetilläggsmålet när taxeringen inte är föremål för bedömning.

Den skisserade regeln har kommit till uttryck i 33 § andra stycket lagförslaget.

Beräkning av skattetillägg vid tillämpning av 80/85-procentregeln

Gällande ordning

För fysisk person eller dödsbo kan det sammanlagda beloppet av statliga och kommunala skatter ibland bli högre än själva inkomsten. Bestämmelser om begränsning av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt har därför införts. Bestämmelserna finns i lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall.

Begränsning enligt lagen får ske endast för fysisk person som har varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret och för oskiftat dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här.

Vid beräkning av skattebegränsningen fastställs ett spärrbelopp som beräknas på summan av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst vid den statliga taxeringen, egenavgifterna till socialförsäkringen samt medgivet särskilt investeringsavdrag. Spärrbeloppet utgör 80 % av det på detta sätt beräknade beloppet till den del detta inte överstiger 200 000 kr. och 85 % av överskjutande belopp. Fr. o. m. 1981 års taxering gäller att gränsen skall vara 30 basenheter (174 000 kr. för år 1980). I fråga om inkomstdelen därutöver är gränsen alltjämt 85 % (se prop. 1979/80:58 s. 62).

Spärrbeloppet jämförs med summan av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt, allmän kommunalskatt, egenavgifter som beräknats på grund av taxeringen samt sjömansskatt. Om denna summa blir högre än spärrbeloppet, nedsätts den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten. Förmögenhetsskatten får vid beräkning av skattebegränsningen dock inte bli lägre än skatten på 50 % av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet, i förekommande fall av den för föräldrar och barn gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenheten.

Skattereduktion och avräkning av utländsk skatt sker sedan skattebegränsningen har skett. För sammanlevande makar och med dem jämställda skattskyldiga görs skattebegränsningen med hänsyn till deras sammanlagda skattebelopp.

I första hand skall nedsättning ske av den statliga förmögenhetsskatten, om inte det kan antas vara förmånligare för den skattskyldige att den statliga inkomstskatten sätts ned i första hand.

Bestämmelsen om ordningen för skattenedsättningen infördes efter förslag i prop. 1970:71. Departementschefen gjorde följande uttalande.

I den särskilda författningen bör regleras även den inbördes ordning i vilken nedsättning får ske av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Med hänsyn till att det är förmögenhetsbeskattningen som kan sägas framkalla behovet av en begränsningsregel bör enligt min mening begränsningen i första hand avse förmögenhetsskatten. Detta kan vara av betydelse t. ex. i det förut berörda fallet då den skattskyldige enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt att från svensk inkomstskatt avräkna utländsk skatt. Om reduktionen enligt begränsningsregeln i första hand sker på den statliga inkomstskatten, kan detta inverka ogynnsamt på den skattskyldiges möjligheter att utnyttja sin rätt att avräkna den utländska skatten, men om rätten till avräkning för utländsk skatt avser förmögenhetsskatt bör det omvända gälla, så att reduktionen enligt begränsningsregeln i första hand avser statlig inkomstskatt. Bestämmelserna bör alltså utformas så att utrymme ges för en sådan tillämpning som är fördelaktigast för den skattskyldige.

RSV har i anvisningar (RSV D 1980:13) till ledning för tillämpningen av lagen om begränsning av skatt i vissa fall uttalat följande.

Som framgår av punkt 2 kan fr. o. m. 1981 års taxering endast statlig förmögenhetsskatt och statlig inkomstskatt nedsättas genom begränsningsregeln. Om skattebeloppet (se punkt 5) är högre än spärrbeloppet (se punkt 4) nedsätts i första hand förmögenhetsskatten med skillnadsbeloppet. För-

mögenhetsskatten får genom nedsättningen inte bli lägre än skatten på 50 % av den beskattningsbara förmögenheten. Den statliga inkomstskatten nedsätts med resterande del av skillnadsbeloppet och får nedsättas helt. Om det kan antas vara förmånligare för den skattskyldige nedsätts i stället den statliga inkomstskatten i första hand och förmögenhetsskatten i andra hand.

Efter det att nedsättning har gjorts enligt föregående stycke görs skattenedsättning enligt punkt 5 sista stycket (avräkning av utländsk skatt, sparskattereduktion, skattereduktion och särskild skattereduktion).

Anvisningarna tillämpas i praktiken så, att förmögenhetsskatten sätts ned i första hand. Det får ankomma på den skattskyldige att själv avgöra om annan ordning kan vara till fördel för honom. Den skattskyldige har således valfrihet. Om han vill ha en annan ordning för avräkningen är myndigheten skyldig att tillgodose detta önskemål.

Denna valfrihet kan den skattskyldige utnyttja så att avräkningen i första hand sker från skatt som har höjts och medfört påföring av skattetillägg. Tillägget blir då mindre eller faller helt bort. Möjligheten att välja ordning för nedsättning kan den skattskyldige alltså utnyttja för att undvika effekten av beslut om skattetillägg eller få effekten begränsad.

Framförda synpunkter

RSV har i en promemoria till budgetdepartementet fört fram vissa synpunkter på det förhållandet att den skattskyldige genom att begära en annan ordning för begränsning av skatten än den vanliga helt kan undvika skattetillägg eller få ett sådant nedsatt. RSV anser att detta inte kan ha varit lagstiftarens mening och uttalar att lagen bör ändras så att nedsättning i första hand bör avse den statliga inkomstskatten endast om särskilda skäl föreligger. Det bör enligt promemorian ankomma på RSV att meddela anvisningar om vad som avses med särskilda skäl.

Utredningen

I det föregående har utredningen föreslagit vissa bestämmelser som syftar till att skattskyldigs valfrihet i fråga om avdrag inte skall kunna användas för att förta skattetillägg den effekt som är syftet med denna sanktion. Som framgått kan gällande regler om avräkning av nedsättningsbelopp enligt 80/85-procentregeln få samma resultat vad avser beslutat tillägg som den nämnda valfriheten i fråga om avdrag. En ändring av dessa bestämmelser är därför enligt utredningens mening påkallad.

Den av RSV föreslagna lösningen synes inte på ett tillräckligt tydligt sätt vara ägnad att bota det påtalade missförhållandet. Även i andra avseenden är den av RSV föreslagna ordningen enligt utredningens mening mindre lämplig. En bestämmelse som reglerar den berörda situationen bör återfinnas bland sanktionsreglerna.

Hur en regel som tillgodoser det angivna syftet bör utformas kan diskuteras. Det kan särskilt ifrågasättas, om den som enligt gällande regler har viss valfrihet när det gäller ordningen för nedsättning av skatt enligt 80/85-procentregeln skall fråntas denna valfrihet på grund av att han har påförts skattetillägg.

Utredningen anser att den skattskyldiges nämnda valfrihet vid begränsningen av skatt eller avgifter bör bibehållas även när skattetillägg har påförts men att valfriheten inte får inverka vid debitering av tillägget. Så blir fallet om en särskild ordning för skattenedsättningen bestäms vid sådan debitering, i viss analogi med vad utredningen föreslagit beträffande beräkning av tilläggsunderlag när förlustavdrag och vissa andra avdrag har medgetts kvittningsvis.

Önskemålet att den skattskyldiges valfrighet inte får inverka på storleken av skattetillägg kunde fullt ut tillgodoses genom en regel att, när skattskyldig har påförts skattetillägg och begränsningsregeln skall tillämpas, i första hand den skatt sätts ned som skattetillägget inte avser. En sådan ordning skulle emellertid medföra ganska stora besvärligheter för myndigheterna genom att ett helt nytt sätt för avräkningen blev gällande för några speciella fall. Utredningen vill därför förorda en annan lösning, nämligen att huvudregeln för avräkningen alltid skall iakttas vid debitering av skattetillägg. Detta innebär att nedsättningen i första hand räknas av från förmögenhetsskatten vilket kan innebära en viss fördel för den skattskyldige om skattetillägget avser denna skatt. Denna fördel är dock begränsad genom gällande regel att förmögenhetsskatten inte får sättas ned till lägre belopp än 50 % av den förmögenhetsskatt som skulle ha påförts om 80/85-procentregeln inte varit tillämplig.

Utredningens förslag innebär alltså, att den skattskyldiges valfrihet bibehålls vid tillämpning av den nämnda regeln när skatt eller avgift skall beräknas. Valfriheten är däremot utan betydelse när storleken av påfört skattetillägg skall bestämmas.

Den föreslagna regeln, som det tillkommer LSM att tillämpa, har fått sin plats i 49 § lagförslaget.

Minimibelopp för skattetillägg

F. n. gäller enligt 116 r § TL att särskild avgift eller det sammanlagda beloppet av vid en och samma taxering utgående avgifter, som inte uppgår till 100 kr., inte påförs. Med "en och samma taxering" torde avses inkomst- och förmögenhetstaxeringen samma år i en och samma kommun.

Den gällande regeln medför att uttag av endera avgiften blir beroende av den andra avgiftens storlek. Om t. ex. den ena avgiften är 50 kr. och den andra 49 kr. tas bägge avgifterna ut om den ena höjs med en krona. På motsvarande sätt kan båda avgifterna falla bort om den ena avgiften sänks. Bestämmelsen innebär alltså ett visst administrativt besvär med omdebitering vid taxeringsändringar eller när en avgift efterges. Det skall påpekas att regeln om eftergift av ringa belopp vid skattetillägg begränsar detta besvär.

Något annorlunda ställer sig saken om, såsom utredningen har föreslagit, beslutad förseningsavgift alltid påförs med minst 100 kr. Detta medför att det gällande minsta belopp som skall tas ut inte bör höjas, eftersom detta skulle innebära ett med hänsyn till förslagets utformning oberättigat bortfall av förseningsavgifter. Om minimibeloppet förblir 100 kr. kommer en skattskyldig, som har påförts förseningsavgift, också alltid att påföras skattetillägg även om tillägget endast är en krona. Givetvis kvarstod då också det antydda

besväret med omdebitering av båda avgifterna när endera avgiften ändrades.

Enligt utredningens förslag skall TN och skattedomstolarna ange förseningsavgift i krontal, medan LSM liksom hittills skall debitera tilläggen. Det framstår som klart – och inte enbart mot denna bakgrund – att systemet skulle vinna i enkelhet om minsta belopp för debitering gällde för enbart skattetillägg. För en sådan ordning kan också åberopas, att de olika sanktionernas särskilda funktioner därigenom blir tydligare markerade. Även rättvisesynpunkter talar i viss mån härför. Utredningen anser därför att minimibelopp för påföring av sanktion bör gälla endast skattetillägg.

Utredningen har övervägt möjligheten att komma till rätta med ett annat problem som redan nu föreligger, nämligen att LSM och enligt förslaget TN vid beslut om skattetillägg inte alltid kan veta om beslutet kommer att medföra något uttag av sanktion med hänsyn till regeln om minimibelopp. LSM torde i princip ha större möjlighet än TN att beräkna tilläggets storlek före debiteringen och sålunda avgöra om minimibeloppet föreligger. En väg att lösa denna fråga kunde vara att knyta an minimibeloppet för skattetillägg till storleken av t. ex. sanktionsgrundande belopp så att skattetillägg alltid skulle tas ut med ett minsta belopp om det sanktionsgrundande beloppet översteg den obligatoriska beloppsgränsen för eftergift när beloppet är ringa, dvs. f. n. 1 000 kr. vid inkomsttaxeringen och 20 000 kr. vid förmögenhetstaxeringen. Om det sanktionsgrundande beloppet vore högre, skulle alltså alltid ett minimibelopp för skattetillägg debiteras. Utredningen har emellertid funnit, att detta skulle medföra orimligt höga skattetillägg i de lägsta inkomstskikten, även om minimibeloppet sätts så lågt som 25 kr. En fysisk person, som redovisar 0 kr. taxerad inkomst i stället för 6 000 kr., debiteras t. ex. inte någon inkomstskatt i hemortskommunen. Särskild beräkningsgrund för dessa och liknande fall skulle komplicera systemet. Utredningen lägger därför inte fram något förslag i förevarande hänseende. Det berörda problemet kan väsentligt minskas om RSV utfärdar tabeller till ledning vid avgörande av frågan när ett skattetillägg kommer att uppgå till det minimibelopp som skall tas ut.

Utredningen föreslår att detta belopp bestäms till 50 kr. Den föreslagna regeln finns i 50 § lagförslaget.

3.3.13 *Förseningsavgift vid deklarationsförsummelse*

Inledning

Gällande bestämmelser om förseningsavgift framgår av avsnittet 3.1.7. Här skall endast erinras om huvuddragen i bestämmelserna.

Förseningsavgift påförs skattskyldig som har underlåtit att avge deklaration eller har gett in denna för sent. Sanktionen är differentierad i s. k. enkel och dubbel förseningsavgift.

Enkel förseningsavgift påförs om självdeklaration, som skall avges utan anmaning, inte alls har kommit in eller har lämnats först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. TL föreskrivna tiden. Avgiften utgör för alla skattskyldiga med undantag för aktiebolag 1 % av den högsta beskattningsbara inkomsten vid taxeringen av inkomst i kommunen samt 3/10 % av den fastställda skattepliktiga förmögenheten, mins-

kad med det skattefria belopp som tillkommer den skattskyldige vid förmögenhetstaxeringen. Sanktionen är maximerad till 300 kr. för en skattskyldig vid en och samma taxering. Aktiebolag påförs enkel förseningsavgift med fast belopp, som uppgår till 500 kr.

Dubbel förseningsavgift påförs om skattskyldig trots anmaning inte har lämnat självdeklaration inom föreskriven tid. Avgiften är dubbelt så stor som enkel avgift skulle ha varit i det enskilda fallet men utgör minst 100 kr. för annan skattskyldig än aktiebolag. Det sistnämnda gäller alltså även den som är skyldig att lämna deklaration endast efter anmaning.

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

Som framgått av avsnittet 3.2.3 uppgick antalet skattskyldiga som enligt debiteringslängderna för taxeringsåren 1972-1979 hade påförts förseningsavgift till resp. 28 554, 33 645, 34 020, 38 145, 35 633, 35 925, 39 624 och 20 967. Enligt utredningens rundfrågning till LSM om de förseningsavgifter som de ifrågavarande taxeringsåren hade påförts fysisk person var resp. år 71,8, 71,4, 74,1 och 89,7 % enkel avgift. Motsvarande siffror för juridisk person var 78,0, 78,4, 74,0 och 89,8 %.

De nu angivna bestämmelserna om förseningsavgift har inte berörts av reformen beträffande särskild avgift enligt prop. 1977/78:136.

Framförda synpunkter

Som har framgått av det föregående har utredningen under 1979 genom en enkätundersökning som riktade sig till samtliga LST inhämtat synpunkter i frågan huruvida förseningsavgiften i sin nuvarande utformning kan anses fylla sin funktion samt på behovet av de ändringar av gällande bestämmeler som anses motiverade. LST har infordrat yttranden från sina LSM.

Verkningarna av förseningsavgiften

Enkätmyndigheterna anser allmänt att förseningsavgiften fyller sin funktion. Deklarationerna kommer numera in i rätt tid i långt större utsträckning än före införandet av avgiften. Antalet ansökningar om anstånd med att avge deklaration har också ökat.

Flera LST konstaterar att antalet påförda förseningsavgifter inom dess verksamhetsområde efter hand har minskat. Denna nedgång kan enligt dessa enkätmyndigheter ses som ett uttryck för avgiftens preventiva effekt. Även andra faktorer har bidragit till minskningen, framhålls det, såsom användningen av förtryckta deklarationsblanketter och det förhållandet att många skattskyldiga har gått över till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder och då anlitat bokföringsbyråer för upprättande av självdeklaration.

Några enkätmyndigheter framhåller att förseningsavgiften i sin nuvarande utformning bygger på enkla och schablonartade regler, vilka är lätta att tillämpa. Dessa karakteristika för avgiften bör enligt dessa enkätmyndigheter bibehållas vid en reform av sanktionssystemet.

Beräkningsgrund och sanktionsnivåer för förseningsavgiften

Det stora flertalet av enkätmyndigheterna föreslår att den nu gällande beräkningsgrunden för förseningsavgift för annan skattskyldig än aktiebolag slopas och att avgiften i stället påförs med fasta belopp. En myndighet framför det förslaget att avgiften för skattskyldig som nu avses skall beräknas på den sammanräknade inkomsten i stället för beskattningsbar inkomst och göras oberoende av skattepliktig förmögenhet. Myndigheterna anser allmänt att de nuvarande sanktionsnivåerna är för låga. Flera enkätmyndigheter föreslår att avgiftens storlek differentieras efter förseningens längd och att reaktionen skärps vid upprepad deklarationsförsummelse.

De skäl som åberopas till stöd för förslaget att fasta belopp bör införas kan sammanfattas sålunda. Förseningsavgiften är en sanktion för en försummelse av ordningsmässig karaktär. Avgiften bör därför – liksom är fallet inom andra rättsområden vid överträdelse av bestämmelser av samma art (jfr parkeringsboten) – inte differentieras med hänsyn till gärningsmannens ekonomiska förhållanden utan till försummelsens art och grovhet. Ett system med fasta avgifter vid deklarationsförsummelser innebär att likformighet skulle uppnås mellan olika beskattningsområden. Detta skulle öka förståelsen för sanktionssystemet hos dem som är skattskyldiga för flera skatte- och avgiftsslag. Förseningsavgiften skulle bli lätt att beräkna och kunna anpassas till förekommande datasystem inom skatteförvaltningen på ett smidigare sätt än f. n. Någon omräkning av avgiften i det fall taxeringen ändras skulle inte heller bli aktuell. De sistnämnda synpunkterna gör sig särskilt starkt gällande inför den förestående överflyttningen till TN av rätten att besluta om särskild avgift. Slutligen framhålls det att ett system med fasta avgifter skulle till skillnad från nuvarande ordning få effekt i fråga om de skattskyldiga som har låg beskattningsbar inkomst, t. ex. till följd av stora underskottsavdrag eller låg skattepliktig förmögenhet.

Den situation som avses i den sistnämnda synpunkten utgör också ett avgörande motiv för förslaget att förseningsavgift för annan skattskyldig än aktiebolag skall beräknas på sammanräknad inkomst i stället för på beskattningsbar inkomst. Härigenom skulle ju de skattskyldiga som har stora underskottsavdrag från sanktionssynpunkt inte bli bättre ställda än de som saknar sådant avdrag. För förslaget att förseningsavgiften skall tas ut utan hänsyn till skattepliktig förmögenhet åberopas främst förenklingsskäl och därmed sammanhängande administrativa fördelar men även att den avsedda beräkningsgrunden saknar praktisk betydelse.

Som påpekats anses allmänt att de nuvarande sanktionsnivåerna för förseningsavgiften är för låga. Denna uppfattning har såväl de enkätmyndigheter som föreslår ett system med fasta avgifter som de som inte förespråkar någon ändring av nuvarande ordning i detta hänseende. De angivna skälen för en höjning av förseningsavgiften är i huvudsak följande. Avgiften måste vara kännbar för att den skall vara ett verksamt påtryckningsmedel mot dem som inte fullgör sin deklarationsskyldighet inom föreskriven tid. I de fall denna skyldighet åsidosätts försämras taxeringsmyndigheternas möjlighet att utföra ett effektivt granskning- och utredningsarbete. De skattskyldiga som på nu avsett sätt brister i sin uppgiftsskyldighet kommer därigenom i ett oförtjänt bättre läge än de som iakttar sina åligganden. De

nuvarande sanktionsnivåerna för förseningsavgiften har tillämpats alltsedan dess tillkomst 1972. Under denna tid har penningvärdet avsevärt försämrats.

Det fåtal enkätmyndigheter som anser de nuvarande sanktionsnivåerna väl avvägda anför i huvudsak följande skäl, vilka nästan uteslutande tar sikte på storleken av s. k. enkel avgift. Det är tveksamt, framhålls det, om en höjning av förseningsavgiften kommer att ha någon mera påtaglig effekt i fråga om antalet i rätt tid inkomna deklarationer. En höjning skulle dessutom innebära en alltför hård reaktion mot de skattskyldiga som har gett in sin deklaration endast några dagar för sent. Mot den av många hävdade meningen att penningvärdets försämring sedan avgiften infördes 1972 motiverar att denna höjs invänds att avgiften skall betalas av disponibel inkomst och standard samt att reallönen inte har stigit i samma takt som inflationen.

Synpunkterna på vilka sanktionsnivåer som skulle vara lämpliga är olika i de fall dessa nivåer är avsedda att tillämpas i ett system med fasta avgifter eller i det system som f. n. gäller. I ett system med fasta avgifter går nästan samtliga förslag ut på att enkel förseningsavgift skall tas ut med 300 kr. och dubbel således med 600 kr. Åtskilliga enkätmyndigheter som förespråkar ett system av nu avsett slag lämnar emellertid inte konkreta förslag till reaktionsnivåer.

I fråga om storleken av förseningsavgift som är avsedd att beräknas på samma sätt som f. n. är det vanligaste förslaget att det föreskrivna maximibeloppet bör höjas, för enkel avgift till 500 kr. och för dubbel till 1 000 kr. Vidare föreslår flera enkätmyndigheter att förseningsavgift, oberoende av storleken av inkomst och/eller förmögenhet, inte får underskrida 100 kr.

Förslagen till lämpliga sanktionsnivåer för sådan förseningsavgift som skall tillämpas i fråga om aktiebolag varierar för enkel avgift mellan 750 kr. och 1 000 kr. med motsvarande variationer för dubbel avgift.

De fall där den skattskyldiges underlåtenhet att lämna deklaration drar ut på tiden bör enligt förslag från flera enkätmyndigheter – som framgått av det föregående – automatiskt föranleda en strängare reaktion än ordinära deklarationsförsummelser. De negativa verkningarna på taxeringsmyndigheternas möjligheter att utföra effektivt granskning- och utredningsarbete blir, framhålls det, större ju längre förseningen är. För påföring av dubbel förseningsavgift krävs att anmaning att lämna deklaration skall ha delgetts den skattskyldige. Anmaningsförfarandet är förhållandevis omständligt och kan lätt saboteras av den skattskyldige. Förhöjd avgift bör därför enligt dessa enkätmyndigheter tas ut om förseningen räcker viss tid. Med en sådan ordning skulle behovet av att tillgripa det omständliga anmaningsförfarandet minska. Några mer konkreta förslag till lämplig sanktionsnivå i nu avsedda fall lämnas inte. Även de skattskyldiga som år efter år åsidosätter sin skyldighet att i rätt tid avge deklaration förtjänar – enligt i stort sett samma enkätmyndigheter som föreslår att förseningsavgiften differentieras efter förseningens längd – en strängare reaktion än den som annars skulle ha utgått.

Delgivningskravet i anmaningsfall som förutsättning för påföring av dubbel förseningsavgift

Ett antal enkätmyndigheter föreslår att det för påföring av dubbel förseningsavgift uppställda kravet på att anmaning att avge deklaration skall ha delgetts den skattskyldige slopas och ersätts med en föreskrift om att anmaning skall ha sänts ut till honom.

De angivna skälen för detta förslag är dels desamma som har åberopats för förslaget att förhöjd förseningsavgift automatiskt skall utgå när förseningen överstiger viss tid, dels följande. De skattskyldiga som underlåter att lösa ut anmaningsförsändelsen kommer i ett oförtjänt bättre läge än de som löser ut den. Kravet på delgivning av anmaningen förorsakar ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna. Antalet anmaningsfall i riket uppskattar en enkätmyndighet till ca 20 000 om året. Ett slopande av delgivningskravet skulle innebära en förenkling och stämma väl överens med intentionerna i RS-projektet i fråga om utsändande av beslut m. m.

Beträffande frågan om det för påföring av dubbel förseningsavgift skall fordras att anmaningsförsändelsen skall ha sänts ut i rekommenderad försändelse är åsikterna delade.

Den administrativa sanktionen vid deklarationsförsummelse i vissa utländska rättssystem

Den följande redogörelsen för den administrativa sanktionen vid deklarationsförsummelse avser rättssystemen i Finland, Norge, Danmark, förbundsrepubliken Tyskland och Österrike. Vissa uppgifter om motsvarande sanktion i England, Frankrike, Kanada och USA finns i utredningens föregående betänkande (SOU 1977:6 s. 119, 121–122, 128 resp. 130).

I Finland får inom såväl direkt som indirekt beskattning skatteförhöjning med högst 20 % påföras skattskyldig, som utan giltig orsak har underlåtit att inom rätt tid lämna in skattedeklaration eller annan föreskriven uppgift eller handling. Har han även efter det att han bevisligen erhållit stadgad anmaning utan giltigt hinder helt eller delvis underlåtit att fullgöra sin uppgiftsskyldighet får skatten höjas med ytterligare högst 20 %.

Enligt skattestyrelsens anvisningar för den direkta beskattningen 1977 varierar reaktionens stränghet efter bl. a. förseningens längd enligt följande.

1–5 dagar 1 % sammanlagt 20 mk och 150 ören
6–15 dagar 2–5 % sammanlagt 50 mk och 350 ören
över 15 dagar 6–10 % sammanlagt 200 mk och 1 400 ören

Skattedeklaration avges först efter anmaning högst 15 %.
Skattedeklaration avges inte ens efter anmaning högst 30 %.

Sanktionssystemet mot överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna har varit föremål för översyn av den s. k. skattebrottskommissionen som har föreslagit en reform av gällande lagstiftning.

En ny sanktion benämnd förseningsavgift föreslås påföras skattskyldig som utan giltig orsak har lämnat skattedeklaration eller annan stadgad uppgift eller handling efter stadgad tid. Avgiften skall enligt förslaget vara minst 20 och högst 1 000 mark. Har handling av nu avsett slag lämnats först efter anmaning skall dubbel avgift tas ut.

Skatteförhöjning skall enligt förslaget påföras skattskyldig som trots att han erhållit stadgad anmaning utan giltigt hinder helt eller delvis har underlåtit att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skatteförhöjningen skall i sådant fall tas ut efter högst 30 %.

I Norge får inom direkt beskattning fastställd förmögenhet eller inkomst höjas med högst 10 % (procenttillegg) för skattskyldig som inte har avgett deklaration inom föreskriven tid. Har han försummat sin deklarationsskyldighet också under föregående beskattningsår får tillägg påföras med 20 %.

Till ledning för rättstillämpningen har riksskattestyret i skrivelse den 22 april 1975, nr 535, meddelat bl. a. 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 sådant fall tillställs den skattskyldige en varning, vari han erinras om följderna av att försummelsen upprepas. Har denne däremot tidigare gjort sig skyldig till deklarationsförsummelse påförs han – i stället för varning – tillegg med 1 % av den fastställda förmögenheten eller inkomsten. Kommer deklarationen in därefter men inom en månad efter den nu angivna fristen, beräknas tillegg efter samma procentsats och i annat fall med 3–10 %.

Vid upprepad försummelse bestäms tilleggets storlek med hänsyn till de nu angivna tidsfristerna. Tillegget varierar mellan 5, 10 och 20 %. Åsidosätter den skattskyldige helt sin deklarationsskyldighet används maximiprocentsatsen.

Inom mervärdebeskattningen får utgående avgift för avgiftsperiod höjas med minst 50 kr. eller med högst 3 % av skattebeloppet, om deklaration inte har kommit in i rätt tid. Tillegget får dock inte överstiga 1 000 kr. Liknande bestämmelser finns i fråga om omsättningsavgiften.

Bestämmelserna om tilleggsskatt föreslås ändrade i Ot prop. 29 (1978–1979) Om ligningslov og endringer i andre lover enligt följande.

Förseningsavgift (försinkelseavgift) skall inom direkt beskattning påföras vid deklarationsförsummelse och tas ut efter.

a. 1 o/oo av nettoförmögenheten och 2 o/oo av nettointäkten när förseningen inte överstiger en månad,
b. 1 % av nettointäkten när förseningen överstiger en månad, och
c. 2 % av nettointäkten när avlämnandet sker efter utgången av maj månad taxeringsåret.

Förseningsavgiften får inte sättas lägre än 100 kr. Överstiger förseningen inte en månad får avgiften inte överskrida 5 000 kr.

I Danmark får den skatt som annars skulle ha utgått för skattskyldig höjas med 2 % om denne inte har lämnat deklaration inom föreskriven tid och förseningen inte överstiger tio dagar. Överskrids fristen med en dag sker inte någon höjning. Uppgår förseningen till mer än tio dagar får skatten höjas med 5 %, dock till högst 2 000 kr. för vardera inkomst- och förmögenhetsskatten.

Inom mervärdebeskattningen får vid deklarationsförsummelse den skatt som annars skulle ha påförts för redovisningsperioden höjas med 1 %, dock skall höjningen vara minst 100 kr. och högst 500 kr.

I förbundsrepubliken Tyskland och Österrike får förseningstillägg (Verspätungszuschlag) påföras den som inte i rätt tid har fullgjort sin dekla-

rationsskyldighet. Tillägget får inte överstiga 10 % av den fastställda skatten och i västtysk rätt högst uppgå till 10 000 DM. Sanktionens storlek fastställs med hänsyn till förseningens längd, storleken av ifrågavarande skattebelopp, den fördel den uppgiftsskyldige har kunnat åtnjuta på grund av deklarationsförsummelsen, hans subjektiva skuld och ekonomiska förhållanden. Framstår underlåtenheten som ursäktlig utgår inte något tillägg.

Utredningen

Den nuvarande beräkningsgrunden för förseningsavgiften föreslogs av skattestrafflagutredningen (SOU 1969:42 s. 143 och 144), vars förslag emellertid inte innehöll någon bestämmelse om maximibelopp för avgiftens st lek. Till stöd för förslaget anfördes att reaktionen därigenom i viss mån sk ıle komma att differentieras efter den skattskyldiges skatteförmåga. Vid remissbehandlingen kritiserades förslaget från synpunkten att avgiften skulle ge en onyanserad och många gånger hård reaktion som inte stod i rimlig relation till förseelsens art (prop. 1971:10 s. 210). Departementschefen delade uppfattningen att reaktionen i vissa fall skulle kunna bli för sträng med hänsyn till att avgiften skulle vara en sanktion för en försummelse av ordningsförseelsekaraktär och föreslog att avgiften maximerades till 300 kr. (prop:n s. 211). I övrigt godtogs den föreslagna beräkningsgrunden (prop:n s. 212). Vad nu har sagts avser annan skattskyldig än aktiebolag.

Beräkningsgrunden för förseningsavgift för annan skattskyldig än aktiebolag har sålunda betingats av önskemålet att tillgodose den skattskyldiges befogade intresse av en rimlig och nyanserad sanktion genom att denna är relaterad till ett visst – om än grovt – mått av hans skatteförmåga. Den kan i viss bemärkelse – om än i begränsad utsträckning med hänsyn till föreskrivet maximibelopp för avgiften – även anses ge nyanserat uttryck för graden av det allmännas intresse av att få in deklaration från den skattskyldige. Detta får i de allra flesta fall anses öka ju större beskattningsbar inkomst och fastställd skattepliktig förmögenhet som kan påräknas i det enskilda fallet. I detta sammanhang bör även framhållas att samma beräkningsgrund tillämpas beträffande motsvarande sanktion i de utländska rättssystem, som redovisats i detta betänkande, och där även för andra skattskyldiga än de nu avsedda. Utredningen anser att statsmakternas nyss återgivna ställningstagande i grunden fortfarande är väl befogat, men att den avsedda beräkningsgrunden för avgiften ger ett onödigt varierat uttryck för reaktionen i det enskilda fallet. Avgiften måste räknas om även vid obetydlig taxeringsändring. En del av besväret med detta kan undvikas genom viss förenkling av beräkningsgrunden.

Enligt utredningen bör avgiften påföras med fast belopp inom vissa intervaller av beskattningsbar inkomst eller förmögenhet. Ett sådant system bör utformas så att inte någon undgår förseningsavgift i fall av deklarationsförsummelse, bortsett från fall där avgiften efterges. Med en sådan ordning skulle åtskilligt av den kritik som har kommit fram i enkätundersökningen tillgodoses.

Differentiering av avgiftens storlek efter förseningens längd eller alternativt slopande av delgivningskravet i anmaningsfall som förutsättning för påföring av dubbel avgift samt strängare reaktion vid upprepad deklara-

tionsförsummelse har förespråkats av flera enkätmyndigheter i utredningens rundfrågning. Ju längre förseningen är desto sämre blir taxeringsmyndigheternas möjligheter att bedriva effektiv granskning- och utredningsarbete, framhålls det. För påföring av dubbel förseningsavgift krävs att anmaning att lämna deklaration skall ha delgetts den skattskyldige. Det har påpekats att anmaningsförfarandet är förhållandevis omständligt och lätt kan saboteras av den skattskyldige.

Utredningen finner förslaget att förseningsavgiftens storlek bör differentieras efter förseningens längd vara beaktansvärt. Tillgänglig statistik visar att av det totala antalet avgifter som taxeringsåren 1975, 1976 och 1978 hade påförts fysisk person utgjorde något mer än 25 % dubbla avgifter och beträffande juridisk person ca 20 %. Motsvarande siffror för taxeringsåret 1979 är dock lägre. Även om man med ledning av dessa uppgifter inte kan uttala sig mer preciserat om hur deklarationsförsummelserna fördelar sig efter förseningens längd är det enligt utredningens mening dock berättigat att utgå ifrån att antalet fall, där förseningen är betydande, är stort. Det ligger i sakens natur – som också framhållits i enkätsvaren – att taxeringsmyndigheternas möjligheter att bedriva ett effektivt granskningsarbete i dessa fall därigenom försämras.

En differentiering av avgiftens storlek efter förseningens längd ger med all säkerhet ett ökat eftertryck åt deklarationsskyldigheten. Med detta får en skattskyldig, som har försuttit deklarationsfristen, intresse av att snabbt ge in deklaration för att undgå högre avgift. En sådan differentering skulle på ett automatiskt och konkret sätt markera deklarationsförsummelsens svårighetsgrad. Det kan framhållas, att motsvarande sanktion i de utländska rättssystem, som utredningen berört i detta betänkande, på grund av uttryckliga lagregler eller centralt utfärdade anvisningar är differentierad efter förseningens längd, i en del länder t. o. m. efter flera tidsfrister. Genom en nu avsedd differentiering av förseningsavgiften skulle åtskilliga administrativa besvär undvikas, särskilt arbetet med deklarationsanmaningar. Tillämpningen av en sådan ordning skulle kunna bygga på objektiva och lätt konstaterbara kritierier och bli enkel att hantera. Av nu anförda skäl lägger utredningen fram förslag som differentierar avgiftens storlek även efter förseningens längd.

Den frågan uppkommer då om avgiften skall differentieras i ett eller flera steg. Som påpekats i det föregående förekommer i vissa utländska administrativa sanktionssystem en stegvis upptrappning av reaktionen alltefter-som underlåtenheten att avge deklaration varar längre tid. Utredningen anser för sin del att det är fullt tillräckligt med höjning av avgiften i ett steg.

Den tidsfrist efter vilken förseningsavgiften automatiskt skall höjas bör bestämmas med hänsyn till det antal försummelser det är fråga om, myndigheternas arbetsbelastning i övrigt, gången av taxeringsarbetet och taxeringsperiodens längd eller med andra ord bestämmas så att förhöjningen av avgiften verkar till att deklarationen trots förseningen skall kunna underkastas tillräcklig granskning. En annan omständighet som måste beaktas i detta sammanhang är att myndigheterna bör ha rimlig tid på sig att i de fall den nu avsedda tidsfristen försittes kunna tillgripa anmaningsförfarandet för att därigenom ge ett accentuerat eftertryck åt kravet på att deklaration ges in. Av nu anförda skäl anser utredningen att den lämpliga

tidrymden efter vilken förseningsavgift skall utgå med förhöjt belopp bör vara två månader från den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats.

Den nu skisserade differentieringen av avgiftens storlek efter förseningens längd skulle undanröja åtskilliga av de påtalade olägenheter som har föranlett enkätmyndigheternas förslag att delgivningskravet i anmaningsfallen skall slopas. Anmaning fyller en stor funktion genom att den för den skattskyldige stryker under allvaret i det allmännas krav på att deklaration ges in och utgör med all säkerhet från psykologisk synpunkt ett viktigt påtryckningsmedel vid utebliven deklaration redan under pågående taxeringsarbete. Det som motiverar en strängare reaktion i de nu avsedda fallen är vederbörandes tredska att efterkomma anmaningen. Myndigheternas visshet om att den skattskyldige verkligen har fått del av anmaningen är därför av väsentlig betydelse. Att det för påföring av skattetillägg vid skönstaxering har ansetts tillräckligt att anmaning har sänts ut har sin grund i att denna sanktion skall verka som ett vite som undanröjs eller sätts ned om deklarationsskyldigheten fullgörs inom vissa frister. Någon motsvarande ordning är inte avsedd att gälla i fråga om förseningsavgift. Utredningen anser därför att delgivningskravet i anmaningsfallen bör bibehållas.

Enkätmyndigheternas förslag att förseningsavgiften bör vara större än vad som annars skulle ha utgått i fråga om de skattskyldiga som år från år försummar sin deklarationsskyldighet har visst fog för sig. En liknande ordning förekommer redan inom indirekt beskattning. Även i vissa av de utländska rättsystem utredningen har studerat i detta betänkande, t. ex. i Norge, förbundsrepubliken Tyskland och Österrike, kan hänsyn tas till denna omständighet då sanktionens storlek bestäms.

Ett bärande motiv för en strängare reaktion i de nu avsedda fallen är att de upprepade deklarationsförsummelserna kan ses som ett uttryck för den skattskyldiges bristande vilja att rätta sig efter gällande föreskrifter. En sådan presumtion kan försvaras inom indirekt beskattning där deklarationsfristerna i flertalet fall är korta och de skattskyldiga på grund av sin verksamhet och förhållanden i övrigt i allmänhet får antas ha särskilda förutsättningar att fullgöra sina åligganden i hithörande hänseende. Samma presumtion kan knappast upprätthållas allmänt sett inom direkt beskattning.

I sammanhanget bör också framhållas att den som åsidosätter sin deklarationsskyldighet år från år normalt ådrar sig sanktion för varje försummelse. Kommer han överhuvud taget inte in med deklaration påförs skattetillägg. I vissa fall kan även åtal väckas för passivt skattebedrägeri.

Den diskuterade ordningen förutsätter ett registreringsförfarande som liksom prövning av frågan om högre avgift skulle medföra administrativa besvär. Med all sannolikhet skulle det uppkomma åtskilliga för det allmänna föga meningsfulla ärenden och mål där den skattskyldige vid prövningen av frågan om den högre avgiften skulle göra gällande att sanktionen för den tidigare försummelsen inte skulle vara berättigad på grund av ursäktliga omständigheter.

Mot bakgrund av vad nu anförts och då en differentiering av förseningsavgiftens storlek efter förseningens längd och anpassning av sanktionsnivåerna för avgiften kan förväntas verksamt bidra till att antalet fall av nu

avsett slag minskas vill inte utredningen föreslå den av enkätmyndigheterna förordade ordningen beträffande förseningsavgift i anmaningsfallen.

De nuvarande sanktionsnivåerna för förseningsavgiften anses allmänt i enkätsvaren vara för låga. Denna uppfattning förs fram såväl av enkätmyndigheter, som föreslår ett system med fasta avgifter, som dem vilka inte förordar någon ändring av det nuvarande sättet att beräkna avgiften. Till stöd för en höjning av förseningsavgiften åberopas i huvudsak att penningvärdet har försämrats avsevärt sedan sanktionssystemet infördes och att en anpassning härtill måste komma till stånd för att avgiften även i fortsättningen skall vara verksam som påtryckningsmedel.

De lämpliga sanktionsnivåerna för förseningsavgiften måste givetvis bestämmas efter en avvägning mellan, å ena sidan, det allmännas krav att få in deklaration i rätt tid och behovet av att sanktionen ger ett verksamt eftertryck åt deklarationsskyldigheten samt, å andra sidan, den skattskyldiges befogade intresse av en rimlig sanktion i det enskilda fallet. Av stor betydelse är därvid hur och i hur många nivåer avgiften är differentierad.

I det föregående har utredningen föreslagit att den nuvarande beräkningsgrunden för förseningsavgift för annan skattskyldig än aktiebolag skall bibehållas men avsevärt förenklas. Utredningen anser att det sanktionsgrundande beloppet, dvs. det belopp som skall ligga till grund för beräkning av avgiften, i princip skall vara det belopp, som motsvarar den skattskyldiges högsta beskattningsbara inkomst vid taxeringen, men motsvara det förmögenhetsbelopp som överstiger skattefritt belopp för den skattskyldige vid taxeringen, om detta belopp är större än den nämnda beskattningsbara inkomsten. Förseningsavgiftens storlek bör bestämmas med hänsyn till inom vilket av två intervall det sanktionsgrundande beloppet kommer att ligga i det enskilda fallet. Det första intervallet föreslås avse belopp som inte överstiger 40 000 kr. och det andra större belopp.

Utredningen har i det föregående föreslagit att avgiften skall differentieras efter förseningens längd. Reaktionen skall enligt förslaget skärpas om deklarationen inte har kommit in inom två månader efter den tidpunkt den senast skulle ha lämnats. Slutligen har utredningen utgått från att de fall där den skattskyldige inte har efterkommit anmaning att lämna deklaration bör föranleda högre avgift än eljest.

Mot bakgrund av de nu beskrivna riktlinjerna för en reform av det administrativa sanktionssystemet vid deklarationsförsummelse lägger utredningen fram förslag till sanktionsnivåer för förseningsavgiften i olika typer av fall enligt följande.

I fråga om försummelse av annan skattskyldig än aktiebolag att lämna deklaration som skall avges utan anmaning bör avgiften för olika intervall av sanktionsgrundande belopp vara i fall då förseningen inte överstiger tvåmånadersfristen 100 kr. i det första intervallet och 200 kr. i det andra. Överskrids tvåmånadersfristen bör avgiften i resp. intervall vara dubbelt så stor, dvs. 200 och 400 kr. Kommer deklarationen inte in ens efter anmaning bör avgiften vara tre gånger så stor som den som skulle ha utgått i resp. intervall vid ordinär försummelse, dvs. 300 eller 600 kr.

Skattskyldig som har att lämna deklaration först efter anmaning och som inte har kommit in med sådan handling trots anmaning påförs förseningsavgift med 200 kr.

Vid deklarationsförsummelse av aktiebolag där förseningen inte överstiger tvåmånadersfristen föreslås att avgiften skall vara samma som f. n. vid enkel avgift, nämligen 500 kr. Överskrids fristen skall avgift påföras med 1 000 kr. I det fall deklaration inte kommer in ens efter anmaning är avgiften enligt förslaget 1 500 kr.

För de fall där den skattskyldige har kommit in med inte undertecknad deklarationshandling föreslår utredningen följande ordning och sanktionsnivåer för förseningsavgiften.

Har deklarationshandlingen kommit in i rätt tid och den skattskyldige inte har fått del av anmaning att fullständiga den med sin underskrift eller har fått del av sådan anmaning och kompletterat deklarationshandlingen i förevarande avseende inom föreskriven tid påförs – liksom f. n. – inte förseningsavgift. Har däremot deklarationshandlingen lämnats efter föreskriven tid påförs avgift med belopp som enligt vad som föreslagits i det föregående skall utgå för olika typer av fall av deklarationsförsummelser där anmaning att lämna deklaration inte har åsidosatts.

Har annan skattskyldig än aktiebolag fått del av anmaning att fullständiga deklarationshandlingen med sin underskrift men inte efterkommit anmaningen inom föreskriven tid påförs honom förseningsavgift enligt förslaget med 300 eller 600 kr., dvs. med samma belopp som i andra fall där anmaning inte gett resultat. För aktiebolag är avgiften i det sist avsedda fallet 1 500 kr.

De föreslagna bestämmelserna finns i 6 och 7 §§ i lagförslaget.

3.3.14 *Förseningsavgift i särskilda fall*

Förseningsavgift när viss handling inte fogats vid deklaration, m. m.

Inledning

F. n. påförs förseningsavgift när deklaration inte lämnats i rätt tid. Vad som menas med deklaration är inte helt klart (se avsnittet 3.3.16). Klart är emellertid att deklarationsförsummelse inte föreligger enbart av den anledningen att den skattskyldige inte lämnat sådan uppgift eller handling som han enligt särskild föreskrift haft att bifoga deklarationen. Några enkätmyndigheter föreslår att tillämpningsområdet för avgiften utvidgas till att omfatta även sådan underlåtenhet. Till stöd för förslaget åberopas i huvudsak följande. Från principiell synpunkt bör inte bestämmelser om uppgiftsskyldighet stå oskyddade av sanktion vid överträdelse. En riktig taxering kan inte åsättas utan tillgång till de nu avsedda handlingarna. Granskningsarbetet försenas om de saknas och det förorsakar taxeringsmyndigheterna merarbete.

De grundläggande bestämmelserna om vilka uppgifter som skall lämnas i en allmän självdeklaration finns i 25 § TL.

Av paragrafens första stycke 1) framgår att den skattskyldige skall lämna vissa uppgifter angående namn och personnummer m. m., som möjliggör en identifiering av vederbörande och uppgift angående bosättning i riket. För huvudparten av de skattskyldiga tillhandahålls numera förtryckta blanketter med de flesta uppgifterna ifyllda.

Enligt första stycket 2) och 3) skall uppgift lämnas om samtliga förvärvs-

källor, innefattande såväl intäkter som avdrag. Om skattepliktig fastighet helt eller delvis ingått i förvärvskälla skall också detta framgå av uppgifterna.

I första stycket 4) och 5) har meddelats bestämmelser angående uppgifter om allmänna avdrag och skattskyldigs tillgångar och skulder m. m. Enligt första stycket 6) skall uppgift lämnas om erlagd preliminärskatt för beskattningsåret.

En bestämmelse i 25 § 7) om garantibelopp för fastighet gäller bara fastighet i hemortskommunen. För fastighet i annan kommun redovisas garantibeloppet i särskild självdeklaration.

För fåmansföretag har, såsom framgår av 25 § 8), meddelats särskilda föreskrifter om uppgiftsskyldighet.

För en korrekt beräkning av pensionsgrundande inkomst (för ATP) behöver deklarationen innehålla en del särskilda uppgifter. Dessa uppgifter framgår av 25 § andra stycket. I tredje stycket finns vissa föreskrifter om redovisning av A- och B-inkomster för makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och under detta år levt tillsammans samt var för sig haft inkomst för taxering till statlig inkomstskatt. När det gäller uppgiftsskyldigheten får man inte glömma bort de i 8 § lagen om statlig förmögenhetsskatt meddelade föreskrifterna om skattskyldighet i vissa fall för förmögenhet som tillhör hemmavarande barn under 18 år och bestämmelserna i 7 § lagen om statlig förmögenhetsskatt om att skattskyldighet i vissa fall åvilar inte ägaren till förmögenheten utan den som uppbär avkastning av den.

I 25 a § TL räknas upp ett antal olika former av representation , varom kostnadsuppgifter måste fogas vid deklarationen på blankett enligt fastställt formulär.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat fastighet skall han vid självdeklarationen foga erforderlig utredning på fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. En bestämmelse härom finns i 25 b § TL. Bestämmelserna gäller också tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. Uppgiftsskyldigheten skall fullgöras enligt ett särskilt formulär.

För sådana skattskyldiga som avslutat räkenskaper för rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet med vinst- och förlustkonto finns bestämmelser angående uppgiftsskyldigheten i 26 § TL. Av 30 § framgår vilka räkenskapsutdrag som skall fogas till deklarationen. För den skattemässiga inkomstberäkningen behöver taxeringsmyndigheterna veta omsättningens storlek. Skyldighet att lämna uppgift om storleken av omsättningen har därför föreskrivits i 26 § första stycket punkten 1. En bestämmelse om att uppgift om värdesättning av lager och utestående fordringar skall lämnas finns i paragrafens första stycke punkten 2.

Enligt 41 § KL skall vid beräkning av inkomst av jordbruk eller rörelse det bokföringsmässiga resultatet justeras så att det stämmer överens med de i KL föreskrivna inkomstberäkningsgrunderna. Skyldighet att lämna uppgift om sådan justering har föreskrivits i 26 § första stycket punkten 3.

Den som deklarerar inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder måste även lämna redovisning på det sätt som framgår av 26 § första stycket.

För kontroll att avdrag för värdeminskning, avdrag för avsättning till

pensions- eller annan personalstiftelse eller avdrag för gjorda nedskrivningar av värdet av rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier skett i enlighet med reglerna i KL skall även i dessa hänseenden behövliga uppgifter lämnas. Detta anges i 26 § första stycket punkterna 4, 5 och 9.

I de fall skattskyldig ur näringsverksamhet för privat bruk tar ut varor, pengar eller annat skall i deklarationen öppet redovisas storleken av uttagen och hur uttag i natura värderats. Detta föreskrivs i 26 § första stycket punkten 6.

I den mån resekostnader inte betalats direkt till anställda och sedan tagits upp i kontrolluppgifter, skall av deklarationen framgå hur stort belopp som dragits som resekostnader. Detta anges i 26 § första stycket punkten 7. För stora företag kan dispens erhållas av skattechefen i länet. I sådant fall behöver berörda uppgifter lämnas först efter anmaning.

För att göra det möjligt att kontrollera om vissa kostnader är avdragsgilla har skyldighet att lämna uppgifter om dessa föreskrivits i 26 § första stycket punkten 8.

Uppgifter rörande i räkenskaper gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter skall redovisas i deklarationen enligt 26 § första stycket punkten 10.

Bestämmelserna i 26 § gäller även sådan bokföringspliktig person som inte avslutar räkenskaper mot vinst- och förlustkonto.

För försäkringsrörelse gäller särskilda regler enligt 27 § TL. Dessa regler är betingade av bestämmelserna i 30 § KL och därtill hörande anvisningar angående beräkning av inkomst av försäkringsrörelse.

I 28 och 29 §§ TL har lämnats föreskrifter om uppgiftsskyldigheten i särskild självdeklaration. I 28 § hänvisas till att de regler som gäller allmän självdeklaration skall i tillämpliga delar även avse särskild självdeklaration. Sådan deklaration behöver således endast innehålla de uppgifter som avser den särskilda, i annan kommun än hemortskommunen utövade verksamheten. Enligt 29 § TL skall de uppgifter lämnas som erfordras för tillämpning av bestämmelserna i 56–59 §§ KL.

Skattskyldig som fört räkenskaper är enligt 30 § TL skyldig att bifoga räkenskapsutdrag till deklarationen. Skyldigheten omfattar bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Vid självdeklarationen skall vidare fogas uppställningar enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning samt utdrag av räkenskaperna till styrkande av dessa uppgifter.

I syfte att förbättra beslutsunderlaget vid taxering av fåmansbolag och deras delägare har i första stycket av 1 mom. 30 § TL tagits in en regel om skyldighet att i de fall, då fåmansbolag haft annat samlingskonto för intäkter och kostnader än vinst- och förlustkonto, t. ex. konto med beteckningen rörelsekonto, även foga detta i avskrift till det räkenskapsutdrag som skall bifogas deklarationen.

I 30 § 1 mom. tredje stycket har beträffande fåmansföretag föreskrivits skyldighet att lämna sådan förteckning som avses i 12 kap. 9 § aktiebolags-

lagen (s. k. förbjudna lån) samt förteckning över utbetalad rörlig ränta till personer som avses i femte stycket av anvisningarna till 41 c § KL. I 3 mom. har lämnats föreskrifter beträffande företagsledare i fåmansföretag och närstående till sådan person samt delägare i företaget. Dessa skall vid självdeklarationen foga uppställning enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomst från företaget. Skyldigheten att lämna uppgifter anknyter till den vidgade uppgiftsskyldighet som gäller beträffande transaktioner mellan fåmansföretag och dess ägare enligt 20 § TL.

För aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidigt försäkringsbolag skall enligt 30 § 1 mom. tredje stycket TL lämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelse, som avgivits för beskattningsåret.

I 31 § 3 mom. TL finns en bestämmelse om att skattskyldig som erhållit avräkning av utländsk skatt, till följd varav den utländska skatten satts ned, är skyldig att anmäla detta till skattechefen. Bakgrunden till att stadgandet införts är att skattemyndigheterna sällan får underrättelse om att den utländska skatten har sänkts. För att säkerställa att skattemyndigheterna får sådan underrättelse är den skattskyldige skyldig att anmäla nedsättning. Avser nedsättningen av den utländska skatten ett mindre belopp, torde yrkande om ändring kunna underlåtas (prop. 1977/78:136 s. 191).

Enligt bestämmelserna i 53 § KL, 7 § Si och 6 § Sf är vissa juridiska personer skattskyldiga bara för vissa slag av inkomster eller helt frikallade från skattskyldighet. För att möjliggöra för taxeringsmyndigheterna att pröva om en juridisk person är skattebefriad är det nödvändigt att myndigheterna får tillgång till vissa uppgifter angående dess verksamhet. I syfte att åstadkomma en kontroll i sådana fall föreskrivs i 33 § TL särskild uppgiftsskyldighet för sådana juridiska personer som räknas upp i paragrafen. Förening eller stiftelse skall lämna en uppgiftsblankett och till denna foga årsredovisning och revisionsberättelse avseende det ifrågavarande räkenskapsåret.

Utredningen

Som framgått påförs inte förseningsavgift enbart av den anledningen att uppgift som skall lämnas i deklaration eller handling, som enligt skatteförfattningarna skall ges in samtidigt med deklarationen, inte har lämnats. Detsamma gäller i fråga om uppgift som skall lämnas i sådan handling. Utredningen anser att denna ordning är otillfredsställande. Försummelsen att ge in dessa uppgifter eller handlingar förorsakar taxeringsmyndigheterna merarbete. Kommer de in sent under taxeringsperioden har myndigheten sämre möjlighet att vidta den utredning som föranleds av uppgifterna. Vitesföreläggande utnyttjas sällan i dessa fall, vilket förklaras av att vitesförfarandet är omständligt.

I vissa av de utländska skatteadministrativa sanktionssystem som utredningen har studerat, t. ex. i Finland och Frankrike, ådrar sig den skattskyldige i de nu avsedda fallen av ofullständig deklaration en särskild sanktion.

En väg att komma till rätta med nu påtalade olägenheter vore att ändra

sanktionsbestämmelserna så att den skattskyldige inte undgick ansvar om han inte till fullo hade efterkommit sina skyldigheter i nu avsedda hänseenden. Det rör ju sig trots allt om åligganden som han har att fullgöra utan anmaning. En sådan ordning vore också enkel att hantera i praktiken. Å andra sidan skulle sanktionen i dessa fall kunna komma att motverka sitt syfte. Den som inte är i stånd att i rätt tid helt fullgöra sin uppgiftsskyldighet skulle inte ha något att vinna på att komma in med åtminstone de handlingar eller uppgifter som han kan ge in. Från rättvisesynpunkt skulle inte heller kunna försvaras att den som har försummat att i rätt tid lämna viss handling men i övrigt fullgjort på vad honom ankommer drabbas av full sanktion. Den nu skisserade ordningen skulle också få återverkningar på frågan om skattetillägg vid utebliven deklaration. Utredningen anser sig av nu anförda skäl inte kunna förorda den nu berörda lösningen.

En annan utväg är att göra frågan om förseningsavgift i de nu avsedda fallen beroende av hur utförligt eller omsorgsfullt den skattskyldige har fullgjort sin uppgiftsskyldighet, t. ex. att dra gränsen för sanktionsansvaret så att avgift inte skall påföras om meddelandet från den skattskyldige innehåller åtminstone de uppgifter som avses i 25 § 1) – 3) TL. En sådan ordning är emellertid svår att försvara från principiell synpunkt. Bestämmelserna om deklarations innehåll är resultatet av statsmakternas avvägning mellan, å ena sidan, det allmännas oundgängliga behov av uppgifter för att en riktig taxering skall kunna åsättas den skattskyldige och, å andra sidan, vad som rimligen kan begäras av honom i fråga om uppgiftslämnande. Förseningsavgiften är avsedd att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Med en gränsdragning för sanktionsansvaret som den som nu diskuteras skulle stödet åt deklarationsskyldigheten urholkas. Den skulle också orsaka tillämpningssvårigheter i praktiken.

Utredningen föreslår i stället möjlighet att påföra en särskild förseningsavgift vid försummelse av skattskyldig, som i övrigt har fullgjort sin deklarationsskyldighet, att i rätt tid lämna uppgift eller handling som nu avses. I fråga om den närmare utformningen av denna vill utredningen anföra följande.

För tydlighetens skull bör först slås fast att påföring av den föreslagna avgiften skall aktualiseras endast om en skattskyldig har lämnat deklaration eller en inte undertecknad deklarationshandling. Har även sådan handling uteblivit vid utgången av deklarationsfristen skall endast förseningsavgift för ordinär deklarationsförsummelse påföras.

Som framgått av det föregående skall de nu avsedda uppgifterna och handlingarna enligt gällande lag avges utan anmaning. Handlingarna skall vidare enligt huvudregeln lämnas samtidigt med deklarationen. Handling som avses i 30 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket TL får dock enligt 34 § 3 mom. TL ges in senare än deklarationen om hinder möter att lämna den samtidigt. Det vore i och för sig tänkbart med hänsyn till nu angivna förhållanden att göra den särskilda förseningsavgiften automatiskt verkande, dvs. att inte ställa upp krav på anmaning som förutsättning för påföring av avgift. Som utredningen framhållit i det föregående fyller anmaningen en väsentlig funktion genom att den stryker under allvaret i det allmännas uppgiftskrav och den utgör med all säkerhet från psykologisk synpunkt ett inte oviktigt påtryckningsmedel. Det är också angeläget att den skatt-

skyldige får klart för sig vilka uppgifter eller handlingar taxeringsmyndigheterna kräver i det enskilda fallet. Av främst dessa skäl anser utredningen att som villkor för påföring av den särskilda förseningsavgiften skall gälla att den skattskyldige har fått del av anmaning att lämna nu avsedd uppgift eller handling. I sammanhanget bör framhållas att förseningsavgiften tar sikte endast på sådana uppgifter eller handlingar som den skattskyldige obligatoriskt har att lämna på grund av särskild föreskrift i lag.

Beräkningsgrunden för den ordinarie förseningsavgiften knyter an till ett sanktionsgrundande belopp, som i viss mån är relaterat till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden. Det är i och för sig tänkbart att utforma den särskilda förseningsavgiften efter samma mönster. Emellertid är denna avgift avsedd att tillämpas vid försummelse att i rätt tid avge viss föreskriven uppgift eller handling i det fall deklarationsskyldigheten i övrigt har fullgjorts. Behovet av att använda samma modell i nu avsedda fall är därför inte påtagligt. Den särskilda förseningsavgiften bör i stället utformas så, att den relateras till antalet uteblivna uppgifter eller handlingar och att avgiften således påförs med fast belopp för varje uppgift eller handling som inte har lämnats. En sådan ordning är lätt att tillämpa. Den innebär också att reaktionen ökar ju fler uppgifter eller handlingar som har uteblivit och därigenom ges ett mått på hur allvarlig försummelsen är i det enskiida fallet. Den lämpliga avgiftsnivån anser utredningen vara 200 kr. för varje utebliven handling och 100 kr. för varje utebliven uppgift. Den föreslagna bestämmelsen finns i 9 § lagförslaget.

Förseningsavgift vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag

Skattskyldig som efter anmodan inte kommer in med upplysning eller handling som behövs för bedömning av yrkat avdrag riskerar enligt gällande bestämmelser inte någon sanktion om inte oriktig uppgift anses föreligga. Avdraget kan visserligen vägras eller sättas ned men den som har förhållit sig passiv har ju inte gett myndigheten underlag för bedömning av avdragets giltighet och kan därmed i fråga om sanktion komma i ett bättre läge än den som kommer in med vad myndigheten har infordrat. Detta inbjuder dessutom till missbruk och kan inte godtas från rättvisesynpunkt. En skattskyldig kan ju yrka ett obehörigt avdrag i sin deklaration i fullt medvetande om att han kan undgå sanktion genom att inte besvara TN:s förfrågan om avdraget. Mot denna bakgrund har utredningen övervägt om avgift bör införas i nu avsedda fall.

Förfrågan från beskattningsmyndighet kan ske formlöst eller med stöd av anmaning. I 31 § 2 mom. TL i dess gällande lydelse finns f. n. bestämmelser om skattskyldigs plikt att efter anmaning lämna kompletterande upplysningar eller handlingar för kontroll av egen deklaration. Enligt första stycket skall envar i den omfattning som angetts i anmaningen meddela de ytterligare upplysningar, som finns erforderliga för kontroll av egen deklarations riktighet eller eljest för egen taxering. Det föreskrivs att dylika upplysningar skall lämnas skriftligen om ej annat har angetts i anmaningen. I andra stycket föreskrivs att deklarationsskyldig efter anmaning skall förete

alla handlingar som finns erforderliga för kontroll av deklarationen, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto. Vite kan enligt 53 § TL föreläggas i anmaning enligt 31 § 1 mom. första stycket, däremot inte i anmaning enligt lagrummets andra stycke. I sammanhanget kan nämnas att utredningen föreslår ändringar av bestämmelserna i 31 § 2 mom. TL (jfr. avsnittet 3.4.7).

Utredningen anser att det påtalade missförhållandet bör motverkas genom en sanktion. En sådan sanktion skulle också komma att verka för ett skärpt krav på bevisning i frågan huruvida oriktig uppgift föreligger. Varje underlåtenhet att besvara en förfrågan från beskattningsmyndighet beträffande ett avdragsyrkande bör emellertid inte föranleda sanktion. Sanktion bör utgå endast i sådana fall där skyldigheten att besvara förfrågan är särskilt föreskriven i TL. Vad nu har föreslagits bör gälla såväl i fall som avses i 31 § 2 mom. första stycket TL som i fall enligt andra stycket, dvs. när viss handling begärs med stöd av anmaning. Den omständigheten att vite inte kan föreskrivas i anmaning enligt sistnämnda bestämmelse behöver inte vara något vägande skäl mot att en avgiftssanktion omfattar även detta fall. Bestämmelsen i 53 § TL utformades för att skillnaden mellan anmaning att lämna handling och granskning genom taxeringsrevision skulle markeras (prop. 1961:100 s. 256). Vid denna tidpunkt hade TN inte rätt att förordna om revision. Bestämmelsen om den nu avsedda rätten att anmana är väsentligt utvidgad sedan den infördes på grundval av den nyss angivna propositionen.

Enligt utredningens mening bör den nu aktuella sanktionen inte beräknas på den skatt som debiteras genom att avdraget helt eller delvis vägrats. I vissa fall skulle svårigheter eller i varje fall merarbete uppstå vid fördelning av skatten på taxeringshöjningen mellan vägrat avdragsbelopp av förevarande slag och skattetillägg enligt utredningens förslag. I varje fall blir förfarandet enklare och sanktionen sannolikt också effektivare om den beräknas direkt på det vägrade avdragsbeloppet.

Sanktionens storlek bör vara sådan, att den skattskyldige normalt får någon ekonomisk vinning av att fullgöra sin skyldighet enligt anmaningen även om detta skulle medföra att skattetillägg påfördes. Sanktionen bör därför lämpligen utgå med 30 % av det vägrade avdragsbeloppet, vilket innebär att den kommer att överstiga skattetillägg efter 30 % även vid högsta gällande marginalskatt.

Sanktionen, som med hänsyn till bl. a. beräkningsgrunden för densamma bör kallas förseningsavgift, bör liksom skattetillägg vid skönstaxering undanröjas om den skattskyldige kommer in med upplysningen eller handlingen inom viss tid. Utredningen anser däremot inte att det finns skäl att föreslå möjlighet att få denna sanktion nedsatt.

Det kan givetvis inträffa att en skattskyldig som erhåller anmaning med nu avsett innehåll gör gällande att han inte kan lämna den begärda upplysningen eller handlingen. En sådan invändning bör – med hänsyn till att varje skattskyldig i princip bör kunna lämna upplysning om eller styrka avdrag som han yrkat – inte föranleda annat övervägande än om invändningen medför att avgiften bör efterges.

Den bestämmelse som har utformats enligt de angivna synpunkterna, finns i 10 § lagförslaget. Förslaget har föranlett utredningen att föreslå änd-

ringar i 31 § 2 mom. TL vilka syftar till att den kontroll som avses i lagrummet skall kunna avse varje skriftlig uppgift från den skattskyldige och inte bara, som f. n., sådan uppgift som har lämnats i deklaration (jfr. avsnittet 3.4.7).

3.3.15 *Besvärsrätt m. m.*

Som har framhållits i avsnittet 3.3.1 har utredningen utgått från att behörigheten att besluta om skattetillägg och förseningsavgift i första instans skall föras över från LSM till TN i enlighet med riksdagens beslut (prop. 1975:87 s. 112, SkU 1975:31 s. 7, rskr 229). Överflyttningen återverkar på frågan hur reglerna om talan mot beslut om sanktion bör vara utformade. En naturlig utgångspunkt för utredningen i nu förevarande avseende har varit att så långt som möjligt samma bestämmelser skall gälla för taxeringen och sanktionerna.

Skattskyldigs besvärsrätt

Genom lagändring 1979 (SFS 1979:145) i samband med RS-reformen har skattskyldigs besvärsrätt i fråga om särskild avgift som har påförts av LSM anpassats till motsvarande bestämmelser om besvär över TN:s beslut om taxering. Bestämmelserna finns i 116 m § TL och innebär följande.

Har LSM meddelat beslut under taxeringsåret skall besvären ha kommit in till LR före utgången av februari månad året därefter. Om emellertid den skattskyldige inte har fått del av beslutet under taxeringsåret, får han besvära sig intill utgången av året efter taxeringsåret eller, om han inte under taxeringsåret har fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om den särskilda avgiftens storlek, inom ett år efter det han erhöll sådan handling. Mot beslut om särskild avgift som LSM har meddelat efter taxeringsårets utgång får den skattskyldige anföra besvär inom två månader från det han fick del av beslutet.

Den utsträckta besvärstiden i fråga om beslut, som LSM har meddelat under taxeringsåret och som inte har kommit den skattskyldige tillhanda det året, har utformats efter förebild av 99 § TL, som avser extraordinär besvärsrätt över TN:s beslut.

Mot den besvärstid som enligt 99 § TL gäller om taxering kan enligt utredningens mening riktas berättigad kritik. Det kan synas obefogat att den skall sträckas ut så lång tid som tio månader därför att underrättelse om taxeringsbeslutet lämnas efter taxeringsårets utgång. Bestämmelsen innebär att besvärstiden kan gå till ända utan att den skattskyldige har fått del av avvikelsen eller beslut om taxering i avsaknad av deklaration. Erhållen skattsedel kan inte anses innefatta ett lika tydligt meddelande som en formellt riktig underrättelse om taxeringsbeslutet.

De nu framförda synpunkterna är emellertid relevanta även i fråga om 116 m § TL. Den skillnad som görs mellan besvärstiden beträffande beslut meddelat under taxeringsåret men delgivet därefter och motsvarande tid för beslut meddelat efter taxeringsårets utgång är dessutom knappast sakligt grundad. I det förra fallet gäller samma besvärstid som enligt 99 § TL medan den i det senare fallet är endast två månader. Det synes svårt att motivera

att besvärstidens längd sålunda skall bero på beslutsdatum och inte delfåendet av beslutet. Härtill kommer, att utgångspunkten för besvärstiden i fråga om en sanktion i princip bör vara den tidpunkt när den skattskyldige har fått del av sanktionsbeslutet. Det kan erinras om att beslut om förseningsavgift och skattetillägg skall sändas till den skattskyldige i rekommenderat brev, vilket däremot inte gäller beslut om avvikelse eller taxering när deklaration inte har lämnats.

Av nu anförda skäl föreslår utredningen att skattskyldigs besvär över TN:s beslut om avgiftssanktion liksom hittills skall vara inkomna före utgången av februari månad året efter taxeringsåret, om den skattskyldige har fått underrättelse om beslutet före taxeringsårets utgång. I annat fall skall besvären ha kommit in inom två månader från det han har erhållit sådan underrättelse. Den föreslagna bestämmelsen finns i 37 § lagförslaget.

Som inledningsvis har framhållits och som flera remissinstanser har påpekat vid remissbehandlingen av utredningens föregående betänkande (prop. 1977/78:136 s. 120 och 121) anser utredningen att bestämmelserna om besvär i fråga om avgiftssanktion och taxering bör ha samma innehåll. Med hänsyn till detta föreslås vissa ändringar i TL, som behandlas i avsnittet 3.4.10.

Övriga föreslagna ändringar i gällande bestämmelser om skattskyldigs rätt att anföra besvär mot beslut om avgiftssanktion berörs inte här utan hänvisas till specialmotiveringen (38 och 39 §§ lagförslaget).

Taxeringsintendents talerätt, m. m.

Föreslagna ändringar i den bestämmelse som reglerar ti:s ordinarie besvärsrätt (40 § lagförslaget) är en konsekvens av att rätten att besluta om avgiftssanktion förs över från LSM till TN och förbigås här. Paragrafen innehåller dessutom en föreskrift som ger ti rätt att med stöd av 27 § yrka att uttagsprocent skall höjas.

Liksom hittills bör ti hos LR få yrka att avgiftssanktion skall påföras eller höjas om detta betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om taxering. Denna bestämmelse är av särskild betydelse i mål om eftertaxering men även då skattskyldigs besvärsyrkande hos LR innehåller oriktig uppgift. En annan situation som innefattas i ti:s nu berörda talerätt är den då han har framställt kvittningsinvändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering.

Enligt 116 n § TL gäller f. n. att ti:s yrkande om särskild avgift i nu avsedda fall inte får prövas om hans talan i fråga om taxeringen inte tas upp till prövning. Anledningen till denna bestämmelse är att för påföring av sådan avgift enligt gällande ordning förutsätts att det sanktionsgrundande beloppet har tagits till beskattning. Som har framgått av det föregående lägger utredningen fram förslag som innebär att skattetillägg i vissa undantagssituationer kan påföras trots att så inte har skett, t. ex. i det fall då realisationsvinst vid försäljning av fast egendom har beräknats till högre belopp än den skattskyldige har uppgett och uppskov med beskattning av vinsten har medgetts. Även i det sistnämnda fallet bör krävas att ti:s huvudyrkande har prövats i sak av LR. De nu berörda förutsättningarna för ti:s talerätt bör uttryckligen framgå av lagtexten. Hos LR bör ti vidare få yrka påföring

av förseningsavgift enligt 9 eller 10 § lagförslaget, om detta betingas av anmaning som han själv har utfärdat. Den föreslagna bestämmelsen finns i 41 § lagförslaget.

Bestämmelserna i 40 och 41 §§ i lagförslaget avser – som framgått – processen i LR. F. n. kan emellertid ti yrka att skattetillägg påförs på grund av vad som förekommit i högre domstolsinstans, t. ex. då han gör kvittningsinvändning mot en skattskyldigs yrkande. Yrkandet om skattetillägg får då framställas i samma instans som invändningen. Ett annat fall föreligger när en skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om taxering, vare sig detta sker i egna besvär eller för att styrka egen kvittningsinvändning (116 n § andra och tredje styckena TL). I de sistnämnda fallen förs talan om skattetillägg hos LR.

En beaktansvärd skillnad föreligger enligt utredningens mening mellan ti:s yrkande att skattetillägg skall påföras med stöd av hans talan om taxeringen, å den ena, och hans yrkande i detta hänseende på grund av hans kvittningsinvändning, å den andra sidan. I det förra fallet har sanktionsyrkandet alltid framställts hos LR i samband med talan om taxeringen. Den skattskyldige har då haft möjlighet att i första domstolsinstans argumentera i sanktionsfrågan. Så är givetvis inte fallet om ti gör kvittningsinvändning först i högre instans och yrkar att skattetillägg skall påföras på grund av denna.

Enligt utredningens uppfattning bör en skattskyldig i princip ha rätt att få frågan om skattetillägg prövad i åtminstone två domstolsinstanser. Med hänsyn till detta anser utredningen att tillägg som ti yrkar med stöd av en kvittningsinvändning från hans sida alltid i första hand bör prövas av LR.

Utöver de fall som nu regleras i besvärsbestämmelserna uppstår i den praktiska tillämpningen ibland situationer där ti f. n. saknar möjlighet att yrka skattetillägg trots att oriktig uppgift har konstaterats. T. ex. kan en skattskyldig vägras ett avdrag därför att detta vare sig är styrkt eller kan anses skäligt. Sedan han anfört besvär hos LR och yrkat att avdraget skall medges kommer det genom utredning i målet fram, att han över huvudtaget inte har haft utgiften i fråga. I vanliga fall har ti:s besvärstid i fråga om skattetillägg gått till ända när den oriktiga uppgiften konstateras. Ti kan alltså inte yrka att tillägg skall påföras utan får nöja sig med att bestrida avdragsyrkandet. Situationen kan givetvis uppstå i varje domstolsinstans.

Utredningen anser att det bör finnas författningsenlig möjlighet att påföra skattetillägg i en situation som den sistnämnda, bl. a. av det skälet att ett dylikt förfarande av den skattskyldige ofta innefattar skattebedrägeri eller försök därtill. Bestämmelsen bör enligt utredningens uppfattning utformas så, att den också innefattar nu förekommande fall där skattetillägg f. n. kan påföras i högre domstolsinstans på grund av att en skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift eller med stöd av godtagen kvittningsinvändning från ti:s sida.

I nu berörda fall bör ti:s rätt att föra talan om skattetillägg ha en extraordinär karaktär och således föreligga endast om ti inte har kunnat framställa sådant yrkande enligt annan bestämmelse, dvs. med stöd av 40 eller 41 § lagförslaget. Som villkor bör därför gälla att den omständighet eller det bevis, som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg, skall

ha kommit till ti:s kännedom först efter utgången av den tid som gäller för hans rätt att föra talan enligt de sistnämnda paragraferna.

Härjämte måste liksom annars den förutsättningen vara uppfylld, att det sanktionsgrundande beloppet har tagits till beskattning eller eljest bedömts vid taxeringsbeslutet. Om en domstol har godtagit ett påstående från den skattskyldige, vilket påverkat taxeringen i sänkande riktning, och påståendet sedermera visat sig innehålla oriktig uppgift bör givetvis ti inte enbart därför kunna föra talan om skattetillägg. Han bör vara hänvisad till att föra taxeringsmålet vidare med yrkande om att taxeringen skall höjas eller yrka eftertaxering. En liknande situation kan föreligga när ti i taxeringsmålet framställer kvittningsinvändning, som grundas på oriktig uppgift från den skattskyldige. Om invändningen inte godtas, föreligger ju inte något beskattat belopp som kan föranleda skattetillägg.

I samtliga nu avsedda fall bör ti:s talan om skattetillägg föras hos LR. Så är f. n. fallet när den skattskyldiges oriktiga uppgift i taxeringsmål inte har prövats i sak eller inte alls har prövats (116 n § tredje stycket TL). Det får emellertid anses vara till fördel från många aspekter om instansordningen får gälla generellt i dessa – i och för sig ovanliga – fall.

Den tid inom vilken ti skall ha rätt att föra talan om skattetillägg i nu avsedda fall bör enligt utredningens uppfattning vara ett år, räknat från den tidpunkt då ti fick kännedom om omständigheten eller beviset. En absolut tidrymd bör gälla för talerätten. Denna bör lämpligen vara densamma som för skattebrottsåtal i normala fall, således fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum. Den bestämmelse som har utformats i enlighet med det nu anförda finns i 43 § lagförslaget.

Vid bedömningen av frågan huruvida den nu föreslagna talerätten föreligger, måste i första hand avgöras, om ti inom den tid som gäller för hans ordinarie talerätt har haft underlag för att yrka att det aktuella skattetillägget skall påföras. Detta fordrar i sin tur att en tidpunkt fixeras när den ordinarie talerätten senast skall utnyttjas. Besvärstiden i fråga om TN:s beslut om avgiftssanktion är enligt 40 § lagförslaget densamma som gäller för besvär över taxeringen eller den 30 juni året efter taxeringsåret. För ti:s rätt att föra talan om sanktion som betingas av hans yrkande beträffande taxeringen finns däremot enligt gällande bestämmelser inte någon bestämd slutdag fastställd.

Enligt 116 n § andra stycket TL skall ti, om han för talan i fråga om taxering, samtidigt föra därav föranledd talan om avgift. Utredningen hade för sin del i sitt föregående betänkande föreslagit, att ti skulle få föra denna talan intill dess hans talan om taxeringen prövats. Förslaget, som var betingat av att det från processuell synpunkt var önskvärt med en precisering av talerätten (SOU 1977:6 s. 184), togs inte upp i den proposition där utredningens förslag i övrigt behandlades.

Av de skäl som har anförts i det föregående kommer utredningen tillbaka till denna fråga men föreslår en annan lösning än den tidigare framlagda. En tydlig gräns måste dras mellan de fall då 41 § lagförslaget skall tillämpas och de då 43 § lagförslaget är tillämpligt. Mot denna bakgrund vill utredningen föreslå, att yrkande om påföring av skattetillägg med stöd av 41 §

skall framställas samtidigt med yrkandet i fråga om den taxering som tillägget avser. För konsekvensens skull bör detsamma gälla om förseningsavgift vid deklarationsförsummelse.

De förslag som nu har berörts avser de fall där behov av talerätt för ti normalt föreligger. En situation som inte täcks av de föreslagna bestämmelserna föreligger när åtal väcks för försök till skattebrott utan att skattetillägg har påförts samt femårsfristen för ti:s talerätt enligt förslagets 44 § har gått till ända. Det kan erinras om att preskriptionstiden för grovt skattebedrägeri är tio år. Den nu berörda situationen kan givetvis även uppstå där åtal preskriberas redan efter fem år. Ehuru dessa fall måste vara sällsynta anser utredningen sig sakna anledning att avstå från att föreslå en bestämmelse som gör det möjligt att påföra skattetillägg i dem. Det kan här också bli fråga om att höja ett redan påfört skattetillägg på grundval av de omständigheter som har kommit fram i brottsutredningen.

Utredningen föreslår att ti där en skattskyldig har åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL får yrka påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning som åtalet avser. Talan skall föras hos LR och vara framställd inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. I analogi med vad som gäller vid eftertaxering med stöd av åtal (115 § TL) föreslås att skattetillägg skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls. Den nu föreslagna bestämmelsen finns i 44 § lagförslaget.

Enligt 106 § TL får ti inom den för honom gällande besvärstiden anföra besvär till den skattskyldiges förmån, varvid han har samma behörighet som den skattskyldige. Utredningen föreslår en något annorlunda utformning av motsvarande bestämmelse inom sanktionsområdet, nämligen att ti när han för den skattskyldiges talan inte bara har den besvärsrätt som annars gäller för honom utan också den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige. Förslaget betingas av att den skattskyldige har extraordinär besvärsrätt i mål om avgiftssanktion och att ti bör kunna utnyttja även den besvärstid som gäller för den skattskyldige, vilken vanligen löper ut vid senare tidpunkt än ti:s besvärsrätt. Den föreslagna bestämmelsen finns i 45 § lagförslaget.

3.3.16 *Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion*

Begreppet deklaration

Förseningsavgift och skattetillägg påförs enligt gällande bestämmelser när självdeklaration har kommit in för sent eller inte alls har lämnats. I den praktiska tillämpningen kan därvid aktualiseras frågan om vilka villkor som måste vara uppfyllda för att en handling skall anses vara en självdeklaration. Denna frågeställning kan också uppkomma när förutsättningarna för att undanröja skattetillägg, som har påförts vid skönstaxering, skall bedömas sedan den skattskyldige har kommit in med en handling som han menar vara en deklaration. Hur denna frågeställning löses är vidare av betydelse när det gäller att avgöra om skönstaxering eller skönsberäkning har beslutats med de konsekvenser detta får i fråga om skattetillägg. Anses deklaration

inte lämnad föreligger skönstaxering, vilket i fråga om beslut av TN innebär att påfört skattetillägg i princip skall undanröjas eller sättas ned om deklaration kommer in inom viss tid. Om handlingen däremot anses vara deklaration finns inte denna möjlighet. Utredningens förslag om förseningsavgift vid underlåtenhet att lämna handling, som enligt lag skall fogas till en självdeklaration (9 § lagförslaget) innebär att den angivna frågeställningen kan uppkomma i ytterligare fall.

Det anförda visar att frågan om vad som skall krävas för att en handling skall anses vara en deklaration redan f. n. har praktisk betydelse för beslut om särskild avgift enligt TL och att denna fråga får ökad räckvidd om utredningens förslag genomförs. Utredningen har därför ansett det påkallat att lägga fram förslag till en lösning.

I avsnittet 3.3.14 har utredningen avvisat möjligheten att anse en självdeklaration vara lämnad endast när samtliga handlingar som obligatoriskt skall lämnas till ledning vid taxeringen har kommit in. Å andra sidan måste krävas för att en handling skall godtas som deklaration åtminstone att den utgör "blankett enligt fastställt formlär" och att den skattskyldige har undertecknat den. Inom den ram som dessa principer bildar måste lösningen sökas. Frågan är alltså om en person som har sänt in en av honom undertecknad blankett – s. k. huvudblankett – för självdeklaration skall anses ha lämnat en deklaration eller om något därutöver skall fordras för att den undertecknade blanketten skall godtas som deklaration.

Ser man på förfarandet i praktiken torde saken ligga till så att en självdeklaration oftast anses föreligga även om uppgifter inte har lämnats i alla de avseenden som huvudblanketten särskilt anger. Den som har redovisat inkomst av tjänst men inte angett någon siffra beträffande någon annan förvärvskälla eller i fråga om förmögenhet anses därmed ha meddelat att han har haft inkomst endast av tjänst och saknar förmögenhet. Med detta betraktelsesätt föreligger oriktig uppgift i det angivna fallet om det t. ex. visar sig att den skattskyldige har haft inkomst av kapital.

Bedömningen blir tveksammare när någon har kommit in med en undertecknad huvudblankett för självdeklaration men varken genom någon siffra eller verbalt har lämnat någon uppgift i sak om sin inkomst eller förmögenhet. Sådana fall är givetvis sällsynta men förekommer dock. Den vanliga meningen torde vara den, att deklaration inte kan anses ha lämnats i sådant fall.

Utredningen anser för sin del att den föreliggande problematiken bör lösas med hänsyn till praktiska synpunkter. En bestämmelse som reglerar frågan bör sålunda utformas så, att tvister i rättstillämpningen i möjlig mån kan förebyggas. Föreligger en undertecknad blankett, som inte innehåller någon uppgift om inkomst eller förmögenhet, torde vid uppkommen fråga om uppgift har utelämnats det ligga nära till hands för den skattskyldige att påstå, att blanketten har sänts in av misstag.

En undertecknad blankett utan uppgift i övrigt till ledning för taxeringen bör enligt utredningens mening inte godtas som deklaration. Det kan å andra sidan inte vara ändamålsenligt att ställa upp det villkoret för att en deklaration skall anses föreligga att blanketten skall innehålla uppgifter i så eller så många avseenden. För detta bör det vara tillräckligt att den skattskyldige har lämnat någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen,

verbalt eller genom siffra.

Sammanfattningsvis anser utredningen således, att vid tillämpning av sanktionslagen en skattskyldig skall i princip anses ha lämnat självdeklaration om en av honom undertecknad huvudblankett för självdeklaration har kommit in och blanketten innehåller någon beloppsmässig uppgift till ledning för taxeringen. Motsvarande bör gälla vid taxering av skattskyldig utanför hans hemortskommun, där s. k. särskild självdeklaration skall lämnas. Undantag från denna regel bör göras för det fall den skattskyldige samtidigt med blanketten har lämnat ett särskilt meddelande som medför den bedömningen att han inte har avsett att lämna en deklaration genom att sända in blanketten. Han kan t. ex. på blanketten ha angett att deklarationen är "preliminär" eller dylikt. Den föreslagna bestämmelsen finns i 5 § andra stycket lagförslaget.

Undantag från påföring av avgiftssanktion

F. n. undantas från påföring av skattetillägg bl. a. avvikelse som avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande. Av förarbetena till denna bestämmelse (prop. 1971:10 s. 269 samt 1977/78:136 s. 144) framgår att detta undantag avser oriktig uppgift som innefattas i s. k. oriktigt yrkande. Utredningen har i avsnittet 2.3.3 lagt fram sina synpunkter på innebörden av denna term. Mot bakgrunden av dessa anser utredningen att bestämmelsen bör formuleras om i förtydligande syfte.

Förutsättningen för att skattetillägg inte skall påföras i nu avsedda fall bör vara att den skattskyldige i skriftligt meddelande, vari den oriktiga uppgiften återfinns, eller handling som har avgetts i anslutning till meddelandet har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt taxeringsbeslut trots den oriktiga uppgiften. Undantagsbestämmelsen knyter an till den av utredningen föreslagna ändringen i 31 § 1 mom. TL (jfr avsnittet 3.4.7).

Enligt utredningens mening bör från påföring av skattetillägg uttryckligen undantas också ett fall av oriktig uppgift som förekommer i praktiken men inte tidigare har beaktats vid lagstiftningen. Utredningen avser den situationen att rättelse visserligen inte kan ske på grund av upplysning i sak från den skattskyldige men det på grund av sakens natur är uppenbart att ett visst yrkande inte kan godtas. En skattskyldig kan t. ex. yrka avdrag för underskott i förvärvskälla utan att ha redovisat någon förvärvskälla som visar underskott. Det är helt uppenbart att ett sådant yrkande skall vägras. Skattetillägg bör inte utgå i sådant fall eftersom yrkandet inte har medfört någon risk för feltaxering.

Avvikelse som innebär bedömning av värde av naturaförmån eller tillgång och inte avser uppgift i sak undantas f. n. från påföring av skattetillägg. Av förarbetena (prop. 1971:10 s. 269) framgår emellertid att undantagsbestämmelsen inte gäller om den skattskyldige genom det av honom angivna värdet måste anses ha karakteriserat förmånen eller tillgången på ett oriktigt sätt. I dylika fall torde f. ö. också eftertaxering kunna ske. Denna hittills underförstådda begränsning av undantagsregeln bör komma till uttryck i lagtexten.

De framlagda förslagen finns i 18 § första och andra styckena lagförslaget.

I ett flertal författningar finns bestämmelser om att vissa uppgifter skall lämnas "på blankett enligt särskilt formulär" eller liknande uttryck. I fråga om rätten till avdrag finns sådana bestämmelser i TL beträffande representationskostnader (25 a §), avskrivningsplaner (30 § 1 mom.) och avsättning till pensioner (30 § 2 mom.). Utanför TL avser sådana föreskrifter i huvudsak avsättningar till fonder av olika slag. Anledningen till bestämmelserna om att uppgifter skall lämnas på särskild blankett torde oftast vara den att det på grund av lagstiftningens utformning behövs ett flertal uppgifter som underlag för bedömningen av avdragsyrkandet.

Av skäl som framgår av avsnittet 3.4.5 har utredningen i KL föreslagit den bestämmelsen, att i de fall där det har föreskrivits att uppgifter som avser avdragsyrkande skall lämnas enligt fastställt formulär, avdraget får medges endast om den skattskyldige har kommit in med de uppgifter som skall lämnas enligt formuläret. Avsikten är att avgiftssanktion inte skall påföras om uppgifterna uteblir även om yrkandet är oriktigt. Det kan därmed anses självklart att skattetillägg inte kan påföras om avdrag vägras därför att uppgifter enligt som avses i formuläret inte har lämnats. I de fall då avdragsyrkandets oriktighet kan konstateras utan att sådana uppgifter lämnats är emellertid frågan om skattetillägg inte lika självklar. Enligt utredningens mening bör emellertid skattetillägg inte heller påföras i detta fall.

För att avsikten med den föreslagna bestämmelsen (20 a § KL) skall tillgodoses föreslår utredningen en bestämmelse om att avgiftssanktion inte skall påföras om avdrag vägras i fall då den skattskyldige inte har kommit in med de uppgifter som på grund av bestämmelsen i 20 a § KL skall ha lämnats för att avdraget skall kunna medges. Den föreslagna bestämmelsen finns i 18 § tredje stycket lagförslaget.

Frivillig rättelse av oriktig uppgift medför f. n. att skattetillägg inte påförs för det belopp som rättelsen avser. I sitt föregående betänkande föreslog utredningen att frivilligt lämnad uppgift skulle medföra frihet från skattetillägg även i fall där den frivilligt lämnade uppgiften avsåg annat än rättelse av oriktig uppgift. Utredningens förslag, som särskilt tog sikte på skönstaxering, godtogs emellertid inte (prop. 1977/78:136 s. 146).

Utredningen återkommer emellertid till detta förslag, som i viss mån har fått ny aktualitet genom det tidigare berörda förslaget, att skönstaxering inte skall kunna helt undanröjas om den grundas på uppgifter som kommit fram vid revision liksom genom förslaget att skattedomstol i vissa fall kan påföra skattetillägg sedan TN skönstaxerat även om deklaration föreligger vid domstolens avgörande (15 och 16 §§ lagförslaget). Möjligheten för den skattskyldige att undgå skattetillägg i dessa fall är direkt beroende av en utvidgning av begreppet frivillig rättelse. I sammanhanget bör också påpekas att enligt den gällande och föreslagna grundregeln om skattetillägg vid skönstaxering den skattskyldige vid beräkning av tilläggsunderlaget skall räknas tillgodo de skriftliga uppgifter han kan ha lämnat. Frivillig rättelse kan emellertid ske muntligen, vilket innebär att förslaget verkar till förmån för den skattskyldige vid skönstaxering.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 19 § lagförslaget.

Myndighets upplysningsplikt i vissa fall

När avgiftssanktion påförs vid underlåtenhet att fullgöra viss åtgärd är det av särskild vikt att den skattskyldige får kännedom om den påföljd som hans underlåtenhet att vidta åtgärden kan medföra. Detta gäller inte bara med hänsyn till den funktion som sanktionen avser att fylla utan också därför att den skattskyldige bör ha rätt att bli upplyst om vad han har att iaktta för att undgå sanktionen. F. n. torde den skattskyldige regelmässigt i anmaningen underrättas om risken för sanktion. Något hinder för att påföra avgift föreligger däremot inte, om så inte skett.

Med hänsyn till de nyss anförda synpunkterna föreslår utredningen en bestämmelse om att i de fall, då påföring av avgiftssanktion förutsätter att den skattskyldige har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, anmaningen skall upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Den föreslagna bestämmelsen finns i 32 § första stycket lagförslaget.

Förseningsavgift enligt 10 § lagförslaget samt skattetillägg vid skönstaxering skall i vissa fall undanröjas. De skäl som anförts för det nyss framlagda förslaget kan också åberopas för att den skattskyldige obligatoriskt skall underrättas om möjligheten till undanröjande. Utredningen föreslår därför en bestämmelse av sådan innebörd (35 § andra stycket lagförslaget).

3.4 Förslag till lagar om ändring i taxeringslagen (1956:623), kommunalskattelagen (1928:370) m. fl. författningar

3.4.1 *Inledning*

I det följande lägger utredningen fram förslag till följdändringar som är betingade av den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. De frågor som behandlas i förslagen är frågan om överflyttning av outnyttjat underskottsavdrag till samtaxerad make, kvittning vid fel i bokslut, förbud att dra av avgiftssanktion vid beräkning av skattepliktig inkomst, skattskyldigs specifikationsskyldighet för vissa avdrag, skattskyldigs upplysningsplikt i visst fall, omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna, skönsberäkning och skönstaxering, längdföring av fall vari statlig inkomstskatt avser ackumulerad inkomst samt frågan om skattskyldigs besvärsrätt i visst fall.

De tre första förslagen avser ändringar i KL. Förslaget angående skattskyldigs specifikationsskyldighet för vissa avdrag avser ändringar i KL, TL och lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Övriga förslag hänför sig till enbart TL.

Slutligen föreslår utredningen ändringar i UBL som föranleds av terminologin i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Eftersom de är av redaktionell art förbigås de i det följande.

3.4.2 *Överflyttning av outnyttjat underskottsavdrag till samtaxerad make*

Avdrag för underskott som vid taxering helt eller delvis inte har kunnat utnyttjas får enligt 52 § 1 mom. andra stycket KL räknas av från den andra makens inkomst i samma kommun. Detsamma gäller beträffande skattskyldiga som beskattas på samma sätt som makar. I den praktiska tillämpningen gäller sedan gammalt att allmänt avdrag som ena maken inte har kunnat utnyttja vid taxeringen automatiskt räknas den andra maken till godo, dvs. utan särskilt yrkande härom. Till och med om den make som avdraget rätteligen tillkommer uttryckligen förklarar, att han vill spara avdraget och utnyttja det för egen räkning som förlustavdrag vid kommande taxering, sker överflyttning (RÅ 1968 ref. 66).

Den rådande ordningen, som har utvecklats före införandet av det skatteadministrativa sanktionssystemet, inverkar på frågan om påföring av skattetillägg. Normalt kan sådan sanktion inte påföras om beskattningsbar inkomst inte uppstår efter rättelse av den skattskyldiges uppgift. En gift skattskyldig, som har redovisat underskott med för högt belopp, undgår emellertid inte skattetillägg i nu avsedda fall om underskottet kan tillgodoföras den andra maken varigenom underlag för beräkning av tillägget uppkommer. Å andra sidan kan den skattemässiga effekten av den skattskyldiges bristande uppgiftslämnande reduceras när makes underskott förs över till honom. I nu angivna hänseende intar gifta skattskyldiga en särställning.

Skattetillägget bestäms normalt efter den effekt på skattedebiteringen beträffande den skattskyldige som hans bristande uppgiftslämnande hade kunnat leda till. I nu avsedda fall kan han trots denna princip komma att drabbas av skattetillägg inte på grund av någon egen åtgärd utan till följd av en taxeringsregel. Denna medför dessutom att gifta skattskyldiga i sanktionshänseende behandlas på annat sätt än ogifta. Bortsett från sanktionssynpunkter synes den nu diskuterade överflyttningen av outnyttjat underskott stämma mindre väl överens med de till 1972 års taxering genomförda reglerna om särbeskattning av makar. I materiellt hänseende kan den leda till direkt stötande resultat, t. ex. då underskottet inte påverkar taxeringen för den make som tillgodoförs avdraget såsom när dennes inkomst understiger 7 500 kr. före överflyttningen. Den nuvarande ordningen innebär att en gift skattskyldig betas möjligheten att själv utnyttja underskottet som förlustavdrag senare år.

Av nu anförda skäl föreslår utredningen att avdrag för underskott som överstiger 1 000 kr. skall räknas av från den andra makens inkomst endast om den make, som har redovisat underskottet, har medgett detta. Denna beloppsgräns har valts med hänsyn till att minsta förlustavdrag, som kan medges, skall uppgå till detta belopp. Den sålunda föreslagna ordningen framgår av 52 § 1 mom. andra stycket i förslaget till lag om ändring i KL.

3.4.3 *Kvittning vid fel i bokslut*

Möjligheten att få en kvittningsinvändning godtagen i det fall kvittningen förutsätter ändring i bokslut har i rättspraxis varit ytterligt begränsad. Den hittillsvarande rättstillämpningen kommer till uttryck i följande uttalande i dåvarande riksskattenämndens anvisning, RN 1958 3:1.

Ändring av ett bokslut bör – oavsett huruvida fråga är om bokslut för ett aktiebolag eller för annan skattskyldig – endast undantagsvis godtagas vid taxeringen, om ändringen vidtagits sedan deklaration, som grundats på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. Ej heller bör ändring godtagas, om avsikten med densamma är att eliminera verkningarna av sådan höjning av taxering, vilken föranletts av att den skattskyldige begått brott mot skattestrafflagen. I övriga fall bör ändring godtagas, om detta framstår såsom skäligt, vilket vanligen får anses vara förhållandet.

Frågan om ändrat bokslut vid taxeringen har utretts av företagsskatteberedningen. I sitt betänkande (SOU 1977:85) Beskattning av företag föreslog beredningen (s. 556) att innehållet i riksskattenämndens anvisning skulle lagfästas genom en bestämmelse i 41 § KL. Dessutom lade beredningen fram förslag, avsedda att utvidga möjligheterna till ändring av bokslut i särskilda typer av fall.

Departementschefen ansåg (prop. 1980/81:68 s. 187) – liksom beredningen hade gjort – att det fanns anledning att undersöka om det inte kunde öppnas möjlighet att vid taxeringen i större utsträckning än vad som f. n. var möjligt anlägga en helhetssyn på företagens resultatreglerande åtgärder i bokslutet. Inom den totala beloppsmässiga ramen för bokslutsdispositioner som maximalt är tillåten enligt KL borde kvittning få ske mellan olika balansposter. De förslag som lades fram i prop:en hade emellertid delvis en annan utformning än beredningens.

Departementschefen föreslog (s. 188) att om bokfört resultat hade påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringar hade tagits upp för lågt eller någon skuldpost med för högt belopp samtidigt som företaget hade utrymme för ytterligare av- och nedskrivningar eller andra resultatreglerande åtgärder skulle under vissa förutsättningar taxeringsmyndigheterna ha rätt att – trots att bokslutet inte ändras – avstå från att ingripa mot felaktigheterna.

Den föreslagna ordningen förutsatte enligt departementschefen följande. Det måste framstå som uppenbart att den skattskyldige genom annan – skattemässigt godtagbar – disposition i bokslutet skulle ha kunnat redovisa samma inkomst. Bevisbördan för detta avsågs vila på den skattskyldige. Förelåg tvivel i kvittningsfrågan, skulle inkomsten justeras. Var det uppenbart att kvittning kunde medges endast till viss del borde avvikelsen inskränkas till att avse överskjutande belopp. Endast om felet hänför sig till en balanspost föreslogs kvittning vara tillåten. Oredovisad intäkt eller yrkande om avdrag för fiktiv eller inte avdragsgill kostnad skulle aldrig kunna neutraliseras genom kvittning. Inte heller omfattade förslaget det fallet att den skattskyldige gjort alltför stora avskrivningar på inventarier eller andra anläggningstillgångar. Förelåg särskilda omständigheter skulle resultatet ändå justeras. Exempel på en sådan omständighet var att felet hade sådan karaktär att det utgjorde skattebrott eller medförde skattetillägg.

Riksdagen beslöt i enlighet med departementschefens förslag (SkU 1980/81:25, rskr 234, SFS 1981:295). Detta föranledde ändring i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelsen skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering och eftertaxering för samma år.

Begränsningarna i kvittningsrätten i sanktionsfallen har givetvis varit betingade av intresset av att inte undergräva den skattskyldiges ansvar och omsorg inför fullgörandet av sin uppgiftsskyldighet och att inte minska det allmännas möjlighet att ge eftertryck åt denna skyldighet. Skulle den

skattskyldige kunna neutralisera påvisade fel genom kvittning i nu avsedda fall skulle underlaget för beräkning av tillägget reduceras i motsvarande mån. Huruvida de beslutade inskränkningarna har avsedd effekt i fråga om det straffrättsliga ansvaret är däremot – som närmare kommer att utvecklas i avsnitt 8.1 – tveksamt med hänsyn till att deklarationsbrotten sedan reformen 1972 är konstruerade som effektbrott i syfte bl. a. att anpassa kvittningsrätten till vad som gäller för andra bedrägeribrott (jfr utgången i NJA 1980 s. 380 II).

Utredningen anser emellertid av principiella skäl att sanktionssynpunkter inte bör styra utformningen av den materiella beskattningsrätten. Att vägra kvittning enbart därför att den skattskyldige annars skulle undgå sanktion kan också leda till obilliga resultat. Förutom sanktionen ådrar sig den skattskyldige opåräknade skattekrav som hade kunnat undvikas om sanktionsfrågan inte hade aktualiserats. Sanktionsansvaret hade ju ändå kunnat krävas ut om man vid beräkningen av det belopp som hade kunnat dras undan på grund av den skattskyldiges bristande uppgiftslämnande bortsåg från godkänd kvittning.

Härtill kommer att bedömningen av huruvida en felaktighet har sådan karaktär att den utgör skattebrott är vansklig att göra för taxeringsmyndigheten. Det finns en uttalad risk för en oenhetlig rättstillämpning. En felbedömning kan också få stötande resultat. Ogillas åtalet därför att brott inte har förelegat kan den skattskyldige ha försuttit fristen för att utnyttja den honom annars tillkommande kvittningsrätten. Den sistnämnda situationen kan inträffa även i fråga om skattetillägg.

I fråga om skattetillägg har utredningen i avsnittet 3.3.10 lagt fram förslag som tillgodoser de motiv som ligger bakom den nu diskuterade begränsningen av kvittningsrätten vid fel i bokslut utan att föra med sig de berörda nackdelarna. Enligt förslaget skall tilläggsunderlaget, dvs. det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg, bestämmas utan hänsyn till medgivet avdragsyrkande som har framställts sedan den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om att höjning av taxeringen har beslutats eller ifrågasatts, om han har kunnat förfoga över yrkandet. Bland de avdrag, som därvid avses, ingår ändringar i bokslutsdispositioner eller motsvarande åtgärd av skattskyldig som inte är skyldig att upprätta bokslut. Den sålunda föreslagna bestämmelsen finns i 22 § förslaget till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

I fråga om deklarationsbrotten enligt SkBL har utredningen i avsnittet 8.1 föreslagit att den undandragna skatten skall beräknas med tillämpning av den sistnämnda bestämmelsen.

Genomförs de nu berörda utredningsförslagen bortfaller behovet av undantag från kvittningsrätten vid fel i bokslut för fall där felaktigheten har sådan karaktär att den utgör skattebrott eller medför skattetillägg. Utmönstringen av undantagen kräver ändring i punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 41 § KL.

3.4.4 *Förbud att dra av avgiftssanktion vid beräkning av skattepliktig inkomst*

I likhet med vad som gäller för andra sanktioner av motsvarande art bör enligt utredningens uppfattning av lagtext uttryckligen framgå att avgiftssanktion inte får dras av vid beräkning av skattepliktig inkomst. Avdragsförbudet, som inte avviker från vad som redan gäller, finns i den föreslagna ändringen till 20 § KL.

3.4.5 *Skattskyldigs specifikationsskyldighet för vissa avdrag*

Uppgiftsskyldigheten för skattskyldig i fråga om avdrag (jfr. avsnittet 2.3.3) innebär att detta skall vara giltigt och motsvaras av verkliga kostnader. Han har således att i rättsligt hänseende korrekt beskriva eller beteckna avdraget. Fullgörs inte denna skyldighet och skulle hans uppgifter, om de godtogs, leda till för låg beskattning föreligger oriktig uppgift och förutsättning för påföring av skattetillägg.

I vissa fall kan det vara svårt för en skattskyldig att avgöra vilka upplysningar han behöver lämna för att ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Utredningen avser sådana fall där avdrag grundas på flera villkor.

För att komma till rätta med vissa påtalade olägenheter föreslår utredningen efter förebild från utländska sanktionssystem att för några typer av avdrag uppgifter skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär och avdrag få medges endast om den skattskyldige har kommit in med sådana uppgifter som skall lämnas enligt formuläret.

Underkänns avdraget på grund av att föreskrivna uppgifter saknas, skall skattetillägg inte få påföras. Har däremot den skattskyldige lämnat fullständiga uppgifter – ehuru felaktiga – får sanktionsfrågan bedömas med ledning av eljest gällande regler.

En ordning som den nu beskrivna förutsätter till en början en bestämmelse i KL om avdragsförbud i nu avsedda fall. Denna finns i 20 a § lagförslaget. Mot denna bestämmelse korresponderar 18 § tredje stycket lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I detta lagrum föreskrivs att sanktion inte skall påföras när avdrag vägras i fall då skattskyldig inte har kommit in med de uppgifter som avses i 20 a § KL.

De typer av avdrag som förslaget bör ta sikte på bör i första hand vara sådana som i rättstillämpningen är vanligt förekommande men även vissa "udda" avdrag. Enligt utredningens mening bör den föreslagna ordningen gälla vid avdrag för ökade levnadskostnader, för bilresor vid beräkning av inkomst av tjänst, för gäldränta vid beräkning av inkomst av tjänst, kapital eller av schablontaxerad annan fastighet samt förlustavdrag. Skyldigheten att specificera de nu berörda avdragen kräver lagreglering. De härmed avsedda bestämmelserna i utredningens lagförslag är 25 c § TL och 5 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Utöver de nu angivna typerna av avdrag skulle den föreslagna ordningen få betydelse för bedömningen av de avdrag i TL som avses i 25 a § (representationskostnader), och 30 § 1 mom. andra stycket (avdrag för värdeminskning).

I tillämpningsområdet för förslaget innefattas också avdrag som enligt

gällande bestämmelser skall yrkas på blankett enligt fastställt formulär. Sådana bestämmelser finns i förordningen (1947:174) om investeringsfonder, förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg, skogskontolagen (1954:142), lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning, förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, förordningen (1967:96) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond, lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond, lagen (1974:998) om avsättning till särskild investeringsfond, lagen (1978:950) om särskilt investeringsavdrag för vissa byggnadsarbeten, lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, lagen (1979:609) om allmän investeringsfond, lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto, lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning, lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m. m. samt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto.

3.4.6 *Skattskyldigs upplysningsplikt i visst fall*

Enligt deklarationsformuläret för fysisk person har skattskyldig att genom kryssmarkering lämna åtskilliga upplysningar om sina personliga förhållanden. De upplysningar som efterfrågas har betydelse för bedömning av förvärvsavdrag (46 § 3 mom. KL), grundavdrag (48 § 2 mom. 1 st. och 48 § 3 mom. KL), äkta makars beskattning (52 § KL), A- resp. B-inkomst (9 § 3 mom. Si), skattepliktig förmögenhet för makar och hemmavarande barn under 18 år (12 § Sf) och skattereduktion (2 § 4 mom. UBL). I gällande bestämmelser har emellertid inte föreskrivits någon skyldighet att lämna uppgifter. Utredningen föreslår därför en uttrycklig bestämmelse i 25 § TL att skattskyldig skall lämna de uppgifter som vid beslut om hans taxering behövs för att bedöma tillämpligheten av de nyss angivna lagrummen. I sitt lagförslag har utredningen mönstrat ut vissa bestämmelser som saknar praktisk betydelse.

3.4.7 *Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna*

Omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet bestäms ytterst av 31 § 1 mom. TL. Enligt denna bestämmelse bör envar, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering.

Utredningen har i avsnittet 2.3.3 formulerat uppgiftsskyldighetens omfattning enligt följande. Samtliga intäkter skall uppges till rätt belopp. Avdrag skall vara giltiga och motsvaras av verkliga kostnader. Den skattskyldige har således att i rättsligt hänseende korrekt beskriva eller beteckna sina intäkter eller avdrag. Fullgörs inte denna skyldighet och skulle hans uppgifter, om de godtogs, leda till för låg beskattning föreligger således en oriktig

uppgift. Detta innebär således att sådan uppgift alltid föreligger om inkomst av förvärvskälla har redovisats med för lågt belopp. Oriktig uppgift vid taxering föreligger även vid felaktighet som skulle ha medfört för låg debitering om den godtagits, t. ex. oriktig kryssmarkering.

Huruvida en oriktig uppgift slutligen skall medföra skattetillägg är beroende av en rad omständigheter. Bestämmelser finns om undantag från påföring av särskild avgift i fall av s. k. oriktigt yrkande. Dessa undantag innebär inte att oriktig uppgift inte anses föreligga. Innebörden är i stället att tillägg inte skall påföras trots att oriktig uppgift föreligger.

Mot bakgrund av vad nu har sagts bör bestämmelserna i 31 § 1 mom. TL förtydligas så att de bättre återger rättsläget. I detta lagrum bör föreskrivas att det åligger varje deklarationsskyldig att till ledning för sin taxering, utöver vad deklarationsformulären föranleder, i anslutning till deklarationen lämna de uppgifter som är av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Härutöver bör enligt utredningens uppfattning uttryckligen framgå av lagtext den skattskyldiges ansvar för sin uppgiftsskyldighet. Ett fjärde moment bör införas i 31 § vari sägs att den deklarationsskyldige ansvarar för att de uppgifter som han har lämnat till taxeringen är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt taxeringsbeslut. Utredningens lagförslag innehåller bestämmelser i enlighet med det sagda.

Som framgått av det föregående (avsnittet 3.3.16) har utredningen ansett det nödvändigt att 31 § 2 mom. ändras på grund av förslaget om förseningsavgift i 10 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Detta beror på att kontrollmöjligheten i momentets andra stycke avser endast uppgift i deklaration. Den föreslagna förseningsavgiften bör emellertid tillämpas på varje avdragsyrkande som en deklarationsskyldig har framställt. Ändring av lagrummet föreslås i enlighet med detta. För likformighetens skull men även av sakliga skäl föreslår utredningen samma ändring i lydelsen av momentets tredje stycke. Momentets första stycke föreslås ändrat på samma sätt, vilken ändring har endast redaktionell karaktär.

Uppgiftsskyldigheten enligt 31 § 2 mom. första och andra styckena i dess gällande lydelse inträder först efter anmaning. Som framgått föreslår utredningen att förseningsavgift skall kunna påföras vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling i de situationer som avses i lagrummet. Påföring av sanktionen förutsätter att anmaning har sänts ut till den skattskyldige att komma in med upplysning eller handling men sådan upplysning eller handling har uteblivit. Sanktionen föreslås kunna undanröjas om upplysningen eller handlingen kommer in inom viss angiven tidsfrist. Denna utformning av sanktionen förutsätter att uppgiftsskyldighetens inträde inte knyts till delgiven anmaning. Utredningen föreslår ändring i 31 § 2 mom. i enlighet med det anförda.

3.4.8 *Skönsberäkning och skönstaxering*

Enligt 21 § TL i dess gällande lydelse skall inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finns skäligt, när deklaration inte har avgetts eller inkomsten eller förmögenheten på grund av brist i eller bristfälligt

underlag för deklaration inte kan tillförlitligen beräknas. I båda fallen skall således skönstaxering åsättas. Mot 21 § TL korresponderar de nu gällande bestämmelserna om skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration (116 b § TL) och skattetillägg på grund av utebliven deklaration (116 c § TL).

Uttrycket skönstaxering inkluderar således skönsmässig taxering såväl i det fallet då deklaration har lämnats som när sådan handling har uteblivit. I taxeringssammanhang föreligger redan ett behov att göra begreppsmässig åtskillnad mellan dessa båda fall av skönstaxering, vilket bl. a. kommer till uttryck i att termen skönshöjning ibland används för att beteckna skönsmässig avvikelse från deklaration. Men ännu mer från sanktionssynpunkt finns det skäl att genom olika termer särskilja de nu avsedda fallen. De skattetillägg som påförs i de olika typerna av fall har olika funktioner och är förenade med helt olika rättsverkningar. Lagtekniskt skulle en begreppsmässig distinktion medföra en rad förenklingar.

Av nu anförda skäl bör 21 § TL ändras efter nu angivna riktlinjer. Termen skönsberäkning bör reserveras för att beteckna skönsmässig taxering i det fall den skattskyldige har lämnat självdeklaration. Med skönstaxering bör avses sådan taxering som åsätts när deklaration har uteblivit.

I båda fallen bör gälla att uppskattning skall ske genom skönsmässig höjning sedan iakttagna felaktigheter i uppgifter från skattskyldig har rättats. Detta innebär att den del av uppskattningen som utgörs av rättelser blir markerad vilket underlättar bedömningen av skattetilläggsfrågan.

Det nu skisserade förslaget får den effekten att den som inte har lämnat deklaration men väl annan skriftlig uppgift till ledning för taxeringen anses skönstaxerad. Om genom höjning som grundas på skönsmässig uppskattning skönstaxeringen bestäms till högre belopp än det han skriftligen uppgett har han möjlighet att få skattetillägget på grund av denna höjning undanröjt eller nedsatt om deklaration kommit in inom viss tid; sådant tillägg som grundas på att skriftlig uppgift befunnits vara oriktig kan däremot inte undanröjas eller nedsättas genom att deklarationen lämnas. Denna ordning stämmer överens med gällande rätt. Utredningen har emellertid övervägt en annan utformning av innehållet i termerna skönsberäkning och skönstaxering, vilken grundas på följande synpunkter.

Genom införandet av SkBL har den särskilda betydelse som i SkSL tillades deklaration tagits bort. Falskdeklaration enligt den senare lagen förutsatte att den skattskyldige lämnat deklaration; för straff enligt SkBL fordras i motsvarande avseende endast att någon "till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift". Också vad gäller skattetillägg ansvarar skattskyldig för oriktig skriftlig uppgift även om han inte lämnat deklaration. Den prövning som vid skönstaxering ligger till grund för skönsmässig höjning är densamma oavsett om deklaration föreligger eller ej. Man kan mot bakgrund av det nu sagda göra gällande, att det vid ett konsekvent betraktelsesätt saknas grund för den gällande och nu föreslagna möjligheten att i fall då visserligen inte deklaration lämnats men väl skriftlig uppgift föreligger från den skattskyldige få ett skönsmässigt bestämt påslag undanröjt eller nedsatt. Särskilt vägande är detta synsätt om taxeringen sker med stöd av en ej undertecknad deklaration. Om resonemanget godtas blir följden att som skönstaxering i den mening

som utredningens förslag innebär skulle anses endast sådan taxering där den skattskyldige lämnat varken deklaration eller skriftlig uppgift. I andra fall skulle det skönsmässiga påslaget anses beslutat vid skönsberäkning.

Detta resonemang står i och för sig på säker grund. Anledningen till att utredningen inte har utformat sitt förslag i enlighet därmed är närmast billighetshänsyn. Att fylla i en deklarationsblankett, som ju anger olika förvärvskällor, torde nämligen ofta medföra ett visst incitament till övertänkande av inkomst- och förmögenhetsförhållandena, varigenom felaktigheter kan undgås. Det sista gäller givetvis inte i fall då deklaration lämnats men inte undertecknats av den skattskyldige. Att hänföra detta särskilt till skönsberäkning skulle emellertid komplicera lagtexten, den skattskyldige skulle också kunna begagna sig av möjligheten att påstå att deklarationen, eftersom han inte undertecknat den, har sänts in utan hans vilja. Att utredningen inte har stannat för det nu diskuterade alternativet grundas i huvudsak på nu framlagda synpunkter.

De nu berörda förslagen framgår av ändringarna i lagförslaget avseende TL.

3.4.9 *Längdföring av fall vari statlig inkomstskatt avser ackumulerad inkomst*

Rätt att fatta beslut med stöd av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillkommer numera TN. Sådant beslut ingår således bland TN:s övriga taxeringsåtgärder och torde i praktiken längdföras. Förslag till uttrycklig bestämmelse härom finns i 68 § lagförslaget avseende TL. Den föreslagna ändringen har betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg vid oriktig uppgift i ansökan om att få viss inkomst bedömd som ackumulerad.

3.4.10 *Skattskyldigs besvärsrätt i visst fall*

Av skäl som har utvecklats i avsnittet 3.3.15 föreslår utredningen att 99 § TL skall upphävas och att den skattskyldiges ordinära besvär över taxeringen skall regleras i 76 § samma lag enligt följande. Besvär av skattskyldig skall ha inkommit före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. Har skattskyldig inte erhållit i 69 § TL föreskriven underrättelse under taxeringsåret, får han anföra besvär inom två månader från den dag då han fick del av underrättelsen.

4 Avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen

4.1 Gällande ordning

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift vid mervärdebeskattningen finns i ett särskilt kapitel i ML under rubriken "Särskilda avgifter". Kapitlet innehåller tolv paragrafer, 64 a–64 l §§.

Sanktionerna är i väsentliga delar utformade på samma sätt som motsvarande sanktioner enligt TL. I sitt första betänkande (SOU 1977:6) har utredningen tämligen utförligt redogjort för då gällande sanktionsregler vid mervärdebeskattningen. De ändringar som beslutades 1978 med anledning av betänkandet och prop. 1977/78:136 (SFS 1978:196) och som trädde i kraft 31 maj 1978 berörde endast i begränsad omfattning reglerna i ML.

I den följande redogörelsen läggs tyngdpunkten vid de 1978 genomförda ändringarna och vid de regler som enligt ML väsentligt skiljer sig från motsvarande bestämmelser i TL. I övrigt hänvisas till vad som har sagts i avsnitt 3.1 om motsvarande ordning vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. De där återgivna rättsfallen får i tillämpliga delar anses vägledande för tillämpningen av sanktionsreglerna även enligt ML.

4.1.1 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift förutsätter att den skattskyldige i deklaration eller annat skriftligt meddelande, som avlämnats till ledning för hans beskattning, har lämnat uppgift som befinnes vara oriktig (64 a § första stycket). Beviskravet i fråga om uppgiftens oriktighet har genom ändring i bestämmelsen 1978 markerats på samma sätt som i TL. Skattetillägg kan numera också påföras när den oriktiga uppgiften har lämnats först i mål om mervärdeskatt enligt samma förutsättningar som gäller enligt TL.

Svårigheter att avgöra huruvida oriktig uppgift har lämnats eller s. k. oriktigt yrkande har framställts förekommer mera sällan vid mervärdebeskattningen. Detta hänger framför allt samman med det ytterst begränsade utrymmet för upplysningar i deklarationsblanketten och dess summariska utformning med uttryckligt krav på endast ett fåtal siffermässiga uppgifter. Motsvarighet till bestämmelsen i 31 § 1 mom. TL varigenom föreskrivs skyldighet att utöver deklarationsformuläret meddela upplysningar som kan vara av betydelse för taxeringen saknas visserligen i ML. I normalfallet – dvs. om endast de obligatoriska uppgifterna i deklarationen har fyllts i – anses emellertid i princip alla konstaterade felaktigheter, som inte beror på uppenbar felräkning eller liknande, vara åtkomliga för skattetillägg.

4.1.2 *Kvittning*

Sedan 1978 tillämpas inom mervärdebeskattningen – liksom vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen – en utökad rätt till kvittning inom en verksamhet (förvärvskälla) (jfr. avsnittet 3.1.2). Enligt anvisningar av RSV (Im 1975:3) bör kvittning kunna medges också mellan redovisningsperioder inom samma räkenskapsår.

4.1.3 *Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration*

Skattetillägg påförs i det fall då deklaration har avgetts men skatten efter skälig grund har fastställts enligt 30 § tredje stycket eller efterbeskattning har skett enligt 38 § tredje stycket ML därför att den inte har kunnat beräknas tillförlitligt med ledning av deklaration och övriga tillgängliga handlingar (64 a § andra stycket). Till den del uppskattningen innefattar höjning på grund av oriktig uppgift skall dock de regler som gäller för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift tillämpas.

4.1.4 *Skattetillägg vid utebliven deklaration*

Har uppskattning skett med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket ML därför att deklaration inte har lämnats påförs skattetillägg (64 a § tredje stycket). Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift skall dock de regler som gäller för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift tillämpas. Påföring av skattetillägg av nu avsett slag förutsätter inte – till skillnad från vad som gäller vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen – att anmaning har sänts ut.

Skattetillägget vid utebliven deklaration är i princip konstruerat på samma sätt som motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Tillägget skall undanröjas om deklaration har kommit in inom viss tid. Fristen är emellertid kortare än motsvarande tid vid inkomsttaxeringen, en månad från utgången av den månad då den skattskyldige fick del av beslutet, vilket hänger samman med mervärdeskattens korta redovisningsperioder. Någon motsvarighet till regeln om nedsättning till 10 % i 116 d § TL finns inte i ML. Har deklaration kommit in efter månadsfristens utgång kan det påförda tillägget sättas ned endast i den mån den skönsmässigt fastställda skatten skall sänkas.

4.1.5 *Skattetilläggets storlek och beräkning*

Skattetillägg utgår vid mervärdebeskattningen med en och samma procentsats, 20 %, oavsett vilken påföringsgrund som tillämpas (64 a §).

Vid oriktig uppgift beräknas tillägget på den skatt som inte skulle ha påförts eller som felaktigt skulle ha räknats den skattskyldige till godo om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Avgiftsunderlaget kan således innefatta även negativa belopp, dvs. fall där den ingående skatten enligt avgiven deklaration är större än den utgående och alltså rättelse av en oriktig uppgift medför att belopp som skall betalas tillbaka till den skattskyldige minskar eller övergår till skatt att betala.

Vid skönsmässig avvikelse från deklaration utgörs avgiftsunderlaget av den skatt som har påförts den skattskyldige på grund av uppskattningen utöver den skatt som annars skulle ha påförts eller inte räknats honom till godo.

Vid utebliven deklaration beräknas tillägget på den skatt som har fastställts på grund av uppskattningen utöver den skatt som i förekommande fall skulle ha fastställts med ledning av skriftliga uppgifter som den skattskyldige har lämnat till ledning för beskattningen.

4.1.6 *Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift*

Skattetillägg påförs inte vid rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Tillägg påförs inte heller om denne frivilligt har rättat oriktig uppgift (64 d §). Sedan 1978 anges också uttryckligen i samma paragraf att skattetillägg inte utgår vid avvikelse som avser bedömning av framställt yrkande, om avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Bestämmelsen tillämpades i praktiken redan före 1978 analogt med motsvarande regel vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (jfr RSV:s anvisningar RSV II 1972:17). I fråga om bedömningen av yrkanden i övrigt i sanktionshänseende hänvisas till vad som anförts i avsnittet 4.1.1.

I avsnittet 2 i bilagan redogörs för tolkningen enligt nuvarande rättspraxis av begreppet frivillig rättelse.

4.1.7 *Förseningsavgift*

Bestämmelserna om påföring av förseningsavgift är – frånsett vissa detaljer – utformade på samma sätt som motsvarande bestämmelser vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (64 e §). Avgiften påförs skattskyldig som är deklarationsskyldig men som inte har avlämnat deklaration inom föreskriven tid. Skattskyldig som har att deklarera först efter anmaning påförs förseningsavgift, om han inte lämnar deklaration inom den tid som har satts ut i anmaningen.

I normalfallet är förseningsavgiften 100 kr. Har den skattskyldige trots anmaning underlåtit att deklarera inom den i anmaningen föreskrivna tiden påförs dubbel avgift. Sådan avgift utgår också när den skattskyldige inte har deklarerat inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna.

Beträffande skattskyldig som i rätt tid har lämnat in en inte undertecknad deklarationshandling tillämpas bestämmelsen i 116 g § TL analogt. Förseningsavgift påförs således först om den skattskyldige trots anmaning inte fullständigar handlingen med sin underskrift inom tid som angetts i anmaningen. Uttrycklig bestämmelse härom saknas i ML.

I rättstillämpningen tas viss hänsyn till att en för sent avlämnad deklaration utvisar att skatt skall betalas tillbaka till den skattskyldige. I RSV:s anvisningar (1972:17) uttalas följande.

> Avgift skall i princip utgå även i de fall ingen skatt skall erläggas. Om emellertid deklaration, enligt vilken överskjutande ingående skatt skall återbetalas, avlämnas

innan åtgärder hunnit vidtagas i form av fastställelse av skatt i avsaknad av deklaration och den skattskyldige inte tidigare gjort sig skyldig till deklarationsförsummelse, bör länsstyrelsen kunna underlåta att påföra avgift.

4.1.8 *Befrielse från särskild avgift, m. m.*

Eftergiftsbestämmelserna (64 f §) stämmer nästan helt överens med motsvarande regler i TL. Särskild avgift får sålunda efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Avgift får vidare efterges om förseelsen framstår som ursäktlig med hänsyn till beskaffenheten av den oriktiga uppgiften eller annan särskild omständighet. Utöver de ändringar, som vidtogs 1978 inom hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet i syfte att vidga möjligheterna till eftergift, infördes i ML en ny och för mervärdeskatten speciell eftergiftsgrund som avser ursäktliga s. k. räkenskapsfel, dvs. oriktig uppgift som beror på felräkning eller misskrivning i den löpande bokföringen. Förutsättningen för att sådana felaktigheter skall kunna anses som ursäktliga är att bokföringen är så välordnad att felet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut (jfr SkU 1977/78:50, s. 51).

Skattetillägg får efterges också i det fall det undandragna beloppet är att anse som ringa. I RSV:s anvisningar (RSV II 1972:17) har som ringa belopp angetts 1 000 kronor för viss redovisningsperiod. I en tilläggsanvisning (RSV Im 1975:3) har RSV dock uttalat att eftergift bör medges endast om det sammanlagda beloppet för flera redovisningsperioder understiger 1 000 kronor när beslut meddelas i en och samma beslutshandling (s. k. sammanställningsbeslut).

4.1.9 *Beslutande organ*

LST är beslutsmyndighet i första instans i frågor som rör särskild avgift (64 g §). Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om mervärdeskatt prövas dock av LR.

Beträffande beslut om undanröjande eller eftergift av skattetillägg som har påförts av LST i samband med efterbeskattning har RSV uttalat följande (RSV Im 1975:3).

> Beslut om särskild avgift som påförs i samband med beslut om efterbeskattning är, liksom beslutet om efterbeskattning, ett slutligt beslut, som inte kan omprövas av länsstyrelsen. Talan mot sådant beslut skall föras hos länsskatterätten genom besvär. Fråga som rör undanröjande enligt 64 a § tredje stycket ML eller befrielse från särskild avgift enligt 64 c § ML har däremot inte tidigare varit föremål för prövning och skall därför avgöras genom särskilt beslut av länsstyrelsen. Detta beslut är slutligt och talan skall föras hos länsskatterätten genom besvär.

4.1.10 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

Av hänvisningen i 64 k § till bestämmelserna i övrigt i ML framgår att samma beslutsförfarande skall tillämpas för avgiftspåföringen som för beskattningen.

Beslut i fråga om påföring, eftergift etc. av skattetillägg och förseningsavgift är således preliminärt i den meningen att det kan och skall omprövas av LST när framkomna omständigheter föranleder detta (33 § ML).

Bestämmelsen i 36 § tredje stycket ML, som innebär att skatten för viss redovisningsperiod skall anses fastställd genom slutligt beslut (s. k. automatiskt slutligt beslut) efter tre år, har slopats genom lagändring i december 1981. Tidsfristen för det ordinära beslutsförfarandet har samtidigt förlängts till sex år. I övergångsbestämmelserna till den nya lagstiftningen (SFS 1981:1276) har emellertid föreskrivits att de äldre bestämmelserna skall tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om redovisningsperioder som hänför sig till beskattningsår som har gått till ända den 31 december 1978 och tidigare. Fullt ut kommer därför de nya bestämmelserna att vara tillämpliga först 1985.

Har den skattskyldige begärt slutligt beslut beträffande skatten bör beslutet omfatta även påförd avgift, om ändring av beslutet kan komma att inverka på avgiften (RSV 1972:17).

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. Detta bör enligt RSV:s anvisningar gälla endast skattetillägg som utgår på grund av avvikelse från deklaration, dvs. inte vid utebliven deklaration.

4.1.11 *Besvärsrätt m. m.*

Hänvisningen i 64 k § till övriga bestämmelser i ML avser även besvärsreglerna i 51–57 §§. Samma ordning skall således tillämpas vid besvär angående särskild avgift som vid talan mot beskattningsbeslut. Från 1978 gäller samma utvidgade besvärsrätt för den skattskyldige som enligt TL, nämligen att den skattskyldiges yrkande – liksom AO:s yrkande till förmån för honom – i fråga om särskild avgift alltid skall prövas så länge beslut om skatten inte har vunnit laga kraft liksom att RR och KR därvid har rätt att förordna att prövningen av yrkandet skall handläggas av LR.

4.1.12 *Processuella bestämmelser i övrigt*

I 64 h § regleras beslutsmyndighetens skyldighet att ex officio beakta bestämmelserna om eftergift och att ändra skattetillägg när skatten sätts ned.

Särskilda bestämmelser om vad beslut om särskild avgift skall innehålla finns inte i ML.

4.1.13 *Debitering m. m.*

Liksom skatten debiteras särskild avgift i samma handling som beslutet. Något särskilt debiteringsförfarande förekommer inte enligt ML. Avgiften anges i helt krontal så att öretal faller bort. Sedan 1978 är minimigränsen för påföring 100 kr. (64 i §).

4.1.14 *Övriga bestämmelser*

1978 infördes en helt ny och för mervärdeskatten exklusiv bestämmelse (64 j §) som innebär att särskild avgift kan påföras även den som inte är skattskyldig, nämligen om någon oriktigt har uppgett sig driva verksamhet som medför skattskyldighet. Behovet av en sådan bestämmelse motiveras av att inte bara den som verkligen är skattskyldig utan även den, som t. ex. försöker utnyttja mervärdeskattesystemet för att genom fingerade investeringar eller andra förvärv erhålla "återbetalning" av överskjutande ingående skatt, skall träffas av sanktionerna.

Enligt 64 k § gäller – som framgått av det föregående – ML:s bestämmelser i övrigt i tillämpliga delar även särskild avgift. Undantag härifrån har – liksom i TL – gjorts för reglerna om efterbeskattning som i ML finns i 38–41 §§. Vidare har möjligheten att erhålla nedsättning eller befrielse från enbart särskild avgift med stöd av 76 § tagits undan.

4.2 Statistiska uppgifter

4.2.1 *Inledning*

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt ML ställt samman vissa statistiska uppgifter som av RSV kontinuerligt inhämtas från LST (tabellerna 47–50 och 62–70 i bilagan). Vidare har utredningen genomfört en undersökning av ett statistiskt urval beslut angående särskild avgift som under 1979 har meddelats av LST i Jönköpings, Älvsborgs samt Göteborgs och Bohus län. Undersökningsresultaten har räknats upp till rikstal (tabellerna 51–61 i bilagan). I det följande kommenteras kortfattat statistikuppgifterna som finns i avsnittet 1.2.3 i bilagan.

4.2.2 *Skattetillägg*

Antalet skattetillägg har legat på en tämligen konstant nivå åren 1976–1979. Mellan åren 1978 och 1979 minskade emellertid antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift och skönsberäkning påtagligt, från 5 701 till 4 674 eller således med 18 % (tabell 48). Nedgången förklaras inte av att antalet avvikelsebeslut minskat i motsvarande mån. Det är därför rimligt att anta att minskningen har föranletts av de 1978 genomförda bestämmelserna om utvidgade möjligheter till eftergift och den samtidigt lagfästa skyldigheten att ex officio pröva förekomsten av eftergiftsgrund.

Antalet skattetillägg som åren 1976–1979 har föranletts av avvikelse från deklaration, dvs. av oriktig uppgift eller skönsmässig beräkning, har i tabell 49 ställts i relation till antalet meddelade beslut med avvikelse från deklaration. Av tabellen framgår genomsnittet och spridningen för den procentuella andel skattetillägg av förevarande slag som de olika LST har påfört. 1979 var spännvidden mellan högsta och lägsta värde närmare 20 procentenheter (26,6–7,4 %).

Skillnaderna kan i någon mån förklaras av att de utredningsmässiga för-

utsättningarna varierar länen emellan och från tid till annan, beroende på bl. a. hur kontrollverksamheten är inriktad. Även om uppgifterna i tabellen därför bör tolkas med försiktighet föreligger det emellertid uppenbara skillnader i tillämpningen. Fr. o. m. 1978 har spännvidden mellan lägsta och högsta värden märkbart krympt. Minskningen har sannolikt samma förklaring som nedgången av antalet tillägg av nyss nämnt slag.

Den vanligaste grunden för påföring av skattetillägg enligt ML är skönsbeskattning. 1979 påfördes totalt 44 257 tillägg, varav 39 584 eller närmare 90 % avsåg utebliven deklaration (tabell 51). Motsvarande andel vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen 1979 var endast 27 %. Förklaringen till den stora andelen tillägg av nu avsett slag vid mervärdebeskattningen är givetvis i första hand att de skattskyldiga enligt ML normalt har att avge flera deklarationer under ett år. En notoriskt försumlig skattskyldig med tvåmånadersredovisning kan sålunda dra på sig sex skönsbeskattningar med åtföljande skattetillägg under ett år.

1979 uppgick antalet skattetillägg på grund av oriktig uppgift och skönsberäkning till 3 365 resp. 1 308 eller 7,6 resp. 3,0 % av det totala antalet tillägg.

Skattetilläggen vid oriktig uppgift fördelade sig procentuellt efter tillämpningsfel och redovisningsfel med 35,5 % resp. 64,5 % (tabell 52). Det bör understrykas att även strukturen hos de felaktigheter som ligger till grund för tabellernas uppgifter i hög grad påverkas av kontrollverksamhetens omfattning och inriktning i de olika länen. Det finns anledning anta att den stora andelen redovisningsfel i materialet i viss mån föranleds av att insatserna av deklarationsgranskning och skatterevision har varit inriktad i första hand mot negativa deklarationer. Stor betydelse för strukturen av upptäckta fel har också det förhållandet att antalet skatterevisioner har varit lågt. Det undersökta materialet torde emellertid enligt utredningens bedömning i det avseendet vara representativt för riket i dess helhet. Här bör vidare nämnas att det vid den genomförda undersökningen inte har varit möjligt att närmare penetrera beslutsunderlagen och konstatera i vad mån felen kan hänföras till periodiseringsfel eller felaktigheter med kommunicerande effekt vid inkomsttaxeringen (jfr avsnittet 4.3.7).

Fördelningen av skattetillägg vid oriktig uppgift på feltyper i övrigt inom de båda felkategorierna framgår av tabell 54–58. Den helt dominerande typen av oriktig uppgift (ca 80 %) inom kategorin tillämpningsfel avser felaktigt avdrag för ingående skatt (tabell 54). Den stora andelen förklaras sannolikt av att s. k. skrivbordsutredningar hos LST ofta initieras av att den skattskyldige i sin deklaration har dragit av ingående skatt med så stort belopp att det i relation till den redovisade utgående skatten och med hänsyn till bransch, redovisningsmetod etc. inte förefaller rimligt. De frågor som ställs till den skattskyldige med anledning av deklarationsgranskningen kommer därför ofta av naturliga skäl att röra just avdragssidan.

Av de skattetillägg vid oriktig uppgift som avser redovisningsfel har drygt 50 % föranletts av att utgående skatt inte har redovisats på bokförd omsättning och ca 30 % av sådana s. k. räkenskapsfel, som i vart fall vid den första prövningen av LST inte bedömts som ursäktliga (tabell 57).

Av skattetilläggen vid skönsmässig avvikelse från deklaration har 20,5 % påförts efter avstämning mot inkomstdeklaration och 54,5 % i konsekvens

med taxeringsbeslut (tabellerna 59–60).

Antalet ansökningar om eftergift har 1979 ökat markant (tabell 62). De ansökningar som föranledde beslut av LST eller LR uppgick 1979 till 770 eller 16,5 % av antalet påförda tillägg. Motsvarande siffror var 1978 666 resp. 11,7 %. Vidare har mellan 1978 och 1979 en påtaglig förskjutning av ansökningar från LST till LR ägt rum. De förra har således minskat från 290 till 215 medan de senare ökat från 376 till 555. Förändringarna förklaras sannolikt av en utökad tillämpning av ex officio-eftergift hos LST och att medvetenheten om möjligheterna att besvärsvägen erhålla eftergift tilltagit hos de skattskyldiga.

Antalet skattetillägg på grund av utebliven deklaration åren 1976–1979 följer i stort sett det teoretiska deklarationsantalet. Den procentuella andelen tillägg varierar obetydligt, som högst 2,76 % av deklarationsantalet 1978 och som lägst 2,56 % 1976 (tabell 65). Den andel av tilläggen vid skönsbeskattning, som har undanröjts eller satts ned sedan deklaration har kommit in, redovisas i tabell 67. Andelen undanröjda tillägg visar de senaste åren en klart stigande tendens (24,9–28,0–31,6 %) medan andelen nedsatta tillägg ligger i det närmaste konstant omkring 7 %.

4.2.3 *Förseningsavgift*

1979 påförde LST 11 192 enkla och 31 390 dubbla förseningsavgifter (tabell 70). Den höga andelen dubbla avgifter fordrar en förklaring. Eftersom anmaningsförfarande används sällan vid mervärdebeskattningen avser sannolikt den helt övervägande delen av de dubbla avgifterna upprepade försummelser. Då flertalet skattskyldiga enligt ML har att avge sex deklarationer per år kan det på goda grunder antas att det är ett förhållandevis litet antal skattskyldiga som svarar för dessa försummelser. Utredningen har uppskattat antalet skattskyldiga, som är mer eller mindre notoriskt försumliga, till ca 10 000 (jfr avsnittet 4.3.4).

4.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen

4.3.1 *Inledning*

En övergripande målsättning för utredningen har varit att utforma de administrativa sanktionssystemen på de olika skatte- och avgiftsområdena på ett i största möjliga utsträckning enhetligt sätt. Detta bör vara till fördel inte bara för de tillämpande myndigheterna utan också för de skattskyldiga och deras medhjälpare. Emellertid har olikheter i de materiella eller formella reglerna för själva beskattningen eller avgiftspåföringen gjort det nödvändigt att utforma sanktionsbestämmelserna olika på vissa punkter.

I detta avsnitt lämnas en översiktlig redogörelse för de utmärkande drag i mervärdeskattens materiella och formella regelsystem som framför allt skiljer den från inkomstskatten.

Liksom vid annan indirekt beskattning har den skattskyldige till mer-

värdeskatt en uppbördsfunktion. Han skall genom sin prissättning ta ut skatten från sina kunder och betala in den till staten. Det är alltså fråga om en s. k. övervältringsskatt som inte överhuvud taget skall påverka resultatet av den skattskyldiges verksamhet. Mervärdeskatten har emellertid tekniskt utformats som en traditionell företagsskatt, som företer stora likheter med inkomstskatten. Detta gäller i fråga om utformningen i stort av främst de materiella men i viss mån också de formella reglerna liksom besvärsordningen. Båda skatteslagen är sålunda konstruerade som nettoskatter som beräknas med utgångspunkt från omsättningen och vari medges avdrag för förvärv som görs för verksamheten.

De skattskyldiga till mervärdeskatt återfinns i stort inom inkomstkällorna rörelse och jordbruksfastighet enligt KL. Utanför mervärdebeskattningen ligger bl. a. fastighetsförvaltning, persontransporter och sällskapsresor, försäkrings- och bankverksamhet samt vissa personliga tjänster.

Oriktigheter i den skattskyldiges uppgiftslämnande till mervärdebeskattningen är ofta av sådan natur att även inkomsttaxeringen påverkas. I beskattningsarbetet i första instans krävs därför ett regelmässigt utbyte av information mellan de berörda beskattningsmyndigheterna, LST respektive TN.

En väsentlig principiell skillnad i materiellt hänseende mellan mervärdeskatten och inkomstskatten är att periodiseringar mellan olika beskattningsår på grund av förändringar i varulager, varufordringar och varuskulder inte förekommer vid redovisningen av mervärdeskatt. Inte heller fördelas anskaffningskostnader för anläggningstillgångar på flera år i form av avskrivningar för värdeminskning. Avdrag för ingående mervärdeskatt medges för i princip alla förvärv i sin helhet för den redovisningsperiod under vilken förvärvet har ägt rum eller, i det fall kontantprincipen skall tillämpas vid redovisningen för den redovisningsperiod då betalning har skett.

Utmärkande för mervärdeskattens redovisningssystem är de korta beskattningsperioderna. Alla företag med en skattepliktig omsättning som överstiger 200 000 kr. per år skall således normalt redovisa skatten för redovisningsperioder om två kalendermånader. Detta i förening med den statiska redovisningsteknik beträffande avdrag som nyss har beskrivits ovan medför att det kan förekomma betydande beloppsmässiga variationer mellan olika redovisningsperioder, liksom svängningar mellan positiva och negativa deklarationer, beroende på gjorda investeringar, säsongvariationer etc. De korta redovisningsperioderna innebär också att deklarationer för mervärdeskatt skall lämnas under löpande räkenskapsår, dvs. utan föregående bokslut. Detta medför en ökad risk för felaktigheter av redovisningsteknisk art, konteringsfel, överföringsfel o. likn.

Deklarationsblanketten är helt summarisk till sin utformning. Önskar den skattskyldige framställa yrkande eller lämna förklaring till uppgifterna i deklarationen måste han göra detta i särskilt meddelande. Om deklarationen innebär att skatt skall betalas, utgör den samtidigt inbetalnings- eller gireringshandling som skall avlämnas till postanstalt och tillställs LST via postgirot. Yrkande eller förklaring som lämnas i särskilt meddelande kommer därför till LST i annan handling och vid annan tidpunkt än deklarationsblanketten. Av den anledningen har blanketten försetts med en ruta för kryssmarkering, vari kan anges att särskilt meddelande har lämnats.

Förfarandet vid mervärdebeskattning har en helt annan utformning än motsvarande förfarande vid inkomst- och förmögenhetstaxering. I och med att deklaration har kommit in till LST anses den deklarerade skatten fastställd. Något formellt beslut meddelas inte så länge deklarationen godtas utan anmärkning. Har deklaration inte lämnats, anses skatten fastställd till noll.

Beskattningsförfarandet utmärks därutöver framförallt av att LST är behörig att ompröva såväl den automatiskt fastställda skatten som de meddelade fastställelsebesluten, så snart det föranleds av framkomna omständigheter. Besluten är preliminära i den meningen att de kan omprövas igen under en tid av tre år efter beskattningsårets utgång. Initiativ till ändring kan tas av LST eller den skattskyldige i princip när som helst under treårsperioden. Efter utgången av den tid inom vilken deklaration för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas får ändringar för mer än en redovisningsperiod föras samman i en särskild rättelsedeklaration för den sista perioden under beskattningsåret. LST har vidare rätt att besluta om efterbeskattning inom en ytterligare tidrymd av tre år.

Riksdagen har i december 1981 beslutat att förlänga tiden för LST:s omprövningsrätt, så att den 1985, då beslutet fullt ut har trätt i kraft, skall vara sex år (jfr avsnittet 4.3.11 och specialmotiveringen till 27 § lagförslaget).

Betalning av mervärdeskatt skall göras i anslutning till att deklarationen lämnas. Överstiger ingående skatt den utgående skatten betalar LST tillbaka det överskjutande beloppet.

Det allmännas talan i skatteprocessen förs av ett allmänt ombud (AO). Till skillnad från ti kan AO inte själv ta initiativ till och anföra besvär över LST:s beslut i den ordinära beskattningen. Först när slutligt beslut på begäran av den skattskyldige – eller i vissa fall på LST:s eget initiativ – har meddelats av LST kan AO anföra egna besvär. Beslut om efterbeskattning kan dock överklagas direkt av såväl den skattskyldige som AO.

4.3.2 *Oriktig uppgift och oriktigt yrkande*

I avsnittet 2.3.3 har utredningen behandlat de problem som har uppstått i rättstillämpningen vid avgörandet av frågan huruvida vederbörande har lämnat oriktig uppgift eller framställt s. k. oriktigt yrkande. Frågan har därvid diskuterats med utgångspunkt från TL:s sanktionsbestämmelser. Utredningen har emellertid förklarat att de framförda synpunkterna är principiellt relevanta även för det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet.

I ML finns inte någon motsvarighet till 31 § 1 mom. TL, vari föreskrivs att den skattskyldige bör meddela de upplysningar utöver deklarationsformuläret som kan vara av betydelse för åsättandet av en riktig taxering. Utredningen föreslår att en sådan bestämmelse som reglerar den skattskyldiges uppgiftsplikt införs i ML (23 a §). Den behandlas i avsnittet 4.4.3.

Utredningen vill i enlighet med vad som har anförts i avsnittet 2.3.3 framhålla att en oriktig uppgift vid mervärdebeskattning generellt sett får anses föreligga så snart det i deklarationen uppgivna skattebeloppet är felaktigt. Det förhållandet att deklarationsformuläret för mervärdeskatt innehåller endast summariska uppgifter saknar enligt utredningens mening betydelse för tolkningen av begreppet oriktig uppgift. Från synpunkten av

sanktion lämnas även en summarisk deklaration på den skattskyldiges egen risk. Huruvida skattetillägg skall påföras i det enskilda fallet får bedömas med iakttagande av reglerna om undantag från påföring och om eftergift av avgiftssanktion. För att den skattskyldige i tveksamma fall skall kunna känna sig helt säker på att undgå skattetillägg krävs alltså att han framställer sina yrkanden i sak så utförligt att de rättsligt kan bedömas korrekt.

4.3.3 *Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid skatterevision, m. m.*

I avsnittet 3.3.4 har utredningen i fråga om avgiftssanktionerna vid inkomst- och förmögenhetstaxering föreslagit en bestämmelse som får till följd att skattetillägg vid oriktig uppgift kan påföras även i det fall uppgiften har lämnats vid taxeringsrevision eller i skriftväxling med ti. Motsvarande bör givetvis gälla beträffande sådan sanktion vid mervärdebeskattning. Den föreslagna ändringen framgår av 9 § lagförslaget.

4.3.4 *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

Skattetillägg i avsaknad av deklaration har f. n. samma vitesfunktion vid mervärdebeskattningen som motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Tillägget skall undanröjas om deklaration kommer in till LST inom en månad från utgången av den månad då den skattskyldige fick del av beslutet. Däremot finns i fråga om mervärdebeskattningen inte någon ytterligare tidsfrist inom vilken tillägget kan sättas ned.

Av RSV:s statistik (tabell 65 i bilagan) framgår att ca 40 000 skattetillägg av nu avsett slag påförs varje år. Av dessa undanröjs regelmässigt ca 30 % därför att deklaration har kommit in inom respitmånaden (tabell 67 i bilagan). Närmare 30 000 av de vid skönsbeskattning påförda skattetilläggen kvarstår därför att deklaration antingen inte alls har lämnats eller har lämnats efter respitmånadens utgång. Det bör påpekas att det i flertalet av dessa fall torde röra sig om upprepade försummelser av skattskyldiga som i regel har att redovisa skatten för kortare perioder än helt år, ofta två kalendermånader och sålunda sex deklarationstillfällen per år. Antalet försumliga skattskyldiga är alltså avsevärt lägre än vad antalet deklarationsförsummelser tycks utvisa. Med ledning av vissa andra statistiska uppgifter har utredningen uppskattat antalet försumliga skattskyldiga till 10 000. Även denna siffra är emellertid alltför hög för att sanktionen vid skönsbeskattning skall kunna anses fungera på ett tillfredsställande sätt.

Orsakerna till det stora antalet deklarationsförsummelser och till att tidsfristen för undanröjande av påförda skattetillägg inte iakttas är naturligtvis flera. Det kan på goda grunder antas att i ett inte obetydligt antal fall de skattskyldiga spekulerar i att de skönsmässigt fastställda skattebeloppen, inberäknat påförda avgifter, skall komma att understiga den verkliga skatten och att så också blir fallet. Å andra sidan finns det säkerligen många försumliga skattskyldiga som av mer eller mindre tillfällig oaktsamhet eller av okunnighet eller oförstånd försitter fristen för undanröjande av påfört tillägg. I de sistnämnda fallen har den skattskyldige, sedan fristen väl har

gått till ända, inte någon ekonomisk fördel av att lämna deklaration, såvida inte denna utvisar en lägre skatt än den skönsmässigt påförda. De gjorda iakttagelserna pekar enligt utredningens uppfattning entydigt på att tilläggets vitesfunktion måste förstärkas.

I avsnittet 4.3.7 redogörs för utredningens förslag att höja uttagsprocenten för nu avsett tillägg från nuvarande 20 till 50 %. Därigenom skulle de skattskyldiga utsättas för en avsevärt hårdare press att deklarera inom föreskriven tid samtidigt som den ekonomiska fördelen av att utnyttja fristen för undanröjande av påfört tillägg accentueras.

Genomförs förslaget om höjd uttagsprocent blir det emellertid enligt utredningens uppfattning nödvändigt att kunna mildra effekten i de fall att deklaration kommer in så sent att tillägget inte skall undanröjas. Den lämpligaste åtgärden i detta syfte bör vara att införa liknande möjligheter till nedsättning av sanktionen som sedan flera år tillämpas vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Antalet tillägg som kvarstår på grund av oaktsamhet av den skattskyldige skulle med en sådan ordning sannolikt kunna nedbringas avsevärt. Detta skulle i sin tur bidra till att de grövre fallen av passivt skatteundanhållande skulle upptäckas lättare.

Av nu anförda skäl föreslår utredningen att skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, dvs. 10 % av tilläggsunderlaget (20% x 50%), när deklaration kommer in efter fristen för undanröjande men inom åtta månader från utgången av den månad under vilken deklarationen senast skall ha lämnats. Respittidens längd har anpassats efter mervärdeskattens beslutsförfarande men är i stort densamma som föreslås gälla vid inkomsttaxeringen (se avsnitt 3.3.6). De föreslagna procenttalen ligger också på samma nivå som föreslås gälla vid inkomsttaxeringen.

Utgångspunkten för beräkning av respittiden för undanröjande av skattetillägg i avsaknad av deklaration är f. n. utgången av den månad under vilken den skattskyldige har fått del av beslutet. Detta är fördelaktigt för honom såtillvida att han alltid är garanterad en frist om minst en månad från den tidpunkt då han fick kännedom om beslutet. Beräkningssättet kan emellertid medföra praktiska svårigheter för LST. I vissa fall tvingas beslutsfattaren att göra antaganden om tidpunkten för delgivning, vilket kan leda till materiellt oriktiga beslut. Utredningen föreslår därför som en ny huvudregel för såväl undanröjande som nedsättning att fristen skall beräknas från utgången av den månad under vilken deklaration senast skall ha lämnats. Fristerna kommer därigenom i normalfallet att bli desamma för alla skattskyldiga, som tillämpar samma redovisningsperiod, oavsett vid vilken tidpunkt de har fått del av beslutet. För att fristen för undanröjande skall få ungefär samma faktiska längd som den f. n. har bör den förlängas till två månader. Som en supplementärregel föreslås att tillägget skall undanröjas även om deklaration kommer in efter fristernas utgång men inom en månad från delgivningsdagen. Härigenom undviks risken för rättsförlust för den skattskyldige som annars skulle kunna uppkomma vid tillämpningen av den föreslagna huvudregeln.

I gällande bestämmelser om undanröjande av skattetillägg av nu avsett slag görs inte i något fall undantag för situationer då värdet av att få in

en deklaration från den skattskyldige kan anses obetydligt med hänsyn till att underlaget för den skönsmässigt fastställda skatten är tämligen säkert, t. ex. därför att räkenskaperna har granskats vid revision. Förhållandena är i det avseendet desamma som vid inkomstbeskattningen (jfr avsnitt 3.3.6). Ny respittid för undanröjande börjar löpa i och med att ett nytt beslut som innebär höjd skönsbeskattning har delgetts den skattskyldige. Denne kan till följd därav utan risk för bestående ytterligare påföljd avvakta att en påbörjad revision avslutas och lämna in sin deklaration därefter eller först sedan han delgetts LST:s beslut. I den praktiska tillämpningen förekommer det att skattskyldiga, som är medvetna om denna möjlighet, lämnar deklaration som är identisk med innehållet i revisionspromemorian och därigenom helt undgår skattetillägg på höjning av den ursprungliga skönsbeskattningen.

För att komma till rätta med de angivna missförhållandena lägger utredningen fram förslag till begränsningar i fråga om möjligheterna till undanröjande och nedsättning av tillägg, som har påförts vid höjd skönsbeskattning eller i samband med revision. De är till stora delar utformade enligt samma principer som vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I ett fall – som i det följande inledningsvis kommer att behandlas – föreslås dock en lösning för mervärdeskatten som avviker i sak från motsvarande förslag i fråga om taxeringen.

Har deklarationen kommit in till LST inom fristen för undanröjande av beslutet enligt den föreslagna huvudregeln, dvs. inom två månader från utgången av den månad under vilken deklaration senast skall ha lämnats, skall skattetillägget alltid undanröjas. Skillnaden motiveras bl. a. av de normalt korta redovisningsperioderna för mervärdeskatteredovisningen, som i sin tur utgör anledningen till att fristen för undanröjande är betydligt kortare än motsvarande frist vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. En begränsning av möjligheterna till undanröjande i dessa fall skulle enligt utredningens uppfattning kunna ge alltför slumpmässiga och i vissa fall obilliga resultat.

Den föreslagna supplementärregeln, som innebär att tillägget skall undanröjas om deklaration har lämnats efter tvåmånadersfristen men inom en månad från delgivning, skall däremot inte tillämpas när tillägget grundas på beslut om höjd skönsbeskattning eller när beskattningen grundas på revision. Det är just denna möjlighet enligt gällande regler som föreslagna begränsningsregler är avsedda att eliminera. Bestämmelsen om att tillägget skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, när deklaration kommer in inom åttamånadersfristen, sätts också ur spel i dessa fall. Utredningens förslag innebär att skattetillägg, som grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision i stället för att undanröjas eller sättas ned till 20 % skall sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Nedsättning skall kunna beslutas även i det fall deklaration kommer in efter åttamånadersfristens utgång men inom respitmånaden. Genomförs förslaget kommer det kvarstående tilläggets storlek att motsvara tillägget vid oriktig uppgift, dvs. 30 % av tilläggsunderlag (60 % x 50 %).

Har den skattskyldige åsatts skönsbeskattning som visar sig vara för låg och meddelas i avsaknad av deklaration ett nytt beslut, varigenom sköns-

beskattningen höjs, saknas det anledning att låta det på grund av höjningsbeslutet påförda tillägget fylla någon vitesfunktion. I dessa fall torde beslutet regelmässigt grundas på skatterevision eller annan tillförlitlig utredning, som gör att det skönsmässiga inslaget i bestämningen av det fastställda skattebeloppet är obetydligt. Den skattskyldige har därtill underlåtit att komma in med deklaration trots att han måste ha insett att den första skönsbeskattningen var för låg. Utredningen föreslår därför att tillägget i dessa fall inte alls skall kunna undanröjas eller sättas ned även om deklaration skulle komma in inom någon av de annars gällande tidsfristerna för undanröjande resp. nedsättning. Endast i det närmast teoretiska fallet, som har berörts i det föregående, nämligen då en skönsbeskattning har hunnit omprövas genom nytt beslut och deklaration lämnas därefter inom tvåmånadersfristen, skall enligt förslaget tillägg vid höjd skönsbeskattning kunna undanröjas.

De nu föreslagna bestämmelserna finns i 12 § lagförslaget. Beträffande möjligheten att mildra påföljden i vissa fall hänvisas till avsnittet 4.3.7.

4.3.5 *Skattetillägg i särskilda fall*

Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönsbeskattning

I det föregående avsnittet har utredningen behandlat sitt förslag till inskränkningar i den skattskyldiges rätt att få skattetillägg vid bl. a. höjd skönsbeskattning undanröjt eller nedsatt. Bakgrunden till detta förslag är i första hand att ett beslut om att en åsatt skönsbeskattning skall höjas regelmässigt torde grundas på säkert underlag. Ofta rör det sig i sådana fall om uppgifter som har kommit fram vid revision eller om likvärdigt kontrollmaterial. Vitesfunktionen hos tillägget är därför inte särskilt framträdande. Däremot är den skattskyldiges passivitet av allvarlig karaktär, vilket motiverar en kraftig reaktion som inte påverkas av att deklaration därefter avlämnas.

Det kan emellertid inträffa att den skattskyldige, sedan revision eller annan utredning har påbörjats men innan beslutet om höjning av skatten hinner meddelas, kommer in med deklaration. Med gällande bestämmelser kan han t. o. m. avvakta resultatet av utredningen och anpassa deklarationen efter detta utan att han riskerar ytterligare påföljd. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör tillägg generellt kunna påföras i dylika fall. Har sålunda deklaration eller annan skriftlig uppgift kommit in först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av LST eller sedan revision har beslutats bör tillägg påföras för den del av höjningsbeloppet som motsvaras av uppgivet belopp och som, oberoende av den skattskyldiges uppgifter, hade kunnat fastställas på grundval av revisionen eller kontrollmaterialet. Det bör uppmärksammas att bestämmelsens tillämpning förutsätter att det är fråga om höjning av en åsatt skönsbeskattning, dvs. att formligt beslut om skönsbeskattning har meddelats. Den tillämpas alltså inte enbart av den anledningen att skatten automatiskt blivit fastställd till noll enligt bestämmelsen härom i 32 § ML. Tillägg skall inte heller påföras om deklaration har kommit in inom tvåmånadersfristen eller om den för låga skönsbeskattningen beror på annan omständighet än den skattskyldiges försummelse.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 13 § lagförslaget.

Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag m. m.

Påföring av skattetillägg enligt ML förutsätter f. n. liksom motsvarande bestämmelser i TL att en oriktig uppgift har befunnits föreligga i deklaration eller annat skriftligt meddelande. Med andra ord krävs i princip en utredning som visar att den av beskattningsmyndigheten underkända uppgiften faktiskt är oriktig. Vid utredningar som görs vid skrivbordet, dvs. alla rutinmässiga förfrågningar i samband med deklarationsgranskning, får de nuvarande bestämmelserna i praktiken till följd att den skattskyldige själv måste bidra till att den oriktiga uppgiften blottläggs för att han skall träffas av skattetillägg. Den som är medveten om detta kan undgå sanktionen genom att inte besvara förfrågningar beträffande förhållanden, som vid ett korrekt svar kan medföra skattetillägg, eller genom att svara på ett undvikande eller intetsägande sätt.

För att komma till rätta med de nu angivna missförhållandena lägger utredningen fram förslag som är utformat med motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen som förebild (jfr avsnittet 3.3.14). Vid mervärdebeskattningen föreligger emellertid inga svårigheter av debiteringsteknisk natur, som hindrar att sanktionen utformas som ett skattetillägg. Vidare bör den inte begränsas till fall av obestyrkta avdrag. Även i vissa andra situationer, t. ex. då uppgiven exportförsäljning sätts i fråga, förutsätts ju att den skattskyldige kan styrka ett visst förhållande för att deklarationen skall godkännas, och det ligger då också i sakens natur att den skattskyldige är ensam om att kunna förete erforderlig dokumentation liksom fallet är i avdragssituationerna. Tillägget bör ha samma vitesfunktion som tillägg vid skönsbeskattning.

En grundläggande förutsättning för påföring av skattetillägg i förevarande fall bör vara att en skriftlig uppgift från den skattskyldige inte har godtagits av beskattningsmyndigheten på grund av att uppgiften inte har styrkts, trots att anmaning att lämna en upplysning eller handling som avses i 26 § ML har sänts ut till den skattskyldige. Tillägget bör kunna undanröjas, om den begärda upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg.

Vid valet av sanktionsnivå har samma bedömning gjorts som i motsvarande fall vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I den situation som sanktionen avses komma till användning kan det ofta bli aktuellt, när förhållandet klarlagts, att överväga påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift. För att den föreslagna sanktionen skall fungera som ett verkningsfullt vite är det därför nödvändigt att uttagsprocenten läggs på en högre nivå än den för tillägg vid oriktig uppgift.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 § lagförslaget.

Skattetillägg vid underlåten registrering

Mervärdebeskattningen förutsätter ett särskilt administrativt system där registrering av de skattskyldiga företagen utgör grunden för beskattnings- och uppbördsförfarandet. Till uppgiftsskyldigheten enligt ML hör därför som ett nödvändigt inslag en skyldighet för nystartade företag att anmäla verk-

samheten till LST. Underlåtenhet att göra detta får betraktas som en allvarlig försummelse, eftersom därigenom verksamheten helt kan undgå beskattning. Sådant undanstickande av hela verksamheter kan, särskilt i storstäderna, antas orsaka ett betydande skattebortfall.

F. n. saknas helt administrativa påföljder för upptäckta fall av underlåten registrering. Skattetillägg skall enligt 64 a § tredje stycket ML visserligen påföras, om den skattskyldige vid den tidpunkt då beslut om fastställelse av skatt meddelas fortfarande inte har lämnat deklaration, men tillägget skall undanröjas om deklaration kommer in till LST inom respitmånaden. Har den skattskyldige lämnat deklaration, innan beslut har meddelats, saknas laglig grund att överhuvud taget påföra annan sanktion än förseningsavgift. Det administrativa sanktionssystemet understöder alltså f. n. inte registreringsskyldigheten i dessa fall. Däremot kan straff utmätas för s. k. passivt skattebedrägeri enligt SkBL, vilket dock förutsätter att avsikt att dra undan skatt kan styrkas.

Utredningen finner de nyss beskrivna förhållandenas otillfredsställande och föreslår att ett särskilt skattetillägg införs för fall av underlåten registrering. Det är i första hand avsett att påföras vid sådana grava försummelser, som på objektiva grunder kan presumeras vara medvetna försök att undgå beskattning, dvs. att en klart skattepliktig och yrkesmässigt bedriven verksamhet av viss omfattning skall ha hållits undan från registrering under en längre tid.

En grundläggande förutsättning för påföring av sådant tillägg bör vara att den underlåtna registreringen har föranlett att skatt inte har kunnat fastställas vid den tidpunkt då skatten förföll till betalning, dvs. då deklaration senast skulle ha lämnats. Försummelsen skall alltså ha haft en sådan utsträckning i tiden att minst en redovisningsperiod inte bara har gått till ända utan att också fristen om vanligtvis 35 dagar för att lämna deklaration för densamma skall ha försuttits. Fatalietiden för tillägg bör härigenom i den praktiska tillämpningen bli automatiskt relaterad till verksamhetens omfattning, eftersom denna är avgörande för redovisningsperiodens längd.

Tillägget bör utgå med samma procentsats som föreslås gälla för oriktig uppgift. Det skall kunna differentieras med hänsyn till mildrande eller försvårande omständigheter efter samma principer som föreslås gälla för skattetillägg i övrigt. Bestämmelserna om frivillig rättelse och eftergift avses gälla i tillämpliga delar.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 15 § lagförslaget. Förslagets utformning förutsätter viss ändring av 19 § ML.

4.3.6 *Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning*

Bestämmelserna om beräkning av tilläggsunderlaget vid mervärdebeskattningen är f. n. utformade på samma sätt som motsvarande regler vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Den ändrade syn på beräkningen av underlaget i kvittningssituationer, som är resultatet av riksdagens ställningstagande 1978 (se avsnitten 3.1 och 3.3.9), gäller också mervärdeskatten. Skattetillägget skall alltså utgå på den nettohöjning som framkommer sedan

också felaktigheter – med undantag av uppenbara felräkningar och missskrivningar – till den skattskyldiges fördel har beaktats. Av samma skäl som har redovisats för motsvarande förslag i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör en uttrycklig kvittningsregel införas vid mervärdebeskattningen. Härigenom lagfästs gällande praxis.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 19 § lagförslaget.

En för mervärdeskatten unik kvittningssituation bör härutöver särskilt regleras. När skatt har höjts för en viss redovisningsperiod med anledning av att utgående skatt för omsättning inte har redovisats, kan det i samband med att höjningen av den utgående skatten aktualiseras inträffa att ingående skatt på motsvarande inköp inte har dragits av och att den skattskyldige yrkar avdrag härför. Har förvärvet i sådant fall gjorts under en tidigare redovisningsperiod skall avdraget för den ingående skatten inte hänföras till samma redovisningsperiod som den tillagda utgående skatten. Detta får till följd att tilläggsunderlaget för perioden i fråga utgörs av bruttobeloppet av den utgående skatten. Den nu beskrivna situationen, som orsakas av det förhållandet att förändringar i varulagret inte påverkar mervärdebeskattningen, har på visst sätt beaktats i RSV:s anvisningar (RSV Im 1975:3). Risken för obilliga effekter och en olikformig rättstillämpning bör emellertid enligt utredningens mening elimineras genom en uttrycklig bestämmelse, som innebär att tilläggsunderlaget för en viss redovisningsperiod skall reduceras med avdragsgill ingående skatt för en annan period, om den ingående skatten har ett direkt samband med den oredovisade utgående skatt som har föranlett skattetillägget. Härutöver bör gälla att den skattskyldige inte tidigare har tillgodoförts avdraget.

Vid bedömningen av vad som skall förstås med direkt samband i dylika fall bör tillämpad rättspraxis före 1978 samt RSV:s nyssnämnda anvisningar utgöra vägledning.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 20 § lagförslaget.

4.3.7 *Uttagsprocent*

Den generella nivån

F. n. tillämpas för mervärdeskatten en för alla typer av skattetillägg enhetlig sanktionsnivå om 20 %. Den har varit oförändrad sedan det administrativa sanktionssystemet infördes 1972. Anledningen till att sanktionsnivån sattes lägre för mervärdeskatten än för inkomst- och förmögenhetsskatten angav departementschefen i prop. 1971:10 i första hand vara att det i mervärdebeskattningen ofta är fråga om höga beskattningsvärden som vid skönsuppskattningar inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten. Som en följd av att tanken på differentierade tillägg då avvisades ansågs 20 % vara en generellt sett väl avvägd uttagsprocent.

I utredningens förslag till differentierat sanktionssystem beaktas inte bara förseelsernas olika karaktär utan också skilda förhållanden på olika skatte- och avgiftsområden. De av departementschefen anförda omständigheterna har därmed inte längre samma aktualitet. Det bör vidare påpekas att flera remissinstanser med anledning av utredningens delbetänkande 1977 framförde krav på en enhetlig sanktionsnivå för de olika skatte- och avgifts-

områdena. Utredningen vill också i detta sammanhang erinra om sitt förslag att understryka vitesfunktionen hos just skattetillägg vid skönsbeskattning genom att uttagsprocenten kraftigt höjs samtidigt som den kvarstående påföljden sänks betydligt till skillnad från vad som f. n. gäller, när deklaration kommer in visserligen för sent för att tillägget skall kunna undanröjas men inom en frist av åtta månader.

Som tidigare har framhållits är det utredningens uppfattning att samma uttagsprocent för normalfallen bör tillämpas inom hela sanktionsområdet. För att kraven på en högre nivå för skattetillägg vid mervärdebeskattningen skall kunna tillmötesgås är det enligt utredningens uppfattning emellertid en förutsättning att uttagsprocenten differentieras med hänsyn till fall av mindre allvarlig beskaffenhet och då mildrande omständigheter föreligger. För den ståndpunkten talar med särskild styrka mervärdeskattens kortperiodiska redovisningssystem, som ökar risken för oavsiktliga felaktigheter, bl. a. periodiseringsfel, på ett påtagligt sätt. Det är mot den bakgrunden utredningens förslag att höja sanktionsnivån vid mervärdebeskattningen till 30 % läggs fram. Den föreslagna bestämmelsen härom finns i 21 § 1. lagförslaget.

Lägre uttagsprocent

Inledning

De fall där behovet att nyansera skattetilläggen på mervärdeskattens område gör sig starkast gällande är delvis andra än de i taxeringssammanhang, vilket framför allt beror på de skillnader i redovisningssystemen, som har berörts i avsnittet 4.3.1. Den summariska mervärdeskatteredovisningen gör det t. ex. inte möjligt att regelmässigt tillämpa lägre tillägg för en viss feltyp därför att risken för att den skall undgå upptäckt är obetydlig, så som fallet är när en tjänsteinkomst kan stämmas av med ledning av kontrolluppgift från arbetsgivaren. Detta förhållande bör emellertid inte utesluta att man i det enskilda fallet vid valet av sanktionsnivå – liksom givetvis vid prövning av eftergiftsfrågan – bör kunna ta berättigad hänsyn till sådana omständigheter som har minskat risken för att ett fel skall undgå att upptäckas. Så kan t. ex. vara fallet när den skattskyldige själv har lämnat uppgifter i vissa fall och dessa verksamt har bidragit till att en oriktig uppgift har upptäckts.

Uttag efter 10 %

I avsnittet 2.3.1 har berörts reformbehoven i fråga om sanktionen vid s. k. periodiseringsfel, dvs. felaktigheter som utmärks av att de inte medför något definitivt skattebortfall för statsverket utan endast får till följd att skatteredovisningen förskjuts i tiden. Denna typ av fel har erfarenhetsmässigt visat sig vara särskilt frekvent inom mervärdebeskattningen. Detta kan i första hand förklaras av de korta redovisningsperioder som tillämpas för alla företag av viss storlek. Normalt skall ju företag med en skattepliktig omsättning som överstiger 200 000 kr. redovisa skatten för perioder om två månader. Deklarationerna från dessa företag bygger således regelmässigt

på den löpande bokföringen, dvs. utan den interna kontroll som normalt företas i samband med att bokslutet upprättas. Risken för felaktiga periodiseringar av redovisningsteknisk natur är därvid påtaglig.

Periodiseringsfel kan uppkomma också som ett resultat av att beskattningsreglerna har tillämpats felaktigt, i första hand de regler som bestämmer tidpunkten för redovisningsskyldighetens resp. avdragsrättens inträde. Före 1981 skulle endera av två redovisningsmetoder tillämpas, kontantmetoden eller faktureringsmetoden. Erfarenheterna från tillämpningen av dessa metoder har visat att många felaktiga periodiseringar i och för sig kan bero på en ursäktlig missuppfattning beträffande den rätta innebörden av bestämmelserna, men att det med hänsyn till ränte- och likviditetsmässiga fördelar inte alltid kan uteslutas att de har varit avsiktliga. Många gånger kan det också röra sig om slarv eller oaktsamhet som orsakat periodiseringsfel i skatteredovisningen. Dessa förhållanden motiverar en flexibilitet i sanktionssystemet, som i de inte fullt ursäktliga fallen tar hänsyn till att det dock inte rör sig om ett definitivt undandragande av skatt.

De nya regler som infördes 1981 för redovisning av mervärdeskatt innebär bl. a. att skatteredovisningen starkare har knutits till den löpande bokföringen under räkenskapsåret. Vid räkenskapsårets utgång skall i princip alla skattskyldiga bokföra och i deklarationen redovisa skatten på utestående fordringar resp. dra av den ingående skatten på obetalda skulder. Enligt huvudregeln kan därför redovisningen betecknas som räkenskapsenlig, vilket i och för sig borde minska riskerna för oavsiktliga periodiseringsfel. Den nya lagstiftningen innehåller emellertid ett antal väsentliga undantag från den räkenskapsenliga principen. Tillämpningen av ny redovisningsmetod kommer för många skattskyldiga, särskilt sådana som driver verksamhet av mindre omfattning, att ställa nya krav bl. a. på särskilda bokföringsrutiner, för att förhindra dubbelavdrag i mervärdeskatteredovisningen. Det finns därför enligt utredningens mening knappast anledning anta att sådana fel till följd av de nya redovisningsreglerna skall minska i omfattning.

För periodiseringsfel bör gälla samma sanktionsnivå som har föreslagits för inkomstbeskattningen, dvs. 10 % av tilläggsunderlaget.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 22 § 1.–2. lagförslaget.

Utredningen går härefter över till att diskutera sanktionsnivån vid en annan typ av felaktigheter, som har aktualitet endast vid mervärdebeskattningen och som ibland brukar betecknas som kommuniceringsfel. Termen syftar på det förhållandet att t. ex. en höjning av utgående mervärdeskatt i vissa fall medför att underlaget för inkomstbeskattningen sänks i motsvarande mån. Denna effekt hänger samman med det inledningsvis beskrivna sambandet mellan de båda skatteslagen. Såväl inkomstskatten som mervärdeskatten beräknas sålunda i de flesta fall på samma omsättning och de båda skatterna har härigenom i princip en gemensam beskattningsram. Beskattningsunderlagen sammanfaller emellertid inte helt. Mervärdeskatt skall sålunda redovisas med f. n. 17,7 % av en skattepliktig omsättning vari skatten ingår, dvs. det utgår "skatt på skatten". Vid inkomsttaxeringen skall däremot enligt uttryckligt stadgande i 73 § ML utgående mervärdeskatt inte räknas som intäkt liksom inte heller ingående skatt får räknas som

kostnad. Härav följer bl. a. att en höjning av utgående mervärdeskatt som fastställs inom den för de båda skatterna gemensamma beskattningsram, som utgörs av bruttoomsättningen inklusive mervärdeskatt, automatiskt medför motsvarande minskning av beskattningsunderlaget för inkomstskatten.

Höjningsbeslut med sådan kommunicerande effekt torde vanligen bero på att viss omsättning felaktigt har betraktats som skattefri eller redovisats med felaktig tillämpning av någon av de reduceringsregler som finns i ML. En höjning som däremot föranleds t. ex. av att tidigare helt oredovisad omsättning tas till beskattning har självfallet inte en sådan verkan på inkomsttaxeringen. I sådant fall sker ju beskattningen på grund av en utvidgning av beskattningsramen som i de flesta fall skall påverka också inkomsttaxeringen i höjande riktning.

En motsvarande effekt som den vid höjning av utgående mervärdeskatt inträder när avdrag för ingående skatt vägras eller medges med ett lägre belopp och det vägrade beloppet i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Detta kan t. ex. inträffa om en skattskyldig felaktigt har dragit av den ingående mervärdeskatten vid förvärv av en personbil, som är inventarium i verksamheten.

Gemensamt för de nu beskrivna fallen är att den undandragna skatten totalt sett blir betydligt lägre än vad underlaget för skattetillägg vid mervärdebeskattningen utvisar, om hänsyn tas till att inkomstskatten på grund av felaktigheten har påverkats i motsatt riktning. Utredningen anser att detta förhållande bör kunna beaktas i ett differentierat sanktionssystem utan att det behöver belasta de tillämpande myndigheterna med besvärliga uträkningar av marginalskatteeffekterna i de enskilda fallen. Ett schablonmässigt beräknat tillägg med lägre uttagsprocent bör sålunda kunna tillämpas i de fall en felaktighet i mervärdeskatteredovisningen har medfört eller hade kunnat medföra att taxeringen till inkomstskatt bestämts till för högt belopp.

Det nu föreslagna tilläggets storlek bör bestämmas med hänsyn till marginalskattens storlek. Denna kan i de vanligaste fallen f. n. variera mellan ca 55 % för aktiebolag m. fl. juridiska personer och 80 % för fysiska personer, vilket motiverar att den eljest utgående påföljden 30 % reduceras till en procentsats mellan 13,5 och 6 %. Utredningen föreslår att påföljden för oriktiga uppgifter med sådana kommunicerande följdverkningar vid inkomsttaxeringen, som här har behandlats, schablonmässigt bestäms till 10 %, vilken procentsats bör tillämpas för alla skattskyldiga.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 22 § 3. lagförslaget.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

Som framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen beträffande hela området för avgiftssanktioner att skattetillägg, som annars skulle ha påförts med 30 eller 50 %, skall sänkas till hälften vid mildrande omständigheter. Förutsättningarna för det lägre tillägget bör även för mervärdeskattens del vara att förseelsen har sin grund i bristande erfarenhet, uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Den föreslagna nyanseringen av tillägget i dessa fall får ses som ett komp-

lement till eftergiftsinstitutet. F. n. kan beslutsfattaren välja endast mellan att påföra hela tillägget eller att medge hel eftergift. Förhållandena i de enskilda fallen är ofta inte så entydiga att tillämpningen alltid blir likformig LST emellan eller ens mellan olika beslutsfattare på samma LST. Den undersökning av frekvensen av skattetillägg i jämförelse med antalet avvikelsebeslut vid olika LST som företagits av utredningen (tabell 49 i bilagan) pekar på ganska avsevärda ojämnheter i tillämpningen. Genomförs utredningsförslaget i denna del bör detta bidra till att utjämna sådana oundvikliga skillnader i rättstillämpningen även på mervärdeskattens område. Behovet av en sådan nyanseringsmöjlighet förstärks ytterligare om den normala sanktionsnivån höjs i enlighet med utredningens förslag.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 23 § lagförslaget.

Som framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen att annars gällande uttagsprocent skall sänkas till hälften i vissa fall av rättelse av skattskyldig. De med förslaget avsedda situationerna föreligger när rättelse av oriktig uppgift har skett innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande angående uppgiften har sänts till den skattskyldige, men omständigheterna ändå är sådana att frivillig rättelse inte kan anses föreligga. Den föreslagna regeln avses få en allmänt utjämnande effekt vid bl. a. kontrollaktioner som riktas mot en viss bransch, då rättelse sker sedan aktionen offentliggjorts men innan kontrollåtgärder inletts mot den skattskyldige. Den skall alltså inte tillämpas om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat underlag, som avser samma beskattningsår som den rättade uppgiften, har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 25 § lagförslaget.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

I avsnittet 2.3.1 har utredningen redovisat sina skäl för att uttagsprocenten för tillägg som påförs vid skönsbeskattning bör höjas. Ett starkt motiv att skärpa reaktionen i dessa fall är att den skattskyldige helt har underlåtit att medverka vid beskattningen. En anledning att se särskilt allvarligt på underlåtenhet att deklarera för mervärdeskatt är enligt utredningens uppfattning att stora variationer i beskattningsnettot, dvs. skillnaden mellan den utgående och den ingående skatten, är vanligt förekommande på grund av de korta redovisningsperioderna, ett förhållande som kraftigt försvårar möjligheterna att "träffa rätt" med en skönsbeskattning av enstaka perioder. Detta kan utnyttjas systematiskt av skattskyldiga som spekulerar i att bli åsatta för låga skattebelopp vid skönsbeskattningen.

Höjning av uttagsprocenten i nu avsedda fall ingår också – som framhållits i avsnittet 4.3.4 – som ett led i en strävan att accentuera vitesfunktionen hos dessa tillägg. Med de föreslagna utökade möjligheterna till undanröjande och nedsättning när deklaration kommer in inom vissa tidsfrister blir det enligt utredningens mening inte längre nödvändigt att vid valet av sanktionsnivå ta samma hänsyn till fall av glömska och enklare oaktsamhet. Flertalet fall, där den skattskyldige inte utnyttjar fristen för nedsättning av tillägget, får presumeras ha sin grund i en avsikt att dra undan skatt. Visar det sig i efterhand att ursäktliga eller mildrande omständigheter fö-

relegat, får tillägget efterges eller prövas om och sänkas till hälften enligt de härom särskilt föreslagna bestämmelserna.

Uttagsprocenten för skattetillägget vid skönsbeskattning föreslås av nu anförda skäl höjd till 50 % även vid mervärdebeskattningen. Samma sanktionsnivå föreslås vidare gälla för den andra typen av skattetillägg med vitesfunktion, nämligen när den skattskyldige trots utsänd anmaning inte har styrkt ett vägrat avdrag för ingående skatt eller när annan skriftlig uppgift inte har godtagits av samma skäl.

Den föreslagna bestämmelsen framgår av 21 § 2. lagförslaget.

Under samma förutsättningar som föreslås gälla motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör även vid mervärdebeskattningen högre tillägg än annars kunna påföras när försvårande omständigheter föreligger med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art. Vid bedömningen bör bl. a. beaktas

1. om uppgiftsskyldigheten för redovisningsperioden eller tidigare redovisningsperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,
2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,
3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift,
4. om skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende eller
5. om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.

Det högre tillägget skall tas ut efter 30, 50 eller 80 % beroende på dels svårhetsgraden och dels nivån av det tillägg som i normalfallet skulle ha påförts.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 24 § lagförslaget.

4.3.8 *Förseningsavgift*

Förseningsavgift påförs f. n. med 100 kr. i normalfallet och med 200 kr. om den skattskyldige trots anmaning inte har kommit in med deklaration inom den i anmaningen föreskrivna tiden eller om han har underlåtit att deklarera även någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. I anmaningsfallet utgår dubbel avgift även om den skattskyldige inte har varit skyldig att deklarera förrän efter anmaning.

Enligt LST:s svar på utredningens enkät 1979 är det en allmän uppfattning att förseningsavgiften fyller sin funktion att ge eftertryck åt bestämmelserna om deklarationsskyldighet.

Under åren 1976–1979 påfördes totalt 46 871, 41 744, 47 975 resp. 42 582 förseningsavgifter (tabell 69 i bilagan). Av dessa utgjorde andelen dubbla avgifter för resp. år 62, 68, 67 och 74 % (tabell 70 i bilagan).

Såväl det totala antalet avgifter som andelen dubbla avgifter får enligt utredningens uppfattning betraktas som anmärkningsvärt högt i förhållande till antalet registrerade skattskyldiga, som är drygt 400 000. Andelen dubbla avgifter visar också en tendens att öka. Det kan möjligen ifrågasättas om orsaken härtill är att finna i de till synes låga avgiftsbeloppen, som f. ö.

har varit oförändrade sedan det administrativa sanktionssystemet infördes 1972. Några LST ansåg i enkätsvaren att avgiftsnivån borde höjas. Som skäl angavs penningvärdets försämring. Utredningen har därför funnit anledning att något närmare söka analysera de förhållanden som ligger bakom de statistiska uppgifterna och därvid gjort följande överväganden.

Anmaningsförfarande används endast undantagsvis inom mervärdebeskattningen. Det är därför berättigat utgå från att den helt övervägande andelen dubbla avgifter avser skattskyldiga som har varit försumliga även någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Det finns vidare fog för att anta att det i ett stort antal fall rör sig om mer än en upprepning av försummelse och att det därför är ett förhållandevis litet antal skattskyldiga, knappast överstigande 10 000, som drar på sig merparten av de dubbla avgifterna. Flertalet av dessa skattskyldiga torde med all säkerhet tillämpa redovisningsperiod om två månader och de har således att lämna sex deklarationer per år. För den under ett år notoriskt försumlige skattskyldige uppgår således förseningsavgifterna till sammanlagt 1 200 kr. Kommer han inte in med deklarationerna inom tidsfristen för undanröjande av skattetilläggen, tillkommer sådan sanktion med f. n. 20 % av fastställda skattebelopp.

Som framgår av avsnitten 4.3.4 och 4.3.7 föreslår utredningen att skattetillägg vid skönsbeskattning, som i stor utsträckning torde beröra samma skattskyldiga som här diskuteras, skall reformeras. Det är utredningens övertygelse att inte bara det totala antalet förseningsavgifter utan också andelen dubbla avgifter kommer att minska avsevärt, om det förslaget genomförs. Med hänsyn härtill och till de slutsatser som kan dras av det tidigare förda resonemanget om hur förseningsavgifterna fördelar sig på enkla och dubbla avgifter och de maximala effekterna vid deklarationsförsummelse har utredningen inte funnit skäl att föreslå en höjning av avgiftsbeloppen.

Förutsättningarna för påföring av dubbel förseningsavgift har inte ändrats sedan sanktionssystemet infördes. Anmaningsförfarande vid försenad deklaration tillämpas numera – som tidigare påpekats – endast undantagsvis. Det är därför enligt utredningens uppfattning inte längre befogat att behålla anmaningen som kriterium för dubbel avgift. Genomförs ändringsförslagen i fråga om skattetillägg vid skönsbeskattning framstår inte heller upprepad underlåtenhet att deklarera som ett adekvat kriterium för att genom högre avgift söka förmå de skattskyldiga att påskynda avlämnandet av deklarationer.

De skäl som enligt utredningens mening i första hand motiverar att den dubbla förseningsavgiften bibehålls i ett reformerat sanktionssystem kan sammanfattas enligt följande. Denna kan bidra till att minska förseningens längd innan beslut om fastställelse av skatt och skattetillägg hinner meddelas. Det högre beloppet bör också markera en skillnad i reaktionen mellan å ena sidan det fallet att deklaration lämnas i nära anslutning till deklarationsfristens utgång och å andra sidan det att skönsbeskattningsåtgärder har hunnit vidtas. I det senare fallet kan en skattskyldig f. n. utan risk för ytterligare påföljd förhala lämnandet av deklarationen intill respitmånadens utgång. Det får vidare anses ekonomiskt motiverat att statsverket kompenserar sig för det administrativa merarbete som beslut om skönsbeskattning, eventuella omprövningsbeslut, indrivnings- och avkortnings-

åtgärder etc. innebär. Skulle dessa synpunkter beaktas borde som förutsättning för påföring av dubbel avgift gälla att beslut om skönsbeskattning har meddelats. Sanktionens storlek skulle emellertid då bli direkt beroende av LST:s snabbhet att meddela beslut i det enskilda fallet. Av likformighets- och rättviseskäl kan utredningen inte förorda en sådan lösning.

Utredningen föreslår i stället ett avsevärt förenklat system som innebär att enkel förseningsavgift skall påföras om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag då den senast skulle ha lämnats, medan dubbel avgift skall påföras så snart deklarationen har kommit in därefter. Härigenom erhålls en i princip enhetlig tidsfrist för alla skattskyldiga. Fristen är dessutom avpassad så att dubbel avgift kommer att träffa praktiskt taget alla skattskyldiga som meddelas beslut om skönsbeskattning. Den föreslagna tidrymden om en månad har valts också med tanke på att den – med f. n. tillämpade handläggningsrutiner på LST – med säkerhet skall ha löpt ut innan avgiftsbesluten normalt meddelas. Besluten om förseningsavgift skall alltså inte behöva prövas om vad gäller avgiftens storlek när deklaration kommer in efter det att beslut meddelats.

De nu diskuterade bestämmelserna finns i 7 § lagförslaget.

Utredningen lägger härjämte fram förslag som avser påföring av förseningsavgift i det fall den skattskyldige har kommit in med en inte undertecknad deklarationshandling. I fråga om detta hänvisas till specialmotiveringen till 8 § lagförslaget.

4.3.9 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

Utredningen föreslår samma ändringar i förtydligande syfte av bestämmelserna om undantag från påföring av skattetillägg som i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande skall inte föranleda skattetillägg, om den skattskyldige i meddelandet eller handling, som har lämnats i anslutning till meddelandet, har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut trots den oriktiga uppgiften. Tillägg bör inte heller påföras om det eljest, på grund av sakens natur är uppenbart att en viss uppgift inte kan godtas.

Deklarationsformuläret för mervärdeskatt ger, som tidigare har påpekats, plats endast för summariska uppgifter. Blanketten har emellertid försetts med en ruta för kryssmarkering, där den skattskyldige kan göra LST uppmärksam på att han i särskilt meddelande avser att lämna en förklaring eller specifikation, som därigenom får karaktär av ett yrkande i deklarationen. Även sådana upplysningar som har lämnats i särskilt meddelande men som LST har uppmärksammats genom kryssmarkering i deklarationen eller på annat sätt bör räknas den skattskyldige till godo vid bedömning av sanktionsfrågan.

I prop. 1971:10 har departementschefen anvisat hur undantagsbestämmelserna bör tolkas i fråga om felaktig värdering av uttag. Tolkningen innebär en begränsning av undantaget i det fall den skattskyldige genom det uppgivna värdet får anses ha karakteriserat uttaget på ett oriktigt sätt. På samma sätt som i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och

förmögenhetsbeskattningen bör denna begränsning komma till uttryck i lagtexten.

De nu föreslagna bestämmelserna finns i 16 § lagförslaget.

Bestämmelsen om frivillig rättelse gäller f. n. endast skattetillägg vid oriktig uppgift. Av skäl som har angetts till stöd för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (jfr. avsnittet 3.3.16) bör bestämmelsen utvidgas till att omfatta även frivilligt lämnade uppgifter från den skattskyldige som leder till att en tidigare åsatt skönsbeskattning kan höjas. Enligt nuvarande praxis inom mervärdebeskattningen påförs inte heller skattetillägg i dessa fall. En uttrycklig lagreglering härav motiveras emellertid av de föreslagna nya bestämmelserna om skattetillägg vid underlåten registrering och vid höjd skönsbeskattning. Den föreslagna bestämmelsen finns i 17 § lagförslaget.

I fråga om övriga ändringsförslag som avser bestämmelserna om undantag från påföring av avgiftssanktion hänvisas till specialmotiveringen till 16–18 §§ lagförslaget.

4.3.10 *Eftergift*

En särskild regel infördes 1978 om eftergift av skattetillägg vid oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring, om det framstår som uppenbart obilligt att påföra tillägget. Regeln är unik för mervärdeskatten och den motiverades av det tidigare påpekade förhållandet att mervärdeskattedeklarationerna i regel upprättas med endast löpande bokföring som underlag, dvs. utan föregående bokslut. Detta innebär generellt sett en så betydande risk för s. k. räkenskapsfel att de under angivna förutsättning kan anses presumera en viss grad av ursäktlighet. Ett villkor för att så skall anses vara fallet är dock enligt förarbetena (SkU 1977/78:50 s. 51) att bokföringen är så välordnad att felet normalt sett skulle ha upptäckts senast i samband med bokslut.

Behovet av en särskild bestämmelse för dessa fall bör ses mot följande bakgrund. Enligt tillgänglig statistik (tabell 58 i bilagan) påfördes 1979 skattetillägg på grund av räkenskapsfel i 646 fall. Som räkenskapsfel har då betraktats alla redovisningsfel, som har haft annan orsak än att viss omsättning inte har bokförts eller att skatt på bokförd omsättning inte har redovisats. Det framgår inte av statistiken i hur många fall eftergift har förekommit. Det bör i detta sammanhang framhållas att avslöjandet av sådana fel, i den mån de inte har rättats frivilligt av den skattskyldige, helt är avhängigt kontrollverksamhetens inriktning och intensitet, i första hand frekvensen av skatterevisioner. Eftersom mervärdeskattekontrollen i vart fall vad gäller revisionsfrekvensen är bristfällig, har det inte varit möjligt att bilda sig någon säker uppfattning om den verkliga omfattningen av sådana fel eller än mindre om andelen ursäktliga fel.

I avsnittet 4.3.7 redogörs för utredningens förslag om lägre tillägg vid s. k. periodiseringsfel, dvs. fel som har medfört eller måste anses skulle ha kommit att medföra endast en förskjutning av skatteredovisningen i tiden. Periodiseringsfel kan uppkomma som ett resultat av antingen brister i den löpande bokföringen och tillhör då kategorien redovisningsfel eller

avser felaktig tolkning av de materiella beskattningsreglerna och hänförs då till de s. k. tillämpningsfelen. Definitionsmässigt är det inte möjligt att skilja mellan den förra typen av periodiseringsfel och ursäktliga räkenskapsfel, när upptäckten görs före bokslut. Har däremot ett räkenskapsfel konstaterats föreligga efter bokslut, kan det i princip fortfarande tillhöra kategorien periodiseringsfel, trots att det inte har rättats, medan det då är uteslutet att felet omfattas av den särskilda bestämmelsen om eftergift i 64 f § andra stycket ML.

Med hänsyn till de ovan beskrivna gränsdragningsproblemen, som accentueras i ett reformerat sanktionssystem, är det enligt utredningens uppfattning inte ändamålsenligt att behålla den exklusiva eftergiftsregeln för ursäktliga räkenskapsfel. Det behöver inte heller medföra någon ändrad rättspraxis, om regeln slopas. Vid ursäktliga fall av räkenskapsfel finns stöd för att meddela eftergift i grundbestämmelserna om eftergift (jfr. 26 § första stycket lagförslaget).

Skattetillägg får f. n. efterges när det undandragna skattebeloppet är att anse som ringa. RSV har i tillämpningsanvisningar (RS II 1972:17) uttalat att eftergift får medges om beloppet understiger 1 000 kr. för viss redovisningsperiod. I en senare meddelad anvisning (RSV Im 1975:3) har gjorts följande tillägg till den ursprungliga anvisningspunkten:

> Tillämpning av bestämmelserna om eftergift av skattetillägg i enlighet med detta uttalande har i vissa fall gett otillfredsställande resultat. Skattskyldig med redovisningsperiod om två kalendermånader har sålunda kunnat begå fel med belopp obetydligt understigande 1 000 kr. i sin redovisning för samtliga perioder under ett kalenderår eller räkenskapsår och undgå skattetillägg trots att det sammanlagda skattebeloppet varit betydande.
>
> Med hänsyn härtill har RSV beslutat att göra följande *tillägg* till anvisningarna.
>
> 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.

Utredningen anser att den av RSV anvisade principen för tillämpning av ringa beloppsregeln bör lagfästas. Den nya regeln bör vara generellt tillämplig på alla typer av skattetillägg, som påförs under ett beskattningsår, och gälla oberoende av om besluten meddelas i en eller flera beslutshandlingar.

Bestämmelsen finns i 26 § andra stycket lagförslaget.

4.3.11 *Beslut och besvärsrätt*

Beslutsförfarande

Enligt gällande ordning har LST rätt att inom ramen för det ordinära beslutsförfarandet, dvs. inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret för den skattskyldige har gått till ända, ompröva såväl fastställd skatt som beslut om särskild avgift. Detsamma gäller normalt också ansökningar om eftergift av sådan sanktion. I samband med efter-

beskattning får LST påföra särskild avgift. Efterbeskattningsfristen är sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

Genom lagändring (SFS 1981:1276) har tidsfristen för det ordinära beslutsförfarandet förlängts till sex år. Ändringen som har trätt i kraft den 1 januari 1982 innebär att beslut om efterbeskattning behöver tillgripas endast i det fall att slutligt beslut har meddelats för en viss redovisningsperiod. Enligt övergångsbestämmelserna skall emellertid äldre bestämmelser tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om redovisningsperiod som hänför sig till beskattningsår som har gått till ända den 31 december 1978 och tidigare. Fullt ut kommer därför de nya bestämmelserna att gälla först 1985.

Enligt 64 k § ML i dess nuvarande lydelse gäller bestämmelserna i ML med vissa särskilt angivna undantag i tillämpliga delar i fråga om särskild avgift. Hänvisningen innebär att den genomförda förlängningen av den ordinära beslutsfristen även omfattar beslut om särskild avgift.

Den gällande utformningen av det ordinära beslutsförfarandet i fråga om särskild avgift bör enligt utredningens mening i sina huvuddrag bibehållas vid en reform av det administrativa sanktionssystemet. Huvudregeln bör sålunda vara att LST bör ha rätt att pröva fråga om avgiftssanktion så länge dess rätt till prövning av beskattningen kvarstår.

LST torde regelmässigt pröva avgiftsfrågan samtidigt med den beskattningsfråga som ligger till grund för avgiften. Den nuvarande lydelsen av 64 g § ML utesluter visserligen inte att LST tar upp avgiftsfrågan till prövning senare, men det ligger i sakens natur att de båda frågorna handläggs i ett sammanhang. Det vore också enligt utredningens mening i de flesta fall direkt olämpligt med en annan ordning. Har LST meddelat beslut angående beskattningen utan att ta ställning till frågan om skattetillägg, bör den skattskyldige kunna känna sig säker på att inte drabbas av sanktion, såvida inte LST har saknat kännedom om för bedömningen av frågan relevanta uppgifter eller bevis. Den nu beskrivna ordningen bör uttryckligen framgå av lagtexten. Den av utredningen föreslagna behörighetsregeln, som finns i 27 § första stycket, har utformats i enlighet med denna princip.

Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg kommit till LST:s kännedom först sedan beskattningsfrågan har prövats, bör det givetvis vara möjligt att gå ifrån den nyss angivna huvudregeln. Det kan t. ex. vara fråga om förhållanden som den skattskyldige har undvikit att upplysa om i svar på en skriftlig förfrågan från LST men som kommer fram vid en senare företagen skatterevision. Motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreskriver rätt för ti att anföra besvär i särskild ordning i nu avsedda fall. Beslutsförfarandet vid mervärdebeskattingen gör det emellertid möjligt att tillämpa en annan och administrativt enklare ordning. Det bör sålunda ankomma på LST att i första instans besluta om påföring av skattetillägg i nu avsedda fall och detta bör – till skillnad från motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen – gälla även då LST normalt inte är behörig att pröva frågan med stöd av 27 § första stycket lagförslaget. I beslutsbehörigheten för LST bör ingå även påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift som har lämnats i samband med prövning av besvär i LR eller hög-

re domstolsinstans samt tillägg enligt 14 § lagförslaget som aktualiseras under besvärsprocess. Som förutsättning för att tillämpa bestämmelsen bör gälla att det tilläggsgrundande beloppet ingår i beskattningen. Frågan om påföring av tillägg i förevarande fall bör ha prövats inom ett år från utgången av den månad då LST fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från tidpunkten för den skattskyldiges förseelse. Den nu diskuterade bestämmelsen finns i 28 § lagförslaget.

Vidare bör vissa åtalssituationer regleras avseende skattebrottslighet vilka faller utanför de nu föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde, t. ex. då åtal för försök till nu avsett brott har väckts utan att skattetillägg har påförts och fristen för LST att fatta beslut i sanktionsfrågan har löpt ut. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen och av skäl som har anförts för det förslaget (avsnittet 3.3.15) bör även för mervärdeskattens del LST i det fall då den skattskyldige har åtalats för skattebrott ha rätt att besluta om påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning åtalet avser utan hinder av vad som annars gäller om LST:s rätt att påföra sådan sanktion. Frågan om sådant beslut bör prövas inom sex månader efter utgången av den månad åtalet väcktes. I analogi med vad som gäller om efterbeskattning med stöd av åtal föreslås att skattetillägg i nu avsedda fall skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls.

Bestämmelsen härom finns i 29 § lagförslaget.

Huruvida LST är behörig att besluta om undanröjande av skattetillägg vid utebliven deklaration, när tillägget har påförts vid efterbeskattning och deklaration därefter har kommit in inom tidsfristen för undanröjande har gett upphov till viss tveksamhet i den praktiska tillämpningen. Detsamma gäller LST:s behörighet att besluta om eftergift av skattetillägg som har påförts vid efterbeskattning. I de nu berörda fallen har ju LST skilt sig från ärendet och meddelat besvärshänvisning.

Frågorna om undanröjande och eftergift är av speciell karaktär. Från viss synpunkt kan det synas naturligt att LST handlägger även dessa frågor. En sådan ordning framstår också – i vart fall när det gäller det i lag reglerade undanröjandet av påfört tillägg – som den mest ändamålsenliga och administrativt minst betungande. RSV har i denna fråga i sina tillämpningsanvisningar (RSV Im 1975:3) uttalat bl. a. följande.

> Beslut om särskild avgift som påförs i samband med beslut om efterbeskattning är, liksom beslutet om efterbeskattning, ett slutligt beslut, som inte kan omprövas av länsstyrelsen. Talan mot sådant beslut skall föras hos länsskatterätten genom besvär. Fråga som rör undanröjande enligt 64 a § tredje stycket ML av skattetillägg eller befrielse från särskild avgift enligt 64 c § ML har däremot inte tidigare varit föremål för prövning och skall därför avgöras genom särskilt beslut av länsstyrelsen. Detta beslut är slutligt och talan skall föras hos länsskatterätten genom besvär.

I sina överväganden av den nu berörda frågeställningen vill utredningen till en början erinra om att LST sedan 1978 på grund av uttrycklig lagföreskrift (64 h § första stycket ML) har att ex officio beakta bestämmelserna om eftergift i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet. Förutsättningarna för att efterge sanktionen har därför i många fall prövats

innan beslut om påföring meddelas. Med hänsyn härtill och av processrättsliga skäl bör LST inte vara behörig att besluta om eftergift i nu avsedda fall.

I frågan huruvida LST bör ha rätt att besluta om undanröjande av skattetillägg vid utebliven deklaration, när detta har påförts vid efterbeskattning, gör utredningen en annan bedömning. I sammanhanget bör nämnas att frågan även aktualiseras när tillägg enligt 14 § lagförslaget, dvs. vid obestyrkt avdrag, har påförts genom slutligt beslut eller i slutet av den tid inom vilken LST får ompröva sina beslut i det ordinära förfarandet. Hur frågan bör lösas bör enligt utredningen avgöras med hänsyn till praktiska synpunkter.

Problemet får också ökad aktualitet om utredningens förslag om möjlighet till nedsättning av tillägg vid skönsbeskattning genomförs. Utredningen anser att LST bör pröva fråga om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket lagförslaget även i fall då LST på grund av bestämmelserna i 35 § ML inte äger besluta i beskattningsfrågan. Härigenom avlastas skattedomstolarna helt från prövningen av dessa mera rutinmässiga frågor. Bestämmelsen finns i 27 § andra stycket lagförslaget.

Skattskyldigs besvärsrätt

Den ordinära besvärsrätten i fråga om avgiftssanktion bör på samma sätt som beträffande motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen regleras genom hänvisning till tillämpliga bestämmelser i ML.

Förutsättningarna för att anföra besvär i särskild ordning bör i princip vara samma som de som gäller för sådana besvär i fråga om skatten enligt 55 § 3) och 5) ML. Särskilda bestämmelser bör utformas i enlighet härmed. De bör vara tillämpliga endast beträffande skattetillägg.

Bestämmelserna om den skattskyldiges besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion finns, beträffande ordinära besvär i 37 § och beträffande besvär i särskild ordning i 39 § lagförslaget.

Allmänt ombuds talerätt, m. m.

Den ordinära besvärsrätten för AO bör regleras på samma sätt som för den skattskyldige, dvs. genom hänvisning till tillämpliga bestämmelser i ML.

Behovet av en extraordinär besvärsrätt för AO har delvis fyllts genom de föreslagna bestämmelserna i 28 §, som i fråga om skattetillägg innebär en extraordinär omprövningsrätt för LST när nya omständigheter eller ny bevisning har kommit fram. Härutöver bör emellertid AO ges samma uttryckliga rätt som ti att hos LR yrka påföring eller höjning av avgiftssanktion i samband med yrkande i fråga om skatten. Vidare bör AO få anföra besvär i särskild ordning över beslut i fråga om skattetillägg som har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

De nu berörda bestämmelserna finns i 40–42 §§ lagförslaget.

AO:s rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån bör uttryckligen regleras och utformas så att han – i likhet med ti – därvid tilldelas också den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige. Bestämmelsen härom finns i 43 § lagförslaget.

4.3.12 *Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion*

Begreppet deklaration

Frågan om vilka uppgifter från en skattskyldig som bör krävas för att en inkommen handling skall anses utgöra deklaration har vid mervärdebeskattningen samma principiella betydelse som i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. De obligatoriska uppgifterna enligt deklarationsformuläret för mervärdeskatt är visserligen fåtaliga om man jämför med dem som skall lämnas vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Utredningen har emellertid inte ansett detta förhållande utgöra något avgörande skäl för att välja en annan lösning för mervärdeskattens del än den som har föreslagits vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen (jfr avsnittet 3.3.16). Den i stort sett likformiga utformningen av avgiftssanktionerna inom hela tillämpningsområdet talar för att deklarationsbegreppet definieras enhetligt. Överträdelser av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten kommer då att få i huvudsak samma konsekvenser för den skattskyldige oavsett om det är fråga om deklaration för mervärdeskatt eller allmän självdeklaration. En sådan ordning är också enkel att tillämpa för myndigheterna. Framför allt gäller detta vid prövningen av frågan huruvida skattetillägg vid brister i en avlämnad handling skall påföras på grund av skönsberäkning eller skönsbeskattning. De olika typerna av tillägg har ju olika rättsverkningar, t. ex. i fråga om möjligheten till undanröjande eller nedsättning av tillägget i vissa fall liksom vad gäller förutsättningarna för eftergift.

Av nu anförda skäl bör liksom i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen deklaration för mervärdeskatt anses föreligga så snart den skattskyldige i en av honom undertecknad deklarationsblankett har lämnat en beloppsmässig upplysning i fråga om skatten, såvida det inte uppenbarligen framgår av meddelande som har lämnats i samband därmed att handlingen inte är avsedd att vara deklaration.

Den bestämmelsen finns i 6 § andra stycket lagförslaget.

Myndighets upplysningsplikt i vissa fall

När avgiftssanktion påförs vid underlåtenhet att fullgöra viss åtgärd är det av särskild vikt att den skattskyldige får kännedom om den påföljd som underlåtenheten kan medföra. Detta gäller inte bara med hänsyn till den funktion som sanktionen avser att fylla utan också därför att den skattskyldige bör ha rätt att bli upplyst om vad han har att iaktta för att undgå sanktionen. F. n. torde den skattskyldige regelmässigt i påminnelse eller anmaning underrättas om risken för sanktion. Något hinder mot att påföra sanktionen föreligger däremot inte, om så inte skett.

Med hänsyn till de nyss anförda synpunkterna föreslår utredningen en

bestämmelse om att i de fall, då påföring av avgiftssanktion förutsätter att den skattskyldige har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, anmaningen skall upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Den föreslagna bestämmelsen finns i 30 § första stycket lagförslaget.

Bestämmelserna i ML om särskild avgift anger inte vad ett avgiftsbeslut skall innehålla. Frågan regleras av allmänna processuella bestämmelser.

Utredningen föreslog i sitt föregående betänkande en uttrycklig lagbestämmelse beträffande innehållet i beslut om särskild avgift. Departementschefen ansåg emellertid att det inte fanns något behov av en sådan bestämmelse för sanktionerna inom indirekt beskattning, bl. a. därför att det beträffande dessa inte förelåg samma svårigheter att ange det belopp med vilket skattetillägg hade påförts som i fråga om motsvarande sanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (prop. 1977/78:136 s. 186). Föreskrifterna i regeringsformen, FL och FPL i nu förevarande avseende bedömdes som tillräckliga. Förslaget godtogs därför inte.

Det förslag som utredningen lägger fram i detta betänkande, bl. a. förslagen till nyansering av sanktionerna, gör det av processuella och andra skäl nödvändigt att i lagtext uttryckligen ange vad ett sanktionsbeslut skall innehålla. Givetvis bör av detta framgå inte bara skälen för beslutet och sanktionens storlek utan även tillämpligt lagrum och, beträffande skattetillägg, tilläggsunderlagets storlek och uttagsprocenten. Den nu berörda bestämmelsen finns i 34 § första stycket lagförslaget.

I likhet med vad som har föreslagits för det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet bör även för mervärdeskattens del beslut om skattetillägg med vitesfunktion, dvs. tillägg enligt 11 och 14 §§ lagförslaget, innehålla upplysning om de tillämpliga bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning av tillägget. Bestämmelsen härom finns i 34 § andra stycket lagförslaget.

Omprövning av tilläggsunderlaget i visst fall

I avsnittet 3.3.12 har utredningen behandlat det fallet att skattskyldig anför besvär endast i fråga om påfört skattetillägg och därvid gör gällande att det sanktionsgrundande beloppet är beräknat för högt på grund av fel vid taxeringen. Frågan om domstolen kan sakligt pröva ett sådant påstående i skattetilläggsmålet, trots att taxeringen inte är föremål för bedömning, synes f. n. inte vara besvarad. Motsvarande situationer kan vid mervärdebeskattningen uppkomma såväl i det ordinära beslutsförfarandet som i processen.

Av samma skäl som har angetts för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslår utredningen att storleken av tilläggsunderlaget får omprövas till den skattskyldiges förmån även om beskattningen inte är föremål för prövning i sak. Den föreslagna bestämmelsen finns i 31 § andra stycket lagförslaget.

4.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

4.4.1 *Inledning*

I det följande lägger utredningen fram förslag till följdändringar som är betingade av den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen. De frågor som behandlas i förslagen rör skyldigheten att registrera sig till mervärdeskatt, omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och hans ansvar för lämnade uppgifter, begreppen skönsberäkning och skönsbeskattning samt vissa beslutsregler. Slutligen föreslår utredningen av lagtekniska och redaktionella skäl att hänvisningen i 56 § till 101–106 §§ och 113 § TL flyttas till 54 § ML, i vilken paragraf också förs in en hänvisning till 75 § TL.

4.4.2 *Registreringsskyldigheten*

Utredningen har i avsnittet 4.3.5 föreslagit att skattetillägg skall kunna påföras skattskyldig när denne inte har anmält sig för registrering till mervärdeskatt och detta har föranlett att skatt att betala inte har fastställts i föreskriven tid och ordning.

För påföring av skattetillägg i nu avsedda fall förutsätts enligt 15 § förslaget till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen att skattskyldig inte har fullgjort sin registreringsskyldighet enligt 19 § ML för en verksamhet, som uppenbarligen har medfört redovisningsskyldighet enligt 6 § ML och att detta har föranlett att skatt att betala inte har fastställts vid den tidpunkt som anges i 42 § ML, dvs. då skatten förföll till betalning.

Enligt 6 § första stycket första meningen ML föreligger redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 10 000 kr.

I 19 § första stycket ML föreskrivs att den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos LST i det län där verksamheten bedrivs. Enligt tredje stycket samma paragraf skall anmälan göras senast två veckor innan verksamhet som medför redovisningsskyldighet börjar eller övertas, dvs. vid en tidpunkt då vare sig skattskyldighet eller redovisningsskyldighet normalt kan ha inträtt. Bestämmelsen får därför f. n. ses som en ordningsföreskrift, som inte behöver skyddas av vare sig administrativa eller judiciella påföljder.

Utredningen anser att innebörden av registreringsskyldigheten bör förtydligas med hänsyn till att överträdelse av bestämmelserna härom skall kunna beivras genom skattetillägg och föreslår därför att 19 § tredje stycket ML utformas så att anmälan skall göras snarast efter det att en verksamhet som kan antas komma att medföra redovisningsskyldighet har påbörjats eller övertagits, dock senast inom två veckor från det att redovisningsskyldigheten har inträtt.

4.4.3 *Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna*

Skattetillägget är avsett att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Omfattningen av denna är således av avgörande betydelse för sanktionsfrågan.

Uppgiftsskyldighetens omfattning har i lagtext formulerats på olika sätt inom olika skatteområden. Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör enligt 31 § 1 mom. TL envar, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. En motsvarighet till denna bestämmelse finns i FFL, däremot inte i ML.

I avsnittet 2.3.3 har utredningen diskuterat uppgiftsskyldighetens omfattning i fråga om de taxeringsdebiterade skatterna. Med utgångspunkt i vad som har anförts där har utredningen beträffande mervärdebeskattningen i avsnittet 4.3.2 som sin uppfattning fört fram att oriktig uppgift generellt sett får anses föreligga så snart det i deklarationen uppgivna skattebeloppet är felaktigt. Det förhållandet att deklarationsformuläret för mervärdeskatt innehåller endast summariska uppgifter saknar enligt utredningens mening betydelse för tolkningen av begreppet oriktig uppgift. Från synpunkten av sanktion lämnas även en summarisk deklaration på den skattskyldiges egen risk. Huruvida skattetillägg skall påföras i det enskilda fallet får bedömas med iakttagande av reglerna om undantag från påföring och om eftergift. För att den skattskyldige i tveksamma fall skall kunna känna sig helt säker på att undgå skattetillägg krävs alltså att han framställer sina yrkanden i sak så utförligt att de rättsligt kan bedömas korrekt.

Med hänsyn till vad nu har sagts och av likformighetsskäl mellan olika beskattningsområden bör enligt utredningens uppfattning i ML uttryckligen föreskrivas att det åligger deklarationsskyldig att till ledning för sin beskattning, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, i anslutning till deklarationen lämna de uppgifter som är av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till rätt belopp. Härjämte anser utredningen att den deklarationsskyldiges ansvar för sin uppgiftsskyldighet bör framgå av lagtext. I ML bör således också tas in föreskrift om att den deklarationsskyldige ansvarar för att lämnade uppgifter är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Detsamma bör gälla uppgifter som lämnas till ledning för registrering.

I sammanhanget bör strykas under att de föreslagna bestämmelserna, som återfinns i 23 a § lagförslaget, inte innebär någon ändring av vad som redan gäller.

I syfte att markera att bestämmelsen i 26 § ML inte endast avser kontroll av uppgift i deklaration utan även av uppgift som lämnas i annan handling och att åstadkomma likformighet med motsvarande föreskrifter i övriga skatte- och avgiftsförfattningar föreslår utredningen ändringar i paragrafen i enlighet med det nu anförda.

Uppgiftsskyldigheten enligt gällande lydelse av 26 § ML inträder först efter anmaning. Utredningen har i avsnittet 4.3.5 föreslagit att skattetillägg (14 § lagförslaget) skall kunna påföras vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling i situationer som avses i 26 § ML. Påföring av sanktionen

förutsätter att anmaning har sänts ut till den skattskyldige att komma in med upplysning eller handling men sådan upplysning eller handling inte har kommit in. Tillägget föreslås kunna undanröjas om upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det att den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. Denna utformning av sanktionen förutsätter att uppgiftsskyldighetens inträde inte knyts till delgiven anmaning. Utredningen föreslår ändringar i enlighet med det anförda.

4.4.4 *Skönsberäkning och skönsbeskattning*

Enligt 30 § ML skall mervärdeskatt fastställas efter skälig grund då skatten inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av deklaration och övriga tillgängliga handlingar. Detsamma gäller enligt 38 § ML vid efterbeskattning, när uppgift som den skattskyldige har lämnat inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning av skatten. Mot dessa bestämmelser korresponderar de gällande bestämmelserna om skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration (64 a § andra stycket ML) och skattetillägg på grund av utebliven deklaration (64 a § tredje stycket ML).

Av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag till ändring i TL (jfr avsnittet 3.4.8) föreslår utredningen att termen skönsberäkning skall beteckna skönsmässig beskattning i det fall den skattskyldige har lämnat deklaration. Med skönsbeskattning bör enligt utredningens förslag avses sådan beskattning som fastställs när deklaration har uteblivit.

I båda fallen bör gälla att uppskattning skall ske genom skönsmässig höjning sedan iakttagna felaktigheter i uppgifter från skattskyldig har rättats. Detta innebär att den del av uppskattningen som utgörs av rättelser blir markerad vilket underlättar bedömningen av skattetilläggsfrågan.

De nu berörda förslagen återfinns i 30 § andra och tredje styckena lagförslaget. Dessutom har genom en hänvisning i 38 § bestämmelserna gjorts tillämpliga även vid efterbeskattning.

I avsnittet 3.4.8 har utredningen diskuterat en annan utformning av innehållet i motsvarande termer vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, men stannat för att inte lägga fram förslag i enlighet med vad som där anförs. De framförda synpunkterna är principiellt relevanta även vid mervärdebeskattningen och det hänvisas därför till berörda avsnitt.

4.4.5 *Beslutsförfarandet vid självrättelse i visst fall*

Efter utgången av den tid inom vilken deklaration för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas får, enligt en bestämmelse i 34 §, sådan ändring som berör mer än en redovisningsperiod under samma beskattningsår hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Som förutsättning härför gäller att slutligt beslut inte har meddelats för någon redovisningsperiod under beskattningsåret. Den förevarande bestämmelsen har tillkommit för att förenkla förfarandet i första hand i samband med skattskyldigas rättelser av felaktigheter i den löpande mer-

värdeskatteredovisningen som upptäcks vid bokslutet. Intet hindrar emellertid LST från att tillämpa bestämmelsen vid omprövningar av beskattningen på LST:s eget initiativ.

Den nu gällande utformningen av bestämmelsen utesluter inte uttryckligen tillämpning av densamma i fall då rättelsen består i att deklaration lämnas efter det att skönsbeskattning har ägt rum. En skattskyldig med t. ex. kalenderår som beskattningsår som har skönsbeskattats för mer än en redovisningsperiod under året torde sålunda ha rätt att efter den 5 februari året efter beskattningsåret utnyttja bestämmelsen. Utredningen har inte närmare analyserat effekterna av en sådan tillämpning av bestämmelsen vad gäller påförda skattetillägg vare sig inom ramen för nu gällande sanktionssystem eller det av utredningen föreslagna. Det framstår emellertid som helt uppenbart att betydande svårigheter skulle kunna uppstå i tillämpningen; i särskilt hög grad gäller detta givetvis det mer komplicerade regelsystem som utredningsförslaget innebär bl. a. i fråga om undantag och begränsningar i möjligheterna till undanröjande av skattetillägg. Undantag från bestämmelsens tillämpningsområde bör därför göras även för det fall att skatten för någon redovisningsperiod under beskattningsåret har fastställts genom skönsbeskattning. Förslag härom finns i 34 § andra stycket.

4.4.6 *Slutligt beslut i visst fall*

I 33 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen föreslår utredningen en bestämmelse om att slutligt beslut i fråga om skatten skall meddelas i fall då sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. Motivet för bestämmelsen är i första hand att undvika att beslutsbehörigheten splittras på olika myndigheter i fråga om skatt resp. avgiftssanktion för samma redovisningsperiod, när den skattskyldige anför besvär i enbart sanktionsfrågan. Bestämmelsen är också avsedd att ge AO möjlighet att fritt förfoga över sin talan i dessa fall. Av samma skäl bör motsvarande gälla när slutligt beslut har meddelats beträffande beskattningen. En bestämmelse härom bör ingå som ett andra stycke i 36 § ML. Innehållet i det nuvarande andra stycket bör till följd härav flyttas till ett nytt tredje stycke i samma paragraf. Utredningen lägger fram förslag i enlighet med det anförda.

5 Avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning

5.1 Gällande ordning

Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift vid viss konsumtionsbeskattning finns i ett särskilt kapitel i FFL under rubriken "Om särskilda avgifter". Kapitlet innehåller tio paragrafer, 37 a–37 j §§.

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.

FFL:s bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift 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.

De ändringar som beslutades 1978 med anledning av utredningens föregående betänkande och prop. 1977/78:136 och som trädde i kraft den 31 maj 1978 berörde endast i begränsad omfattning reglerna i FFL. Den följande redogörelsen avser i huvudsak dessa ändringar. I övrigt hänvisas till vad som har sagts i avsnitt 3.1 om gällande ordning i fråga om motsvarande sanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. De där återgivna rättsfallen får i tillämpliga delar anses vägledande för tillämpningen av sanktionsreglerna även i fråga om punktskatterna.

5.1.1 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift förutsätter att den skattskyldige i deklaration eller annat skriftligt meddelande, som avlämnats till ledning för hans beskattning, har lämnat uppgift som befinnes oriktig (37 a § första stycket). Beviskravet i fråga om uppgiftens oriktighet har genom ändring i bestämmelsen 1978 strukits under på samma sätt som i TL. Skattetillägg kan numera också påföras när den oriktiga uppgiften har lämnats först i mål om punktskatt.

Svårigheter att avgöra huruvida oriktig uppgift har lämnats eller s. k. oriktigt yrkande har framställts inträffar mer sällan i fråga om punktskatterna. Detta beror framför allt på den starkt begränsade uppgiftsskyldighet som följer av deklarationsblanketternas summariska utformning med krav på endast ett fåtal siffermässiga uppgifter. I normalfallet kan därför i princip

alla felaktigheter, som inte föranleds av uppenbar felräkning eller missskrivning, medföra skattetillägg.

5.1.2 *Kvittning*

Sedan 1978 gäller i fråga om punktskatterna i sanktionshänseende en utökad rätt till kvittning (jfr avsnitt 3.1.2).

5.1.3 *Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration*

Skattetillägg påförs om deklaration har avgetts men skatten har fastställts efter skälig grund med stöd av 18 § FFL därför att den inte har kunnat beräknas tillförlitligt med ledning av deklaration och övriga tillgängliga handlingar (37 a § andra stycket).

5.1.4 *Skattetillägg vid utebliven deklaration*

Har deklaration inte lämnats och uppskattning skett med stöd av 18 § FFL påförs den skattskyldige skattetillägg (37 a § tredje stycket). För påföring fordras således inte att anmaning har sänts ut till den skattskyldige.

Skattetillägg vid utebliven deklaration skall undanröjas om sådan handling har kommit in inom viss tid (37 b §). Fristen beräknas på annat sätt än motsvarande frist enligt ML. Utgångspunkten för fristens beräkning är den dag då den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. För undanröjande krävs att deklarationen har kommit in inom en månad från denna dag. Någon motsvarighet till regeln om nedsättning av tillägg till 10 % i 116 d § TL finns inte i FFL. Har deklaration kommit in efter månadsfristens utgång kan det påförda tillägget sättas ned endast i den mån den skönsmässigt fastställda skatten skall sänkas.

5.1.5 *Skattetilläggets storlek och beräkning*

Skattetillägg utgår i fråga om punktskatterna med en och samma procentsats, 20 %, oavsett vilken påföringsgrund som tillämpas (37 a §).

Vid oriktig uppgift beräknas tillägget på den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Vid skönsmässig avvikelse från deklaration utgörs avgiftsunderlaget av den skatt som har påförts den skattskyldige på grund av uppskattningen utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom.

Vid utebliven deklaration beräknas tillägget på den skatt som har fastställts på grund av uppskattningen utöver den skatt som i förekommande fall skulle ha fastställts med ledning av skriftliga uppgifter som den skattskyldige kan ha lämnat till ledning för beskattningen.

Vid påföring av skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration eller vid utebliven deklaration skall efter lagändringen 1978 till den del uppskattning innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige de regler som gäller om skattetillägg vid oriktig uppgift tillämpas.

5.1.6 *Undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift*

Skattetillägg påförs inte vid rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige (37 d §). Efter lagändring 1978 anges också uttryckligen i samma paragraf att tillägg inte utgår vid avvikelse som avser bedömning av framställt yrkande om avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Slutligen påförs inte tillägg om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift. I avsnittet 2 i bilagan redogörs för tolkningen av uttrycket frivillig rättelse enligt nuvarande rättspraxis.

5.1.7 *Förseningsavgift*

Bestämmelserna om förseningsavgift stämmer helt överens med motsvarande regler enligt ML. Avgiften påförs skattskyldig som är deklarationsskyldig utan anmaning om denne inte lämnar deklaration inom föreskriven tid. Skattskyldig som har att deklarera först efter anmaning påförs förseningsavgift om han inte lämnar deklaration inom den tid som har satts ut i anmaningen.

I normalfallet är förseningsavgiften 100 kr. Har den skattskyldige trots anmaning underlåtit att deklarera inom den i anmaningen föreskrivna tiden påförs dubbel avgift. Sådan avgift utgår också när den skattskyldige inte har deklarerat inom föreskriven tid även för någon av de tre närmast föregående beskattningsperioderna.

Beträffande skattskyldig som i rätt tid har lämnat inte undertecknad deklarationshandling tillämpas i praxis bestämmelsen i 116 g § TL analogt. Förseningsavgift påförs således först om den skattskyldige trots anmaning inte fullständigar handlingen med sin underskrift inom tid som angetts i anmaningen.

5.1.8 *Befrielse från särskild avgift, m. m.*

Eftergiftsbestämmelserna (37 f §) stämmer nästan helt överens med motsvarande regler i ML. I FFL saknas emellertid den 1978 införda möjligheten till eftergift vid ursäktliga s. k. räkenskapsfel, dvs. oriktig uppgift som beror på felräkning eller misskrivning i den löpande bokföringen. Särskild avgift får sålunda efterges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig. Avgift får vidare efterges om förseelsen framstår som ursäktlig med hänsyn till beskaffenheten av oriktig uppgift eller annan särskild omständighet. Slutligen får skattetillägg efterges om det undandragna beloppet är att anse som ringa.

5.1.9 *Beslutande organ*

Beskattningsmyndigheten är beslutsmyndighet i första instans i frågor angående särskild avgift (37 g §). Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av KR i Stockholm.

5.1.10 *Förfarandet vid avgiftspåföringen*

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 fastställs preliminärt innan utredning i ärendet har slutförts. Vid skönsmässig påföring utfärdas regelmässigt preliminärt beslut. Har sådant beslut fattats har den skattskyldige 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.

5.1.11 *Besvärsrätt m. m.*

Enligt 37 j § gäller bestämmelserna i FFL i tillämpliga delar i fråga om särskild avgift, om inte annat framgår av vad som föreskrivs i 37 a–37 i §§. Bestämmelsen medför att samma ordning skall tillämpas vid besvär angående särskild avgift som vid talan mot beskattningsbeslut. Sedan 1978 gäller samma utvidgade besvärsrätt för den skattskyldige som enligt ML, nämligen att den skattskyldiges yrkande – liksom AO:s yrkande till förmån för den skattskyldige – i fråga om särskild avgift alltid skall prövas så länge beslut om skatt inte har vunnit laga kraft ävensom att RR och KR därvid kan besluta att beskattningsmyndigheten skall pröva hos domstolen framställt yrkande.

5.1.12 *Processuella bestämmelser i övrigt*

Enligt 37 h § första stycket skall bestämmelserna om eftergift beaktas, även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift. Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall sättas ned skall enligt andra stycket samma paragraf även vidtas därav föranledd ändring i beslut om skattetillägg.

5.1.13 *Debitering m. m.*

Skattetillägg debiteras normalt i samma handling som skattebeslutet. Avgiften skall anges i helt krontal så att öretal faller bort. Minimigränsen för påföring av särskild avgift eller för en och samma beskattningsperiod utgående avgifter är 50 kr. (37 i §).

5.2 Statistiska uppgifter

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt FFL ställt samman vissa statistiska uppgifter avseende åren 1973–1975 och 1977–1979 som har hämtats in från

RSV:s punktskattesektioner. För år 1978 har undersökts de revisionspromemorior som utgjort underlag för påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift. I det följande kommenteras statistikuppgifterna som finns i avsnittet 1.3.3 i bilagan.

5.2.1 *Skattetillägg*

Antalet skattetillägg åren 1973–1975 och 1977–1979 har enligt RSV:s statistik uppgått till 390, 644, 750, 820, 677 och 752. Bortsett från 1973 har antalet skattetillägg sålunda hållit sig mellan 600 och 800 per år.

Av det totala antalet skattetillägg avsåg ca 85 % tillägg på grund av utebliven deklaration. På punktskatteområdet finns dels skattskyldiga som i princip har att avge endast en enda deklaration under sin verksamhetstid (t. ex. för stämpelskatt för aktier), dels skattskyldiga som har att lämna flera deklarationer, t. ex. månads- eller tvåmånadersvis, under ett kalenderår. I den senare kategorin finns sådana skattskyldiga som är notoriskt försumliga och som mer eller mindre regelbundet blir påförda skattetillägg för underlåtenhet att avge deklaration.

Skattetillägg för oriktig uppgift har regelmässigt påförts på grundval av uppgifter som inhämtats vid revision. Fördelningen på olika feltyper framgår av tabell 73. Av den kan utläsas att tillämpningsfelen uppgick till ca 38 % av samtliga felaktigheter. Till denna kategori har bl. a. hänförts missbedömningar i fråga om skatteplikt. Denna feltyp förekommer framför allt i fråga om reklamskatten, där de skattskyldiga ofta har svårigheter att göra korrekta bedömningar.

Bland övriga feltyper, som sålunda svarar för ca 62 % av samtliga felaktigheter, kan nämnas fakturor avseende leveranser av skattepliktiga varor, som utelämnats i redovisningen till RSV. Vidare förekommer olika slag av matematiska fel såsom felsummering i bokföringen, felöverföringar från bokföringen till deklarationerna, m. m. Kännetecknande för dessa feltyper är att de ofta avsett enstaka försummelser från den skattskyldiges sida. Antalet fall där den skattskyldige kan antas ha systematiskt och medvetet underdeklarerat har befunnits vara relativt få.

5.2.2 *Förseningsavgift*

Antalet förseningsavgifter under åren 1973–1975 och 1977–1979 har uppgått till 4 499, 4 610, 2 622, 2 589, 2 473 och 2 499 (tabell 76). Under senare år har sålunda antalet avgifter stabiliserats vid en nivå av ca 2 500/år. Beloppsmässigt innebär detta ca 320 000 kr./år.

5.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning

5.3.1 *Inledning*

Det administrativa sanktionssystemet i fråga om punktskatterna skiljer sig f. n. obetydligt från motsvarande system vid mervärdebeskattningen. Skillnaderna betingas främst av att bestämmelserna om avdrag för ingående skatt saknar motsvarighet på punktskatternas område samt av olikheter i besluts- och besvärsreglernas utformning på resp. beskattningsområde. Punktskatterna har inte heller något direkt samband med inkomst- och förmögenhetstaxering.

Som har framhållits i det föregående – bl. a. i avsnittet 4.3.1 – har den övergripande målsättningen för utredningen varit att utforma de administrativa sanktionssystemen på de olika skatte- och avgiftsområdena på ett i största möjliga utsträckning enhetligt sätt. Endast om olikheter i de materiella eller formella reglerna för själva beskattningen eller avgiftspåföringen motiverar det har sanktionsbestämmelserna getts olika utformning.

5.3.2 *Oriktig uppgift och oriktigt yrkande*

I det föregående har utredningen behandlat de problem som har uppstått i rättstillämpningen vid avgörandet av frågan huruvida vederbörande har lämnat oriktig uppgift eller framställt s. k. oriktigt yrkande. I fråga om skattetillägg vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen redogörs för problemen i avsnittet 2.3.3 och, beträffande motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen i avsnittet 4.3.2. De där framförda synpunkterna är relevanta även i fråga om det nu förevarande sanktionssystemet.

Utredningens syn på frågan kan sammanfattas enligt följande. Oriktig uppgift får generellt sett anses föreligga så snart det i deklarationen uppgivna skattebeloppet är felaktigt. Det förhållandet att redovisningen i fråga om punktskatterna sker i summariska deklarationer saknar enligt utredningens mening betydelse vid denna bedömning. Från synpunkten av sanktion lämnas även en summarisk deklaration på den skattskyldiges egen risk. Huruvida skattetillägg skall påföras i det enskilda fallet får bedömas med iakttagande av reglerna om undantag från påföring av och om eftergift av avgiftssanktion. För att den skattskyldige i tveksamma fall skall känna sig helt säker på att undgå skattetillägg krävs alltså att han framställer sina yrkanden i sak så utförligt att de rättsligt kan bedömas korrekt. Detta kommer även till uttryck i utredningens förslag till ändring i bestämmelsen i 5 § tredje stycket FFL liksom i den föreslagna bestämmelsen, 7 a §, samma lag.

5.3.3 *Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats vid skatterevision, m. m.*

I avsnittet 3.3.4 har utredningen i fråga om avgiftssanktionerna vid inkomst- och förmögenhetstaxering föreslagit att en uttrycklig bestämmelse bör införas om att skattetillägg vid oriktig uppgift kan påföras även i det fall

uppgiften har lämnats vid taxeringsrevision eller i skriftväxling med ti. Motsvarande bör givetvis gälla beträffande sådan sanktion i fråga om punktskatterna. Detta framgår av 9 § lagförslaget.

5.3.4 *Skattetillägg när oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt*

Skattetillägg vid oriktig uppgift som lämnas först i mål om skatt skall enligt gällande bestämmelser inte påföras om uppgiften inte har prövats med hänsyn till att besvären har kommit in för sent. I detta hänseende skiljer sig bestämmelserna – bortsett från vägtrafikskatten – från motsvarande regler inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Skillnaden betingas av att statsmakterna har velat motverka risken för skatteundandragande inom andra beskattningsområden i det fall oriktig uppgift har lämnats till stöd för påstående om rätt till besvär i särskild ordning. Att besvären inte prövas i det särskilda fallet kan bero just på att oriktig uppgift föreligger. FFL saknar bestämmelser om besvär i särskild ordning. Den nyss berörda situationen kan således inte uppkomma i fråga om de skatter som fastställs med stöd av FFL.

I betänkandet (SOU 1981:83) Punktskatter och prisregleringsavgifter föreslås att extraordinär besvärsrätt skall införas beträffande de punktskatter som f. n. fastställs med stöd av FFL. Genomförs det förslaget bör inte den nu diskuterade begränsningen i fråga om påföring av skattetillägg gälla. Utredningen föreslår ändring i enlighet härmed. Denna framgår av 9 § lagförslaget.

5.3.5 *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

Skattetillägg när deklaration inte lämnats har i fråga om punktskatterna – liksom för övrigt vad gäller det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet – vitesfunktion. Sålunda skall tillägget undanröjas om deklaration kommer in till beskattningsmyndigheten inom en månad från den dag då den skattskyldige fått del av beslutet. Någon ytterligare tidsfrist inom vilken tillägget skall sättas ned finns inte i fråga om punktskatterna.

Av utredningens undersökningar framgår att 85 % av det totala antalet skattetillägg har påförts på grund av utebliven deklaration.

Av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen och av hänsyn till likformigheten mellan sanktionssystemen lägger utredningen fram i stort sett samma förslag i fråga om skattetillägg vid skönsbeskattning enligt FFL som enligt ML. Uttagsprocenten för nu avsett tillägg föreslås höjas från nuvarande 20 till 50 %. Genomförs förslaget kommer de skattskyldiga att utsättas för en avsevärt hårdare press att deklarera inom föreskriven tid samtidigt som den ekonomiska fördelen av att utnyttja fristen för undanröjande av påfört tillägg accentueras.

Med en högre uttagsprocent blir det enligt utredningens uppfattning nödvändigt att kunna mildra effekten när deklaration kommer in så sent att tillägget inte kan undanröjas. Samma möjlighet till nedsättning av tillägg som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen bör införas även för punktskatterna (jfr. avsnittet 4.3.4). Antalet tillägg som kvarstår på grund av oaktsamhet av den skattskyldige kommer

med en sådan ordning att kunna nedbringas avsevärt. Detta skulle i sin tur bidra till att de grövre fallen av passivt skatteundandragande lättare kan upptäckas. Utredningen föreslår således att skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, när deklaration kommer in efter fristen för undanröjande men inom åtta månader från den dag deklarationen senast skulle ha lämnats. De föreslagna procenttalen är desamma som de som föreslås gälla inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet.

Utgångspunkten för beräkning av respittiderna föreslås för punktskatternas del vara den dag då deklaration senast skulle ha lämnats. I detta hänseende skiljer sig förslaget från motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen. Skillnaden motiveras av de administrativa rutiner som tillämpas i förfarandet.

Liksom i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen bör som en supplementär regel gälla att tillägget skall undanröjas även om deklaration kommer in efter fristernas utgång men inom en månad från delgivningsdagen.

De förhållanden som inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet talar för att begränsa möjligheterna att undanröja resp. sätta ned skattetillägg av nu avsett slag är likartade i fråga om punktskatterna. Har deklarationen kommit in till beskattningsmyndigheten inom fristen för undanröjande av beslutet enligt den föreslagna huvudregeln, dvs. inom två månader från den dag deklaration senast skulle ha lämnats, skall tillägget alltid undanröjas. Den föreslagna supplementärregeln, som innebär att tillägget skall undanröjas om deklaration har lämnats inom en månad från delgivning, bör däremot inte kunna tillämpas när tillägget grundas på beslut om höjd skönsbeskattning eller när beslut om beskattningen grundas på revision. Det är just denna möjlighet till undanröjande som föreslagna begränsningsregler är avsedda att eliminera. Bestämmelsen om att tillägget skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, när deklaration kommer in inom åttamånadersfristen, sätts också ur spel i dessa fall. Utredningens förslag innebär att skattetillägg, som grundas på uppgifter som helt eller delvis har kommit fram vid revision, skall sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Nedsättning skall kunna beslutas även i de fall deklaration kommer in efter åttamånadersfristens utgång men inom respitmånaden. Genomförs förslag kommer det kvarstående tilläggets storlek att motsvara tillägget vid oriktig uppgift, dvs. 30 % (60 x 50 %) av tilläggsunderlaget.

I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen bör tillägg som påförs vid höjd skönsbeskattning inte alls kunna undanröjas eller sättas ned även om deklaration skulle komma in inom någon av de annars gällande tidsfristerna för undanröjande resp. nedsättning. Endast i ett närmast teoretiskt fall, nämligen då en skönsbeskattning har hunnit omprövas genom nytt beslut och deklaration lämnas därefter inom tvåmånadersfristen skall enligt förslaget tillägg vid höjd skönsbeskattning kunna undanröjas.

De nu diskuterade bestämmelserna finns i 12 § lagförslaget.

5.3.6 *Skattetillägg i särskilda fall*

Skattetillägg i vissa fall när deklaration har lämnats efter skönsbeskattning

Det kan inträffa att en skattskyldig beträffande vilken skönsbeskattning har fastställts, sedan revision eller annan utredning har påbörjats men innan beslut om skatten hinner meddelas, kommer in med deklaration. Med gällande bestämmelser kan han t. o. m. avvakta resultatet av utredningen och anpassa deklarationen efter detta utan att han riskerar någon ytterligare påföljd. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om mervärdebeskattningen bör tillägg kunna påföras i sådant fall (jfr. avsnittet 4.3.5). Har sålunda deklaration eller annan skriftlig uppgift kommit in först sedan kontrollmaterial har blivit tillgängligt hos eller infordrats av beskattningsmyndigheten eller sedan revision har beslutats, bör tillägg påföras för den del av höjningsbeloppet som motsvarar uppgivet belopp och som, oberoende av den skattskyldiges uppgifter, hade kunnat fastställas på grundval av revisionen eller kontrollmaterialet. Tillägg bör emellertid inte påföras om deklarationen har kommit in inom tvåmånadersfristen eller om den för låga skönsbeskattningen beror på annan omständighet än den skattskyldiges försummelse.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 13 § lagförslaget.

Skattetillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling beträffande avdrag m. m.

I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen och av skäl som har anförts för det förslaget (jfr. avsnittet 4.3.5) bör även för punktskatternas del skattetillägg kunna påföras i det fall skattskyldig sedan föreläggande har sänts till honom att i fråga om skriftlig uppgift som han lämnat komma in med upplysning, som avses i 7 § FFL, varuprov eller beskrivning som avses i 8 § FFL eller viss handling som avses i 9 § FFL, har underlåtit att komma in med det begärda materialet inom den i föreläggandet föreskrivna tiden eller inom sådan tid därefter, att det har kunnat beaktas vid beskattningsbeslutet, och uppgiften frångås utan att oriktig uppgift anses föreligga.

Tillägg av nu avsett slag bör – liksom vid mervärdebeskattningen – utgå med 50 % av tilläggsunderlaget.

Tillägget bör undanröjas, om den begärda upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 § lagförslaget.

Skattetillägg vid underlåten registrering

Liksom mervärdeskatten förutsätter punktskatterna ett särskilt administrativt system där registrering av den skattskyldige utgör grunden för beskattnings- och uppbördsförfarandet. Vissa skillnader föreligger dock. I fråga om vissa punktskatter finns regler om frivillig registrering, som innebär

att t. ex. en importör kan ansöka om registrering för att därigenom få möjlighet att köpa in skattepliktiga varor utan att behöva erlägga skatt till tullmyndighet vid införseltillfället. Skatten erläggs i stället till den registrerande myndigheten (beskattningsmyndigheten) när varorna levereras till köparen eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning e. d. Vid viss konsumtionsbeskattning t. ex. i fråga om stämpelskatt krävs över huvud taget inte någon registrering utan skatten fastställs på grundval av ett deklarationsförfarande. För flertalet skatter inom punktskatteområdet gäller emellertid skyldighet att anmäla sig för registrering. I uppgiftsskyldigheten ingår att göra skriftlig anmälan om upptagande och nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, ävensom om annat förhållande, som rör verksamheten.

F. n. saknas helt administrativa påföljder i fall av underlåten registrering. Skattetillägg skall visserligen påföras, om den skattskyldige vid den tidpunkt då beslut om fastställelse av skatt meddelas fortfarande inte har lämnat deklaration, men tillägget skall undanröjas enligt de gällande reglerna härför om deklaration kommer in till beskattningsmyndigheten inom respitmånaden. Har den skattskyldige lämnat deklaration, innan beslut har meddelats, saknas laglig grund att över huvud taget påföra annan sanktion än förseningsavgift.

Av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen (jfr. avsnittet 4.3.5) föreslår utredningen att skattetillägg skall kunna påföras i fall av underlåten registrering där sådan skyldighet uppenbarligen föreligger. Tillägget bör utgå vid sådana grava försummelser, som på objektiva grunder kan presumeras vara medvetna försök att undgå beskattning, dvs. då en klart skattepliktig och yrkesmässigt bedriven verksamhet av viss omfattning har hållits undan från registrering en längre tid. Den undanhållna registreringen bör vidare ha föranlett att skatt inte har kunnat debiteras vid den tidpunkt som anges i 26 § första stycket FFL, dvs. då deklaration senast skulle ha lämnats. Försummelsen bör alltså ha haft en viss utsträckning i tiden.

Tillägget bör i normalfallet utgå med samma procentsats som föreslås gälla för oriktig uppgift.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 15 § lagförslaget.

5.3.7 *Beräkning av tilläggsunderlaget vid kvittning*

Gällande rättsläge i fråga om kvittning vid beräkning av tilläggsunderlaget är – som framhållits i det föregående – en följd av riksdagens ställningstagande 1978 (jfr avsnitten 3.1 och 3.3.9). Skattetillägg skall alltså beräknas på den nettohöjning som kommer fram sedan felaktigheter – med undantag av uppenbara felräkningar och misskrivningar – till den skattskyldiges fördel har beaktats. Av samma skäl som har redovisats för motsvarande förslag i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen resp. mervärdebeskattningen (avsnitten 3.3.9 resp. 4.3.6) föreslår utredningen en uttrycklig lagbestämmelse som reglerar kvittningssituationen vid påföring av skattetillägg.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 19 § lagförslaget.

5.3.8 *Uttagsprocent*

Den generella nivån

Uttagsprocenten för samtliga typer av skattetillägg i fråga om punktskatterna är f. n. 20 %. Den har varit oförändrad sedan det administrativa sanktionssystemet infördes 1972. Av samma skäl som anförts för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen (avsnittet 4.3.7) och av hänsyn till att sanktionssystemen bör vara enhetligt utformade föreslår utredningen att den generella sanktionsnivån för skattetillägg i fråga om punktskatter skall höjas från 20 till 30 %.

Den föreslagna bestämmelsen härom finns i 20 § 1. lagförslaget.

Uttag efter 10 %

I avsnittet 2.3.1 har utredningen berört reformbehoven i fråga om sanktion vid s. k. periodiseringsfel, dvs. felaktigheter som utmärks av att de inte medför något definitivt skattebortfall för statsverket utan endast får till följd att skatteredovisningen förskjuts i tiden. Denna typ av fel har erfarenhetsmässigt visat sig vara särskilt frekvent inom mervärdebeskattningen, men kan också förekomma inom punktbeskattningen. För periodiseringsfel föreslår utredningen samma sanktionsnivå inom hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet, dvs. 10 % av tilläggsunderlaget.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 21 § lagförslaget.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

Som närmare framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen att skattetillägg, som annars skulle ha påförts med 30 eller 50 %, skall sänkas till hälften vid mildrande omständigheter. Förutsättningarna för det lägre tillägget föreslås vara att förseelsen har sin grund i bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Den föreslagna möjligheten att nyansera tillägget i dessa fall är ett komplement till eftergiftsinstitutet. F. n. kan beslutsfattaren välja endast mellan att påföra tillägget eller att efterge detta. Behovet av att kunna nyansera reaktionen förstärks ytterligare om den normala sanktionsnivån höjs i enlighet med utredningens förslag.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 22 § lagförslaget.

Som också framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen vidare att annars gällande uttagsprocent skall sänkas till hälften i vissa fall av rättelse av skattskyldig. De med förslaget avsedda situationerna föreligger när skattskyldig har rättat oriktig uppgift innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande beträffande denna uppgift har sänts till honom och omständigheterna är sådana att frivillig rättelse inte anses vara för handen. Den föreslagna regeln skall dock inte tillämpas om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat underlag, som avser samma beskattningsår som den rättade uppgiften, har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörlig myndighet för revision.

Den nu berörda regeln finns i 24 § lagförslaget.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

I avsnittet 2.3.1 har utredningen redovisat skälen för att uttagsprocenten för tillägg som påförs vid skönsbeskattning bör ligga över den generella sanktionsnivån. Ett starkt motiv att skärpa reaktionen i dessa fall är att den skattskyldige helt har underlåtit att medverka vid beskattningen. En anledning att se särskilt allvarligt på underlåtenhet att deklarera i fråga om punktskatt är enligt utredningens uppfattning att stora variationer i beskattningsnettot förekommer förhållandevis ofta på grund av de korta redovisningsperioderna. Höjning av uttagsprocenten i nu avsedda fall ingår också som ett led i en strävan att förstärka viteseffekten hos dessa tillägg. Med de föreslagna utökade möjligheterna till undanröjande och nedsättning när deklaration kommer in inom vissa tidsfrister blir det enligt utredningens mening inte längre nödvändigt att vid valet av sanktionsnivå ta samma hänsyn till fall av glömska och enklare oaktsamhet. Flertalet fall, där den skattskyldige inte utnyttjar fristen för nedsättning av tillägget, måste anses ha sin grund i en avsikt att dra undan skatt. Skulle det visa sig i efterhand att ursäktliga eller mildrande omständigheter förelegat, får tillägget efterges eller prövas om och sänkas till hälften enligt de därom särskilt föreslagna bestämmelserna.

Uttagsprocenten för skattetillägg vid skönsbeskattning föreslås av nu anförda skäl höjd till 50 % även i fråga om punktskatterna. Samma sanktionsnivå föreslås vidare gälla för den andra typen av skattetillägg med vitesfunktion, nämligen när skattskyldig trots utsänt föreläggande att komma in med upplysning i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat, inte har kommit in med upplysningen.

De nu föreslagna bestämmelserna framgår av 20 § 2. lagförslaget.

Under samma förutsättningar som föreslås gälla för motsvarande sanktioner inom det övriga tillämpningsområdet bör även i fråga om punktskatterna högre tillägg än annars kunna påföras när försvårande omständigheter föreligger med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art. Vid denna bedömning bör bl. a. beaktas

1. om uppgiftsskyldigheten för beskattningsperioden eller tidigare beskattningsperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,
2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,
3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift,
4. om skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende eller
5. om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.

Det högre tillägget skall tas ut efter 30, 50 eller 80 % beroende på nivån av det tillägg som annars skulle ha påförts. Det förtjänar även här att påpekas att tanken bakom förslaget om högre tillägg är att i princip alla överträdelser som kan föranleda judiciell påföljd enligt SkBL – således även underlåtenhet att deklarera i vissa fall – bör omfattas av bestämmelserna.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 23 § lagförslaget.

5.3.9 *Förseningsavgift*

Förseningsavgift påförs f. n. med 100 kr. i normalfallet och med 200 kr. om den skattskyldige trots anmaning inte har kommit in med deklaration inom den i anmaningen föreskrivna tiden eller om han har underlåtit att deklarera även någon av de tre närmast föregående beskattningsperioderna. I anmaningsfallet utgår dubbel avgift även om den skattskyldige inte har varit skyldig att deklarera förrän efter anmaningen.

Av samma skäl som har åberopats för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen (avsnittet 4.3.8) föreslår utredningen att enkel förseningsavgift skall påföras om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag då den senast skulle ha lämnats medan dubbel avgift skall påföras så snart deklarationen har kommit in därefter.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 7 § lagförslaget.

Utredningen lägger härjämte fram förslag som avser påföring av förseningsavgift i det fall den skattskyldige har kommit in med en inte undertecknad deklarationshandling. I fråga om detta hänvisas till specialmotiveringen till 8 § lagförslaget.

5.3.10 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

I fråga om utredningens förslag i denna del och motiven härför hänvisas till allmänmotiveringen för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen (avsnittet 4.3.9).

5.3.11 *Beslut och besvärsrätt*

Beslutsförfarande

Bestämmelserna i FFL gäller enligt 37 j § i dess nuvarande lydelse med vissa särskilt angivna undantag i tillämpliga delar i fråga om särskild avgift. Hänvisningen innebär att samma beslutsordning skall tillämpas för fastställelse av skatt som för påföring av avgift.

Beslut skall enligt 17 § första stycket FFL vara slutligt om inte beskattningsmyndigheten finner erforderligt att skatten fastställs preliminärt innan utredning i ärendet har slutförts. Vid skönsmässig fastställelse utfärdas regelmässigt preliminärt beslut. Har sådant beslut fattats har den skattskyldige enligt 17 § andra stycket FFL rätt att begära att slutligt beslut meddelas. Har särskilt slutligt beslut inte meddelats vid utgången av kalenderåret efter det den ifrågavarande beskattningsperioden har gått till ända men har deklaration avgetts skall skatten enligt 19 § andra stycket FFL anses fastställd genom slutligt beslut i överensstämmelse med deklarationen den dag nämnda tid utgick. Har preliminärt beslut meddelats, skall skatten enligt samma lagrum anses ha fastställts slutligt i överensstämmelse med det preliminära beslutet.

Den nuvarande beslutsordningen i fråga om påföring av särskild avgift med dess nära anknytning till förfarandet för fastställande av skatt bör enligt utredningens mening bibehållas vid en reform av sanktionssystemet. Beskattningsmyndigheten bör ha rätt att pröva fråga om avgiftssanktion så länge dess rätt till prövning av beskattningen kvarstår.

Beskattningsmyndigheten torde regelmässigt pröva avgiftsfrågan samtidigt med den beskattningsfråga som ligger till grund för avgiften. Den nuvarande lydelsen av 37 g § FFL utesluter visserligen inte att myndigheten tar upp avgiftsfrågan till prövning senare, men det ligger i sakens natur att de båda frågorna handläggs i ett sammanhang. Det vore också enligt utredningens mening i de flesta fall direkt olämpligt med en annan ordning. Har beskattningsmyndigheten meddelat beslut angående skatten utan att ta ställning till frågan om skattetillägg, bör den skattskyldige kunna känna sig säker på att inte drabbas av sanktion, såvida inte myndigheten har saknat kännedom om för bedömningen av frågan relevanta uppgifter eller bevis. Den nu beskrivna ordningen – som helt överensstämmer med motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen – bör uttryckligen framgå av lagtexten. Den av utredningen föreslagna behörighetsregeln, som finns i 26 § första stycket lagförslaget, har utformats i enlighet med denna princip.

Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg kommit till beskattningsmyndighetens kännedom först sedan beskattningsfrågan har prövats, bör det vara möjligt att besluta om sådan sanktion även efter den föreslagna ordinära beslutsfristen. Det kan t. ex. vara fråga om förhållanden som den skattskyldige har undvikit att upplysa om i svar på en skriftlig förfrågan men som kommer fram vid en senare företagen skatterevision. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen (avsnittet 4.3.11) bör beskattningsmyndigheten vara behörig att besluta om påföring eller höjning av skattetillägg i nu avsedda fall. I behörigheten bör ingå även påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift som har lämnats i samband med prövning av besvär i KR eller högre domstolsinstans och tillägg enligt 14 §, som aktualiseras under besvärsprocess. Som förutsättning för att tillämpa bestämmelsen bör gälla att det tilläggsgrundande beloppet ingår i beskattningen. Frågan om påföring av tillägg i förevarande fall bör ha prövats inom ett år från utgången av den månad då beskattningsmyndigheten fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från tidpunkten för den skattskyldiges förseelse. Den avsedda bestämmelsen finns i 27 § lagförslaget.

Härutöver återstår att reglera vissa åtalssituationer avseende skattebrottslighet vilka faller utanför de nu föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde, t. ex. då åtal för försök till nu avsett brott har väckts utan att skattetillägg har påförts och fristen för beskattningsmyndigheten att fatta beslut i sanktionsfrågan har löpt ut. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och av skäl som har anförts för det förslaget (avsnittet 3.3.15) bör även för punktskatternas del beskattningsmyndigheten i det fall då den skattskyldige har åtalats för skattebrott ha rätt att besluta om påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning åtalet avser utan hinder av vad som annars gäller om myndighetens rätt att påföra sådan sanktion. Frågan om sådant beslut bör prövas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. I analogi med vad som gäller om efterbeskattning med stöd av åtal (21 § andra stycket FFL) föreslås att skattetillägg i nu avsedda fall skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls.

Bestämmelsen härom finns i 28 § lagförslaget.

I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen (jfr avsnittet 4.3.11) föreslår utredningen att beskattningsmyndigheten bör ha rätt att pröva fråga om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket lagförslaget även om sådant tillägg påförts inom sådan tid eller i sådan ordning att beskattningsmyndigheten inte äger besluta i beskattningsfrågan. Med den nu föreslagna ordningen avlastas skattedomstolarna från prövning av frågor med mer rutinmässig karaktär.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 26 § andra stycket lagförslaget.

Skattskyldigs besvärsrätt, m. m.

Den ordinära besvärsrätten bör i likhet med vad som har föreslagits beträffande motsvarande sanktion vid mervärdebeskattningen regleras genom en bestämmelse som hänvisar till de besvärsregler i FFL som är tillämpliga i fråga om avgiftssanktion. Denna bestämmelse, som i sak inte innebär någon ändring i förhållande till vad som redan gäller, finns i 36 § lagförslaget.

Från gällande lagstiftning har till lagförslaget med vissa redaktionellt betingade ändringar förts över den på utredningens förslag vid reformen 1978 genomförda bestämmelsen att skattskyldigs yrkande i fråga om skattetillägg och förseningsavgift utan hinder av vad som eljest föreskrivs om besvär skall prövas om beslut om skatten för den beskattningsperiod som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Denna bestämmelse finns i 37 § lagförslaget.

Bortsett från den sist berörda bestämmelsen innehåller FFL inte några regler som gör det möjligt att ompröva eller överpröva lagakraftvunna beslut vare sig de rör beskattnings- eller sanktionsfrågan. Utredningen föreslog i sitt föregående betänkande (SOU 1977:6 s. 187 f) ytterligare en sådan bestämmelse. Denna tog sikte på fall då den skattskyldige till stöd för sitt yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg kunde åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis. Departementschefen förklarade sig inte vara beredd att då lägga fram förslag i saken utan ansåg att man borde avvakta resultatet av punktskatteutredningens då pågående översyn av bestämmelserna i FFL (prop. 1977/78:136 s. 185). Däremot godtogs och genomfördes efter viss ändring utredningens motsvarande förslag i fråga om skattetillägg enligt TL (prop:en s. 171). Punktskatteutredningen har numera slutfört sitt arbete och lagt fram slutbetänkande (SOU 1981:84). Utredningen kommer därför tillbaka till sitt tidigare väckta förslag med vissa modifikationer.

För rätt att påkalla omprövning av lagakraftvunnet beslut om skattetillägg bör – liksom vad som f. ö. gäller motsvarande besvärsrätt enligt TL – krävas att det skall framstå som ursäktligt att den skattskyldige inte i annan ordning har åberopat omständigheten eller beviset.

Till skillnad från vad som gäller för motsvarande besvärsrätt enligt TL och ML och som avses gälla enligt utredningens förslag i fråga om dessa beskattningsområden bör för punktskatternas del den nu diskuterade omprövningsrätten inte innefatta fall där beslutet om skattetillägg har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Enligt 22 § FFL skall beskattningsmyndigheten besluta om rättelse

i nu avsedda fall. Punktskatteutredningen har i sina författningsförslag bibehållit denna bestämmelse (SOU 1981:84 s. 19). Mot denna bakgrund är behovet av en möjlighet till omprövning i dessa fall redan tillgodosett.

Liksom utredningen förordat i sitt tidigare förslag bör den skattskyldiges yrkande om omprövning inte minst av praktiska skäl utan även av hänsyn till hans berättigade intresse av att få snabbt besked i saken prövas av beskattningsmyndigheten och inte av domstol.

Den närmare utformningen av den nu diskuterade bestämmelsen framgår av 38 § lagförslaget.

Allmänt ombuds talerätt, m. m.

Den ordinära besvärsrätten för AO bör regleras på samma sätt som för den skattskyldige, nämligen genom en bestämmelse som hänvisar till de besvärsregler i FFL som är tillämpliga i fråga om avgiftssanktion. Denna bestämmelse, som i sak inte innebär någon ändring i förhållande till vad som redan gäller, finns i 39 § lagförslaget.

Härutöver bör AO tillerkännas samma befogenheter som ti har när det gäller att yrka påföring eller höjning av avgiftssanktion i samband med yrkande i fråga om skatten. Den senares processuella ställning enligt utredningens förslag och de skäl detta stöder sig på framgår av avsnittet 3.3.15. Den nu berörda bestämmelsen finns i 40 § lagförslaget.

Slutligen bör – i likhet med vad som har föreslagits i fråga om sanktionslagarna för övriga beskattningsområden – AO:s rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån uttryckligen regleras och utformas så att han tilldelas också den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige. Bestämmelsen härom finns i 41 § lagförslaget.

5.3.12 *Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion*

Begreppet deklaration

Frågan om vilka villkor som måste vara uppfyllda för att en handling skall anses vara en deklaration har i fråga om sanktionerna inom nu förevarande beskattning samma principiella betydelse som beträffande motsvarande sanktioner inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag vid mervärdebeskattningen (avsnittet 4.3.12) bör vid tillämpning av denna lag deklaration anses föreligga så snart den skattskyldige i en av honom undertecknad deklarationsblankett har lämnat en beloppsmässig upplysning i fråga om skatten, såvida det inte uppenbarligen framgår av meddelande som har lämnats i samband därmed att handlingen inte är avsedd att vara deklaration.

Den nu berörda bestämmelsen finns i 6 § andra stycket lagförslaget.

Myndighets upplysningsplikt i vissa fall

När avgiftssanktion påförs vid underlåtenhet att fullgöra viss åtgärd är det av särskild vikt att den skattskyldige får kännedom om den påföljd som

underlåtenheten kan medföra. Detta gäller inte bara med hänsyn till den funktion som sanktionen avser att fylla utan också därför att den skattskyldige bör ha rätt att bli upplyst om vad han har att iaktta för att undgå sanktionen. F. n. torde den skattskyldige regelmässigt i föreläggandet underrättas om risken för sanktion. Något hinder mot att påföra sanktionen föreligger däremot inte, om så inte har skett.

Med hänsyn till de nyss anförda synpunkterna föreslår utredningen en bestämmelse om att i de fall, då påföring av avgiftssanktion förutsätter att den skattskyldige har fått del av föreläggande eller att föreläggande har sänts till honom, föreläggandet skall upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma föreläggandet. Den föreslagna bestämmelsen finns i 29 § första stycket lagförslaget.

Bestämmelserna i FFL om särskild avgift uttalar sig inte om vad ett avgiftsbeslut skall innehålla. Frågan regleras därför av allmänna processuella bestämmelser.

Utredningen föreslog i sitt föregående betänkande en uttrycklig lagbestämmelse i fråga om innehållet i beslut om särskild avgift. Departementschefen ansåg emellertid att det inte fanns något behov av en sådan bestämmelse för sanktionerna inom indirekt beskattning bl. a. därför att det beträffande dessa inte förelåg samma svårigheter att ange det belopp med vilket skattetillägg hade påförts som i fråga om motsvarande sanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (prop. 1977/78:136 s. 186). Föreskrifterna i regeringsformen, FL och FPL i nu förevarande avseende bedömdes som tillräckliga. Förslaget godtogs därför inte.

De förslag som utredningen lägger fram i detta betänkande, bl. a. förslagen till nyansering av sanktionerna med skilda uttagsprocent för olika fall, gör det av processuella och andra skäl nödvändigt att i lagtext uttryckligen ange vad ett sanktionsbeslut skall innehålla. Givetvis bör av detta framgå inte bara skälen för beslutet och sanktionens storlek utan även tillämpligt lagrum och beträffande skattetillägg tilläggsunderlagets storlek och uttagsprocenten. Den nu berörda bestämmelsen finns i 33 § första stycket lagförslaget.

I likhet med vad som har föreslagits för det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet bör även för punktskatternas del beslut om skattetillägg med vitesfunktion, dvs. tillägg enligt 11 och 14 §§ lagförslaget, innehålla upplysning om de tillämpliga bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning av tillägget.

Den nu angivna bestämmelsen finns i 33 § andra stycket lagförslaget.

Omprövning av tilläggsunderlaget i visst fall

I avsnittet 3.3.12 har utredningen behandlat det fallet att skattskyldig anför besvär endast i fråga om påfört skattetillägg och därvid gör gällande att det sanktionsgrundande beloppet är beräknat för högt på grund av fel vid taxeringen. Fråga om domstolen kan sakligt pröva ett sådant påstående i skattetilläggsmålet, trots att taxeringen inte är föremål för bedömning, synes f. n. inte besvarad. Motsvarande situationer kan i fråga om punktskatter uppkomma såväl i det ordinära beslutsförfarandet som i processen.

Av samma skäl som har angetts för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslår utredningen att storleken av tilläggsunderlaget får omprövas till den skattskyldiges förmån även om beskattningen inte är föremål för prövning i sak. Den föreslagna bestämmelsen finns i 30 § andra stycket lagförslaget.

5.4 Förslag till lagar om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning m. fl. författningar

5.4.1 *Inledning*

I det följande lägger utredningen fram förslag till följdändringar som är betingade av den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning. De frågor som behandlas i förslagen rör skyldigheten att registrera sig till viss punktskatt, omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna, skönsberäkning och skönsbeskattning samt slutligt beslut i visst fall.

Härutöver föreslår utredningen lagtekniskt och redaktionellt betingade lagändringar i stämpelskattelagen (1964:308) och lagen (1976:298) om statsplombering av utsäde och växtförädlingsavgift. I fråga om den förstnämnda författningen föreslås att 41 a–41 b §§ skall upphöra att gälla. Vad som föreskrivs i dessa paragrafer kommer ändå att kunna tillämpas på grund av innehållet i 1 och 4 §§ i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning. Liksom hittills bör växtförädlingsavgiften falla utanför tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet, vilket är motivet till den föreslagna ändringen i författningen avseende denna avgift.

5.4.2 *Skyldigheten att registrera sig till viss punktskatt*

Utredningen har i avsnittet 5.3.6 föreslagit att skattetillägg skall kunna påföras skattskyldig när denne inte har anmält sig för registrering till punktskatt och detta har föranlett att skatt att betala inte har kunnat debiteras vid föreskriven tidpunkt.

Enligt 19 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam skall skattskyldig, som inte är undantagen från redovisningsskyldighet, anmäla sig för registrering hos RSV senast två veckor innan verksamhet, som medför skattskyldighet, börjar eller övertas.

Förslaget att skattetillägg skall kunna påföras i nu avsedda fall förutsätter att anmälningsskyldigheten till registrering är till sitt innehåll tydligt angiven och enhetligt utformad för de olika punktskatterna. Utredningen föreslår därför att den nu berörda bestämmelsen formuleras om så att anmälningsskyldigheten inträder snarast efter det att verksamhet, som kan antas medföra redovisningsskyldighet, har påbörjats eller övertagits, dock senast inom två veckor från det redovisningsskyldighet föreligger.

5.4.3 *Omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna*

Omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet bestäms ytterst av 5 § tredje stycket FFL. Enligt denna bestämmelse bör den skattskyldige, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar som kan vara av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till riktigt belopp.

I avsnittet 2.3.3 har utredningen diskuterat uppgiftsskyldighetens omfattning i fråga om de taxeringsdebiterade skatterna. Med utgångspunkt i vad som har anförts där har utredningen beträffande punktbeskattningen i avsnittet 5.3.2 sammanfattat sin syn i frågan enligt följande. Oriktig uppgift får generellt sett anses föreligga så snart det i deklarationen uppgivna skattebeloppet är felaktigt. Det förhållandet att redovisningen i fråga om punktskatterna sker i summariska deklarationer saknar betydelse vid denna bedömning. Huruvida skattetillägg skall påföras i det enskilda fallet får bedömas med iakttagande av reglerna om undantag från påföring av och om eftergift av avgiftssanktion. För att den skattskyldige i tveksamma fall skall känna sig helt säker på att undgå skattetillägg krävs alltså att han framställer öppna yrkanden.

Med hänsyn till vad nu har sagts och av likformighetsskäl mellan olika beskattningsområden bör till en början uppgiftsskyldigheten i 5 § tredje stycket FFL utformas så att det åligger varje deklarationsskyldig att till ledning för sin beskattning, utöver vad deklarationsformulären föranleder, i anslutning till deklarationen lämna de uppgifter som är av betydelse för att skatten skall kunna fastställas till rätt belopp. Härjämte anser utredningen att den deklarationsskyldiges ansvar för sin uppgiftsskyldighet bör framgå av lagtext. I FFL bör tas in en bestämmelse som föreskriver att den deklarationsskyldige ansvarar för att lämnade uppgifter är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Av bestämmelsen bör också framgå att detsamma gäller uppgifter som lämnas till ledning för registrering. Den nu berörda bestämmelsen återfinns i 7 a § lagförslaget avseende FFL.

I syfte att markera att bestämmelsen i 7 § FFL inte endast avser kontroll av uppgift i deklaration utan även av uppgift som lämnas i annan handling och att åstadkomma likformighet med motsvarande föreslagna föreskrifter i övriga skatte- och avgiftsförfattningar föreslår utredningen ändringar i paragrafen i enlighet med det anförda.

Uppgiftsskyldigheten enligt gällande lydelse av 7 § FFL inträder först efter föreläggande. Utredningen har i avsnittet 5.3.6 föreslagit att skattetillägg (14 § lagförslaget) skall kunna påföras vid underlåtenhet att lämna upplysning i situationer som avses i paragrafen. Påföring av sanktionen förutsätter att föreläggande har sänts ut till den skattskyldige att komma in med upplysning men sådan uplysning inte har kommit in. Tillägget föreslås kunna undanröjas om upplysningen kommer in inom två månader från det att den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. Denna utformning av sanktionen förutsätter att uppgiftsskyldighetens inträde inte knyts till delgivet föreläggande. Utredningen föreslår ändringar i enlighet med det anförda.

5.4.4 *Skönsberäkning och skönsbeskattning*

Enligt 18 § FFL skall skatten bestämmas efter vad som finnes skäligt med hänsyn till föreliggande omständigheter, såsom beloppet av tidigare erlagd skatt samt verksamhetens art och omfattning, i det fall deklaration inte har avgetts eller skatten på grund av brister i deklaration eller bristfälligt underlag för sådan handling inte tillförlitligen kan beräknas. Detsamma gäller enligt 20 § andra stycket FFL vid efterbeskattning när det kan antas att uppgifter som den skattskyldige har lämnat inte är av beskaffenhet att ligga till grund för en tillförlitlig beräkning av skatten. Mot dessa bestämmelser korresponderar de gällande bestämmelserna om skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration (37 a § andra stycket FFL) och skattetillägg på grund av utebliven deklaration (37 a § tredje stycket FFL).

Av samma skäl som i avsnittet 3.4.8 har angetts för motsvarande förslag till ändring i TL föreslår utredningen att termen skönsberäkning skall beteckna skönsmässig beskattning i det fall den skattskyldige har lämnat deklaration. Med skönsbeskattning bör enligt utredningens förslag avses sådan beskattning som fastställs när deklaration har uteblivit.

I båda fallen bör gälla att uppskattning skall ske genom skönsmässig höjning sedan iakttagna felaktigheter i uppgifter från skattskyldig har rättats. Detta innebär att den del av uppskattningen som utgörs av rättelser blir markerad vilket underlättar bedömningen av skattetilläggsfrågan.

De nu berörda förslagen återfinns i 18 § lagförslaget avseende FFL.

I avsnittet 3.4.8 har utredningen diskuterat en annan utformning av innehållet i motsvarande termer vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, men stannat för att inte lägga fram något förslag i enlighet med vad som där anförs. De framförda synpunkterna är principiellt relevanta även i fråga om punktskatterna och det hänvisas därför till berört avsnitt.

5.4.5 *Slutligt beslut i visst fall*

I 32 § första stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning föreslår utredningen en bestämmelse om att slutligt beslut i fråga om skatten skall meddelas i fall då sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. Motivet för bestämmelsen är i första hand att undvika att beslutsbehörigheten splittras på olika myndigheter i fråga om skatt resp. avgiftssanktion för samma beskattningsperiod, när den skattskyldige anför besvär i enbart sanktionsfrågan. Bestämmelsen är också avsedd att ge AO möjlighet att fritt förfoga över sin talan i dessa fall. Av samma skäl bör motsvarande gälla när slutligt beslut har meddelats beträffande beskattningen. Utredningen lägger fram förslag i enlighet med det anförda. Detta framgår av den föreslagna bestämmelsen i 21 a § FFL.

6 Avgiftssanktioner vid vägtrafikbeskattningen

6.1 Gällande ordning

6.1.1 *Skattetillägg*

Enligt 27 § första stycket VSL skall beskattningsmyndighet vid efterbeskattning påföra skattskyldig skattetillägg med 20 % av det skattebelopp som tillkommer.

Har skattskyldig i mål om skatt skriftligen lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförs honom enligt 27 § andra stycket VSL skattetillägg med 20 % av den skatt som inte skulle ha påförts, om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Tillägget utgår dock inte, om uppgiften inte har prövats med hänsyn till att besvären har kommit in för sent. Fråga om påföring av tillägg av nu avsett slag prövas av KR på talan av AO.

I fråga om skattetillägg avseende vägtrafikskatt skall enligt 27 § tredje stycket första punkten VSL bestämmelserna i 37 d och 37 f §§, 37 g § andra stycket samt 37 h § FFL tillämpas.

37 d § FFL innehåller bestämmelser om undantag från påföring av skattetillägg. I första stycket föreskrivs att tillägg inte skall påföras i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Detsamma gäller enligt andra stycket i den mån avvikelse avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande och avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Skattetillägg påförs enligt tredje stycket inte heller när skattskyldig frivilligt har rättat oriktig uppgift.

I 37 f § FFL regleras förutsättningarna för eftergift på grund av ursäktlighet och ringa belopp samt vid den skattskyldiges dödsfall.

I 37 g § andra stycket FFL föreskrivs att skattskyldigs yrkande i fråga om särskild avgift skall prövas utan hinder av vad som annars gäller om hans besvärsrätt, om beslut om skatten för den beskattningsperiod som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Detsamma gäller sådant yrkande av AO till förmån för skattskyldig. Framställs yrkande som nu avses först i domstol kan enligt lagrummet domstolen förordna att målet om särskild avgift skall tas upp och vidare handläggas av beskattningsmyndigheten.

I 37 h § första stycket åläggs beslutande myndighet att ex officio beakta bestämmelserna om eftergift även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift. Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall

sättas ned, skall enligt andra stycket samma lagrum även vidtas därav föranledd ändring i beslut om skattetillägg.

Enligt 27 § tredje stycket andra punkten VSL skall skattetillägg inte påföras om tillägget eller det sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg inte uppgår till 50 kr.

6.1.2 *Förseningsavgift*

I 28 § VSL regleras påföringen av förseningsavgift. Paragrafen innehåller följande bestämmelser.

Har uppgift för skatteperiod om körsträcka för kilometerskattepliktigt fordon inte kommit in inom föreskriven tid skall erinran om uppgiftsskyldigheten och om förseningsavgift sändas till den som ägde fordonet vid utgången av skatteperioden. Har denne underlåtit att inom föreskriven tid lämna sådan uppgift även för minst en av de tre närmast föregående skatteperioderna påförs han dock förseningsavgift. Detsamma gäller om han har anmanats att lämna uppgift av nu avsett slag men inte efterkommit anmaningen inom tid som har föreskrivits i denna.

Förseningsavgiften är 100 kr. vid ordinär försummelse och 200 kr., om sådan avgift har påförts för minst en av de tre närmast föregående skatteperioderna eller om förseningen avser uppgift som ägaren har anmanats att lämna.

Fråga om förseningsavgift prövas av beskattningsmyndigheten.

Beträffande förseningsavgift skall bestämmelserna i 37 f § första och tredje styckena samt 37 h § FFL tillämpas. Som framgått av föregående avsnitt innehåller det förstnämnda lagrummet eftergiftsbestämmelser och det andra regler om ex officio prövning av dessa bestämmelser i visst fall m. m. Utöver vad som anges i nämnda 37 f § första stycket FFL gäller enligt 28 § VSL att förseningsavgifter avseende samma fordonsägare för en och samma skatteperiod får sättas ned till 500 kr. eller, i fall som avses i tredje stycket andra meningen i det sistnämnda lagrummet, till 1 000 kr. RSV har meddelat anvisningar om hur befrielsegrunderna i fråga om skattetillägg och förseningsavgift skall tillämpas (RSV Iv 1981:2).

6.1.3 *Besvärsbestämmelser*

Enligt 31 § första stycket VSL får skattskyldig och AO genom besvär hos KR föra talan mot beslut som avses i bl. a. 27 § och 28 § andra och tredje styckena samma lag, dvs. beslut om skattetillägg och förseningsavgift. Därvid gäller enligt 31 § tredje stycket VSL i tillämpliga delar 40 och 45 §§ FFL. Det förstnämnda av dessa lagrum innehåller en bestämmelse som anger den tidpunkt från vilken besvärsfristen skall beräknas för annan än skattskyldig och det andra lagrummet regler om anslutningsbesvär. Besvärstiden regleras genom FFL och är tre veckor. För den skattskyldige börjar den att löpa från den dag då han fick del av beslutet. Enligt 31 § fjärde stycket VSL får AO föra talan till den skattskyldiges förmån.

Utöver den besvärsrätt som sålunda tillkommer den skattskyldige skall – som framgått av det föregående – på grund av hänvisningen i 27 § tredje stycket VSL till 37 g § andra stycket FFL hans yrkande i fråga om beslut

om skattetillägg prövas om beslut om skatten för den skatteperiod som avgiften avser inte har vunnit laga kraft. Slutligen äger – på grund av hänvisningen i 30 § VSL – 22 § FFL motsvarande tillämpning. Där sägs att beskattningsmyndigheten skall besluta om rättelse av slutligt beslut om skatt eller beslut om efterbeskattning, om detta har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

6.2 Statistiska uppgifter

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt VSL ställt samman vissa statistiska uppgifter avseende åren 1974–1979 som har hämtats in från bilregistret (tabellerna 78–81 i bilagan).

6.2.1 *Skattetillägg*

Antalet skattetillägg åren 1974–1979 uppgick enligt bilregistret till resp. 4 837, 1 778, 2 009, 3 208, 3 888 och 3 820 (tabell 78). Totalsumman av påförda skattetillägg enligt VSL samma år utgjorde resp. år 138 000, 328 000, 601 000, 812 000, 1 271 000 och 1 303 000 kr. (tabell 79).

Som framgått kan skattetillägg enligt VSL påföras endast vid efterbeskattning. Sådan beskattning aktualiseras oftast i fråga om kilometerskatt. De redovisade siffrorna avser därför i huvudsak oredovisad kilometerskatt.

6.2.2 *Förseningsavgift*

Antalet förseningsavgifter under åren 1975–1979 uppgick till resp. 18 376, 30 962, 22 869, 20 219 och 15 906 (tabell 80). Totalsumman påförda förseningsavgiftsbelopp samma år utgjorde resp. 2 038 000, 3 606 000, 2 788 000, 2 464 000 och 2 002 000 kr.

Den lagändring beträffande förseningsavgiftens utforming som genomfördes 1979 återspeglas inte i de redovisade siffrorna.

6.3 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973:601

6.3.1 *Inledning*

Det administrativa sanktionssystemet i fråga om vägtrafikskatt skiljer sig i flera hänseenden från motsvarande system inom annan beskattning. Skillnaderna betingas av den särskilda utformingen av vägtrafikskatten.

Vägtrafikskatt tas ut i form av fordonsskatt och kilometerskatt.

Fordonsskatt utgår för motorfordon, traktor, motorredskap eller släpvagn, om fordonet är eller bör vara registrerat och inte är avställt. Den beräknas för varje fordon för ett skatteår, som omfattar 12 kalendermånader. Är den årliga fordonsskatten mer än 1 500 kr., utgår skatten dock för skatteperiod. En skatteperiod omfattar fyra månader. Beskattningen sker med ledning

av uppgifter i bilregistret. Skatten debiteras automatiskt den som är registrerad som fordonets ägare vid ingången av uppbördsmånaden.

Utöver fordonsskatt utgår kilometerskatt för personbil, lastbil och buss som är inrättad för att drivas med annat drivmedel än bensin (inklusive motoralkohol) eller gasol. Kilometerskatt betalas förutom för brännoljedrivna fordon även för fordon som helt eller delvis drivs med elektricitet, gengas m. m. Kilometerskatt utgår också för vissa släpvagnar. Skatten utgår med visst belopp per körd mil. Körsträckan mäts med hjälp av en kilometerräknare.

Kilometerskatt skiljer sig från andra skatter bl. a. genom att den inte debiteras med ledning av deklarationer i vanlig mening. Uppgiftsskyldigheten fullgörs nämligen genom att det kort, som har stämplats i räknaren, sänds till myndighet. Sker inte detta får skatten för skatteperioden debiteras skönsmässigt. Detta görs automatiskt enligt regler som fastställs av RSV.

Kilometerskatt betalas i efterhand för skatteperioder (3 skatteperioder per år).

LST är beskattningsmyndighet för vägtrafikskatt.

Som har framhållits i det föregående – bl. a. i avsnittet 5.3.1 – har en övergripande målsättning för utredningen varit att utforma de administrativa sanktionssystemen på de olika skatte- och avgiftsområdena på ett i största möjliga utsträckning enhetligt sätt. Endast om olikheter i de materiella eller formella reglerna för själva beskattningen eller avgiftspåföringen motiverar det har sanktionsbestämmelserna getts olika utformning.

6.3.2 *Den lagtekniska utformningen*

Av skäl som närmare framgår av avsnittet 2.5 har utredningen inom de övriga skatte- och avgiftsområdena föreslagit att sanktionsbestämmelserna inom resp. område förs över till särskilda sanktionslagar. I fråga om vägtrafikskatt finns f. n. samtliga bestämmelser som berör detta område, sålunda även bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift, i VSL. Det rör sig här om en beskattning som på grund av sin tekniska utforming skiljer sig från annan beskattning. Även i handläggningen uppvisar vägtrafikskatten stora skillnader från andra skatteslag. Skattetillägg aktualiseras i praktiken endast vid efterbeskattning. Sanktionsreglerna beträffande vägtrafikskatt är få till antalet. Av nu anförda skäl och med hänsyn till överskådligheten anser utredningen att bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift vid vägtrafikbeskattning bör stå kvar i VSL.

Som framgått av avsnittet 2.7 anser utredningen att tillägg och förseningsavgift bör ha samma gemensamma beteckning inom hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet och har därvid valt uttrycket avgiftssanktion. Härutöver föreslås vissa begreppsbestämningar som är likalydande i de föreslagna lagarna om avgiftssanktioner avseende de olika skatteslagen. Med den lagtekniska utformning som utredningen förordat i fråga om skattetillägg och förseningsavgift enligt VSL kommer den nuvarande nära anknytningen med hänvisningar till de sanktionsbestämmelser som avser punktskatter att bibehållas i fall detta är möjligt. Den terminologi som används i dessa bör därför vara tillämplig även i fråga om sanktionerna enligt VSL. Utred-

ningen föreslår att i 1 § andra stycket sistnämnda lag tas in en bestämmelse som i fråga om i denna lag förekommande beteckningar hänvisar till 3 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

6.3.3 *Villkoren för påföring av skattetillägg*

Skattetillägg påförs enligt gällande bestämmelser vid efterbeskattning och vid oriktig uppgift i mål om skatt (27 § första och andra styckena VSL). Utredningen har – bortsett från en punkt – inte funnit skäl att ändra utformningen av dessa påföringsgrunder eller att föreslå nya.

I fråga om skattetillägg för oriktig uppgift som lämnas först i mål om skatt gäller f. n. i fråga om punktskatter enligt FFL och VSL att tillägg inte skall påföras om uppgiften inte har prövats med hänsyn till att besvären kommit in för sent. I detta hänseende skiljer sig bestämmelserna från motsvarande regler inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Skillnaden betingas av att statsmakterna inom andra beskattningsområden har velat motverka risken för skatteundandragande i det fall oriktig uppgift har lämnats till stöd för rätten till besvär i särskild ordning. Att besvären inte prövas i det särskilda fallet kan bero just på att oriktig uppgift föreligger. FFL och VSL saknar emellertid bestämmelser om besvär i särskild ordning.

I betänkandet (SOU 1981:83) Punktskatter och prisregleringsavgifter föreslås att extraordinär besvärsrätt skall införas beträffande andra punktskatter än de enligt VSL. Utredningen har i fråga om dessa punktskatter mönstrat ut den nu diskuterade begränsningen av möjligheten att påföra skattetillägg. Av likformighetsskäl och med hänsyn till den utformning av de bestämmelser som reglerar rätten för beskattningsmyndighet att påföra sådan sanktion som föreslås i fråga om VSL bör detsamma gälla inom detta sanktionsområde. Utredningen föreslår således ändring i enlighet härmed. Denna framgår av 27 § andra stycket lagförslaget.

6.3.4 *Undantag från påföring av skattetillägg*

Enligt 27 § tredje stycket VSL i dess gällande lydelse skall 37 d § FFL tillämpas i fråga om skattetillägg. Det sistnämnda lagrummet innehåller bestämmelser om undantag från påföring av tillägg vid rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige, vid avvikelse som avser bedömning av skriftligen framställt yrkande samt vid frivillig rättelse.

I den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning återfinns motsvarande bestämmelser i 16 § första stycket och 17 § första stycket. Till undantagsbestämmelserna har i detta lagförslag (18 §) också hänförts förbudet att påföra skattskyldig, som har avlidit, skattetillägg. I FFL finns ju detta förbud – som också gäller i fråga om vägtrafikskatt – bland eftergiftsbestämmelserna (37 f § tredje stycket).

Som framgår av avsnittet 5.3.10 jämfört med avsnittet 4.3.9 har utredningen föreslagit ändringar i förtydligande syfte i undantagsbestämmelserna avseende rättelse av oriktig uppgift som framgår av meddelande från den

skattskyldige och avvikelse vid bedömning av yrkande samt att tillämpningsområdet för bestämmelsen om frivillig rättelse skall utvidgas. Slutligen föreslås en förtydligande ändring i den nyssnämnda förbudsregeln.

De nu berörda undantagsbestämmelserna i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning bör gälla i fråga om skattetillägg enligt VSL. Detta kräver att hänvisningsbestämmelsen i VSL ändras i motsvarande mån. Utredningen föreslår ändringar i enlighet härmed. Dessa framgår av 27 f § lagförslaget.

6.3.5 *Uttagsprocent*

Den generella nivån

Skattetillägg beräknas enligt gällande bestämmelser alltid efter 20 % . Sanktionsnivån har varit oförändrad sedan det administrativa sanktionssystemet inom vägtrafikbeskattningen infördes 1974.

Av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag vid annan indirekt beskattning (jfr. avsnitten 4.3.7 och 5.3.8) föreslår utredningen att den generella sanktionsnivån för skattetillägg i fråga om vägtrafikskatt höjs från 20 till 30 %. Den föreslagna uttagsprocenten framgår av 27 § tredje stycket lagförslaget.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

Som framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen att bl. a. skattetillägg som annars skulle ha påförts med 30 % skall sänkas till hälften vid mildrande omständigheter. Förutsättningarna för det lägre tillägget föreslås vara att förseelsen har sin grund i bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Den föreslagna möjligheten att nyansera tillägget i dessa fall är ett komplement till eftergiftsinstitutet. F. n. kan beslutsfattarna välja endast mellan att påföra tillägget eller att efterge detta. Behovet av att kunna nyansera reaktionen förstärks ytterligare om den normala sanktionsnivån höjs i enlighet med utredningens förslag. Utredningen föreslår således att denna möjlighet till nyansering bör gälla även vid vägtrafikbeskattningen. Den föreslagna bestämmelsen finns i 27 a § lagförslaget.

Som också framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen vidare att annars gällande uttagsprocent skall sänkas till hälften i vissa fall av rättelse av skattskyldig. De med förslaget avsedda situationerna föreligger när skattskyldig har rättat oriktig uppgift innan myndighet har tagit kontakt med honom med anledning av uppgiften, dvs. innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande beträffande denna uppgift har sänts till honom och omständigheterna är sådana att frivillig rättelse inte anses vara för handen. Denna regel skall dock inte tillämpas om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat underlag, som avser samma beskattningsperiod som den rättade uppgiften, har omhändertagits eller tillhandahållits för revision.

Motsvarande regel bör införas i VSL. Den föreslagna möjligheten att sänka uttagsprocenten framgår av hänvisningen i 27 f § lagförslaget till 24 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

I likhet med vad som föreslås gälla för motsvarande sanktioner inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet bör även i fråga om vägtrafikskatt högre tillägg än annars kunna påföras när försvårande omständigheter föreligger med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art. Vid denna bedömning bör bl. a. beaktas.

1. om uppgiftsskyldigheten för skatteperioden eller tidigare skatteperiod har åsidosatts i väsentligt hänseende,
2. om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp,
3. om åtgärd har vidtagits med kilometerräknarapparaturen så att körsträcka för fordonet inte har registrerats eller registrerats för lågt,
4. om bevismedel som är av betydelse för fastställande av vägtrafikskatt har undanhållits, samt
5. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift.

Det högre tillägget föreslås utgå med 50 eller 80 %. Det förtjänar även här att påpekas att tanken bakom förslaget är att högre uttagsprocent i princip bör påföras vid alla överträdelser som kan föranleda judiciell påföljd enligt SkBL.

Den nu diskuterade bestämmelsen finns i 27 b § lagförslaget.

6.3.6 *Förseningsavgift*

Reglerna om förseningsavgift enligt VSL har nyligen setts över av Vägtrafikskatteutredningen. På grundval av förslag av denna utredning har statsmakterna genomfört lagändringar avseende förseningsavgiften (SFS 1979:278, prop. 1978/79:94, SkU 45, rskr. 298). Utredningen har inte funnit anledning att föreslå ändringar i den nuvarande utformningen av denna avgift.

6.3.7 *Eftergift av avgiftssanktion*

Enligt 27 § tredje stycket VSL i dess gällande lydelse skall eftergiftsbestämmelserna i 37 f § FFL tillämpas i fråga om skattetillägg. Beträffande förseningsavgiften hänvisas i 28 § fjärde stycket VSL till 37 f § första stycket FFL. Hänvisningarna innebär att skattetillägg och förseningsavgift får efterges på grund av ursäktlighet och skattetillägg dessutom när det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Utredningen har inte funnit skäl att föreslå ändringar som i sakligt hänseende rubbar den nuvarande ordningen. Motsvarande bestämmelser i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning bör tillämpas i fråga om skattetillägg och förseningsavgift enligt VSL. Detta kräver att hänvisningsbestämmelserna i VSL ändras i motsvarande mån. Utredningen föreslår ändringar i enlighet härmed. Dessa framgår av 27 f § resp. 28 § fjärde stycket lagförslaget.

6.3.8 *Beslutande myndighet, m. m.*

LST är beslutande myndighet i fråga om särskild avgift utom såvitt avser påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt, där KR är första instans.

Utredningen anser att en skattskyldig alltid bör ha möjlighet att få sanktionsfrågan överprövad i två domstolsinstanser. Med hänsyn härtill och då en liknande ordning föreslås gälla för andra punktskatter föreslår utredningen att fråga av nu avsett slag alltid skall prövas hos LST i första instans.

LST skall f. n. regelmässigt pröva sanktionsfrågan samtidigt med den beskattningsfråga som ligger till grund för sanktionen. Detta framgår av ordalagen av 27 § första stycket VSL. De båda frågorna bör handläggas i ett sammanhang. Har LST meddelat beslut angående skatten utan att påföra skattetillägg, bör den skattskyldige normalt kunna känna sig säker på att inte i efterhand drabbas av tillägg. Den föreslagna bestämmelsen härom finns i 27 c § lagförslaget.

Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av skattetillägg kommit till LST:s kännedom först sedan beskattningsfrågan har prövats, bör det dock vara möjligt att besluta om sådan sanktion även efter den ordinära beslutsfristen. Det kan t. ex. vara fråga om förhållanden som den skattskyldige har undvikit att upplysa om i svar på en skriftlig förfrågan men som kommer fram vid en senare företagen skatterevision. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om motsvarande sanktioner vid mervärdebeskattningen och konsumtionsbeskattningen bör beskattningsmyndigheten vara behörig att besluta om påföring eller höjning av skattetillägg i nu avsedda fall. Som förutsättning för att tillämpa bestämmelsen bör gälla att det belopp på vilket tillägget skall beräknas har tagits till beskattning. Frågan om påföring av tillägg i förevarande fall bör ha prövats inom ett år från utgången av den månad då LST fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum. Den nu avsedda bestämmelsen finns i 27 d § lagförslaget.

Utanför de nu föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde faller vissa åtalssituationer, då åtal för skattebrott har väckts utan att skattetillägg har påförts och LST:s beslutsfrist i fråga om tillägget har gått till ända. I likhet med vad som har föreslagits beträffande de andra sanktionsområdena och av skäl som har anförts i avsnittet 3.3.16 bör även för vägtrafikskattens del LST i nu avsedda fall ha rätt att besluta om påföring eller höjning av skattetillägg i anledning av den gärning åtalet avser utan hinder av vad som annars gäller för påföring av sådan sanktion. Frågan bör prövas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. Tillägget bör kunna undanröjas till den del åtalet inte bifalls. Utredningen lägger fram förslag i enlighet härmed. Detta framgår av hänvisningen i 27 f § lagförslaget till 28 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

6.3.9 *Besvärsrätt, m. m.*

Skattskyldigs talerätt

Några skäl för att föreslå principiella ändringar i den besvärsrätt som redan tillkommer den skattskyldige har utredningen inte funnit föreligga. På grund av den lagtekniska utformningen av sanktionsbestämmelserna i fråga om övriga punktskatter måste hänvisningarna i VSL till dessa ändras. Utredningen föreslår att i 31 § VSL förs in ett femte stycke som anger de tillämpliga bestämmelserna i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning utöver dem som f. ö. anges i lagrummet.

I det sålunda föreslagna lagrummet bör hänvisas till 37 §. Där finns med vissa redaktionellt betingade ändringar den redan vid reformen 1978 genomförda bestämmelsen om att skattskyldigs yrkande i fråga om avgiftssanktion utan hinder av vad som eljest föreskrivs om besvär skall prövas om beslut om skatten för den beskattningsperiod som sanktionen avser inte har vunnit laga kraft.

Bortsett från den sist berörda bestämmelsen och den som avser rättelse av oriktigt beslut på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende innehåller varken FFL eller VSL några regler som gör det möjligt att ompröva eller överpröva lagakraftvunna beslut vare sig de rör beskattnings- eller sanktionsfrågan. Utredningen föreslog i sitt föregående betänkande (SOU 1977:6 s. 188) ytterligare en bestämmelse av detta slag. Denna tog sikte på fall då den skattskyldige med stöd för sitt yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg kunde åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis. Departementschefen förklarade sig inte vara beredd att då lägga fram förslag i saken utan ansåg att man borde avvakta resultatet av punktskatteutredningens och vägtrafikskatteutredningens då pågående översyn av bestämmelserna inom resp. beskattningsområde (prop. 1977/78:136 s. 185). Däremot godtogs och genomfördes efter viss ändring utredningens motsvarande förslag i fråga om skattetillägg enligt TL. Utredningen kommer tillbaka till sitt tidigare väckta förslag med vissa modifikationer.

För rätt att påkalla omprövning av lagakraftvunnet beslut om skattetillägg bör krävas att det skall framstå som ursäktligt att den skattskyldige inte i annan ordning har åberopat omständigheten eller beviset. Yrkandet bör framställas hos beskattningsmyndigheten senast det femte året efter utgången av det skatteår som skatten avser. Den skattskyldige bör dock alltid ha rätt att framställa yrkandet inom ett år från det beslutet om tillägg vann laga kraft. Utredningens förslag framgår av hänvisningen i 31 § femte stycket lagförslaget till 38 § första stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktion vid viss konsumtionsbeskattning och bestämmelsen om talefristen i det förstnämnda lagrummet.

Till skillnad från vad som gäller för motsvarande besvärsrätt enligt TL och ML och som avses gälla enligt utredningens förslag i fråga om dessa beskattningsområden bör för vägtrafikskattens del bestämmelsen om den nu diskuterade omprövningsrätten inte innefatta fall där beslutet om skattetillägg har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Enligt 22 § FFL skall nämligen beskattningsmyndigheten besluta om rättelse i nu avsedda fall.

Allmänt ombuds besvärsrätt

AO:s besvärsrätt bör regleras på samma sätt som har föreslagits i fråga om den skattskyldiges talerätt.

Utöver vad som redan gäller föreslår utredningen att AO skall tillerkännas samma befogenheter som ti har när det gäller att yrka påföring eller höjning av avgiftssanktion i samband med yrkande i fråga om skatten. Den senares processuella ställning enligt utredningens förslag och de skäl som detta stöder sig på framgår av avsnittet 3.3.15. Slutligen bör – i likhet med vad som har föreslagits i fråga om avgiftssanktionerna inom övriga beskattningsområden – AO:s rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån regleras och utformas så att han tilldelas även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige. De nu framlagda förslagen framgår av hänvisningarna i 31 § femte stycket lagförslaget till 40 och 41 §§ i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

6.3.10 *Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion*

F. n. innehåller vare sig VSL eller FFL någon bestämmelse som ålägger beskattningsmyndigheten att bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig innan myndigheten fattar beslut om påförig av skattetillägg. Enligt 15 § FL, som gäller i fråga om beskattning med stöd av nu berörda lagar, får ärende – med vissa undantag som inte kan anses tillämpliga i detta sammanhang – inte avgöras utan att sökande, klagande eller annan part har underrättats om det som har tillförts ärendet genom annan än honom själv och tillfälle har beretts honom att yttra sig över det.

Skattetillägg påförs enligt 27 § VSL i två situationer. Den ena föreligger vid efterbeskattning och den andra vid oriktig uppgift i mål om skatt.

Beslut om efterbeskattning grundas i det stora flertalet fall på resultatet av revision. Den skattskyldige har då i revisionsärendet beretts tillfälle att yttra sig över innehållet i revisionspromemorian, vari regelmässigt de sanktionsmässiga konsekvenserna på grund av revisionsresultatet belyses. Skulle detta inte vara fallet eller kommer det vid beskattningsmyndighetens handläggning fram nya omständigheter bereds den skattskyldige tillfälle att yttra sig, innan myndigheten fattar beslut i saken.

Som nämnts prövas fråga om påföring av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt enligt 27 § fjärde stycket VSL i dess gällande lydelse av KR i första instans. Beslut i sanktionsfrågan föregås på grund av innehållet i 10 § FPL av att den skattskyldige bereds tillfälle att komma in med yttrande.

I den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning har utredningen tagit in en bestämmelse som uttryckligen föreskriver att beskattningsmyndigheten, innan myndigheten fattar beslut om påföring eller höjning av skattetillägg, skall bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig om inte hinder möter. Denna bestämmelse bör gälla även i fråga om skattetillägg enligt VSL. Utredningen lägger fram förslag i enlighet härmed. Detta framgår av hänvisningen i 27 f § lagförslaget till 29 § andra stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

Enligt 28 § andra och tredje styckena VSL påförs förseningsavgift i vissa fall när skattskyldig inte har efterkommit anmaning att lämna viss uppgift. Det är av särskild vikt i fråga om avgiftssanktion som utgår vid underlåtenhet att fullgöra viss åtgärd att den skattskyldige får kännedom om den påföljd som hans underlåtenhet att vidta åtgärden kan medföra inte bara med hänsyn till den funktion som sanktionen är avsedd att fylla utan även till att han bör ha rätt att bli upplyst om vad han har att iaktta för att undgå denna. I den praktiska tillämpningen torde den skattskyldige regelmässigt i anmaningen underrättas om risken för påföring av förseningsavgift. Något hinder mot att påföra avgiften föreligger däremot inte om så inte har skett. Inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet föreslås gälla att i de fall då påföring av avgiftssanktion förutsätter att den skattskyldige har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, skall anmaningen upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Motsvarande bör gälla i fråga om förseningsavgift enligt VSL. Utredningen lägger fram förslag i enlighet härmed. Detta framgår av hänvisningen i 28 § fjärde stycket lagförslaget till 29 § första stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

På grund av hänvisningarna i 27 § tredje stycket och 28 § fjärde stycket VSL i dess gällande lydelse till 37 h § FFL skall bestämmelserna om eftergift beaktas i fråga om särskild avgift även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om sådan avgift. Som framgått av det föregående föreslår utredningen att uttagsprocenten skall kunna sänkas vid mildrande omständigheter och i vissa fall av rättelse av den skattskyldige. Den nu berörda skyldigheten att i vissa situationer ex officio beakta vissa bestämmelser bör i likhet med vad som föreslås gälla inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet även omfatta fall av sistnämnt slag. Utredningen lägger fram förslag i enlighet härmed. Detta framgår av 27 g § första stycket lagförslaget.

I avsnittet 3.3.12 har utredningen behandlat det fallet då skattskyldig anför besvär endast i fråga om påfört skattetillägg och därvid gör gällande att det sanktionsgrundande beloppet är för högt på grund av fel vid taxeringen. Frågan om domstolen kan pröva ett sådant påstående i skattetilläggsmål trots att taxeringen inte är föremål för bedömning synes oklar. Den beskrivna situationen kan även inträffa i fråga om skattetillägg enligt VSL. Av samma skäl som har angetts för motsvarande förslag inom övriga sanktionsområden föreslår utredningen att storleken av tilläggsunderlaget får omprövas till den skattskyldiges fördel även om beskattningen inte är föremål för prövning i sak. Den föreslagna ordningen framgår av hänvisningen i 27 f § lagförslaget till 30 § andra stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

I gällande bestämmelser om särskild avgift enligt VSL ställs inte några särskilda krav på vad ett avgiftsbeslut skall innehålla. Beslutets innehåll regleras därför av föreskrifterna i regeringsformen, FL och FPL. De förslag som utredningen lägger fram i detta betänkande, bl. a. förslag till nyansering av sanktionerna, gör det enligt utredningens uppfattning av processuella

och andra skäl nödvändigt att i lagtext uttryckligen ange vad ett sanktionsbeslut skall innehålla. Av detta bör framgå inte bara skälen till beslutet och sanktionens storlek utan även tillämpligt lagrum och beträffande skattetillägg, tilläggsunderlagets storlek och uttagsprocenten. Den nu berörda bestämmelsen framgår av hänvisningarna i 27 f § och 28 § fjärde stycket lagförslaget till 33 § första stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

F. n. innehåller inte VSL någon bestämmelse om skyldighet för beskattningsmyndighet att underrätta den skattskyldige om beslut om avgiftssanktion. I likhet med vad som föreslås gälla för det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet bör av den lagtext som avser sanktionerna uttryckligen framgå vad som gäller i detta hänseende. Utredningen föreslår att beskattningsmyndighetens beslut om avgiftssanktion skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev och, om särskilda skäl föreligger, skall det få delges honom. Detta framgår av hänvisningarna i 27 f § och 28 § fjärde stycket i lagförslaget till 34 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

6.3.11 *Övriga förslag, m. m.*

Övriga ändringsförslag som utredningen lägger fram i fråga om VSL är redaktionellt betingade och i huvudsak föranledda av föreslagna begreppsbestämningar.

Utredningen har inte utarbetat någon särskild specialmotivering till förslaget till lag om ändring i VSL. Det hänvisas till aktuella delar av motsvarande motivering till förslaget till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning.

7 Avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter

7.1 Gällande ordning

Bestämmelserna om avgiftstillägg och förseningsavgift i samband med uppbörd av arbetsgivares avgifter för socialförsäkringsändamål m. m. finns i AVGL under rubriken "Om avgiftstillägg och förseningsavgift" i 13 paragrafer, 43–49 b §§.

I utredningens betänkande SOU 1977:6 har redogjorts för då gällande regler på detta område. Den följande redogörelsen avser särskilt de ändringar i gällande rätt som har beslutats på grundval av prop. 1977/78:136 (SFS 1978:200).

7.1.1 *Avgiftstillägg vid oriktig uppgift*

Påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift förutsätter att arbetsgivare i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande, avlämnat till ledning vid beräkning av hans avgiftsunderlag, har lämnat uppgift som befinnes oriktig (43 §). Beviskravet i fråga om uppgiftens oriktighet har 1978 genom ändring i bestämmelsen markerats på samma sätt som i TL.

Till skillnad från vad som gäller inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet finns inte någon bestämmelse om att avgiftstillägg skall påföras när arbetsgivare har lämnat oriktig uppgift i mål om avgiftsunderlag. Utredningen föreslog visserligen en sådan bestämmelse i sitt betänkande SOU 1977:6 men uttalade (s. 190) att det kunde finnas skäl att avvakta med genomförandet av förslaget till dess det kunde fogas in i den nya besvärsordning som övervägdes för arbetsgivaravgifterna. Departementschefen anslöt sig härtill i prop. 1977/78:136 (s. 190) och uttalade att frågan om påföljd för oriktig uppgift i avgiftsprocessen – liksom frågan om besvär i särskild ordning – borde övervägas senare och i annat sammanhang.

7.1.2 *Kvittning*

Vid reformen 1978 genomfördes en i princip utökad kvittningsrätt vid påföring av avgiftstillägg (jfr. avsnittet 3.1.2).

7.1.3 *Avgiftstillägg vid skönsmässig avvikelse från arbetsgivaruppgift*

Avgiftstillägg påförs i det fall då bristerna i arbetsgivaruppgiften eller underlaget för denna är sådana att 10 § AVGL är tillämplig, dvs. när avgiftsunderlaget inte tillförlitligen kan beräknas (43 a §). Avgiftsunderlaget får i sådant fall bestämmas genom uppskattning.

Efter lagändringen 1978 skall i nu avsett fall avgiftstillägg påföras enligt 43 § – dvs. för oriktig uppgift – i den mån uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från arbetsgivaren.

7.1.4 *Avgiftstillägg vid utebliven arbetsgivaruppgift*

Avgiftstillägg påförs om avgiftsunderlaget har uppskattats med stöd av 10 § AVGL på grund av att arbetsgivaruppgift inte har avlämnats (43 b §). En förutsättning är dock att anmaning att lämna arbetsgivaruppgift har sänts ut till arbetsgivaren. Det fordras alltså inte att denne har fått del av anmaningen. I övrigt gäller i dessa fall detsamma som i 43 a § beträffande rättelse av oriktig uppgift. Vid sådan rättelse påförs alltså avgiftstillägg enligt 43 §.

Liksom skattetillägget vid utebliven självdeklaration är avgiftstillägget i motsvarande fall konstruerat som ett vite. Beslut om avgiftstillägg enligt 43 b § skall undanröjas, om arbetsgivaruppgift kommer in inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren har fått del av beslutet (43 c §). Någon motsvarighet till regeln om nedsättning i 116 d § TL finns inte i AVGL. Har arbetsgivaruppgift kommit in efter fristens utgång kan det påförda tillägget sättas ned endast i den mån det skönsmässigt fastställda avgiftsunderlaget skall sänkas.

7.1.5 *Avgiftstilläggets storlek och beräkning*

Avgiftstillägg utgår alltid med en och samma procentsats, 20 %, oavsett vilken påföringsgrund som tillämpas.

Vid oriktig uppgift beräknas tillägget på den arbetsgivaravgift som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Vid skönsmässig avvikelse från arbetsgivaruppgift sker beräkningen på det avgiftsbelopp som på grund av uppskattningen påförs utöver den avgift som annars skulle ha påförts arbetsgivaren.

Vid utebliven arbetsgivaruppgift beräknas tillägget på det avgiftsbelopp som har påförts på grund av uppskattningen utöver den avgift som i förekommande fall skulle ha fastställts enligt de skriftliga uppgifter som arbetsgivaren har lämnat till ledning för RFV:s beslut om hans avgiftsunderlag.

7.1.6 *Undantag från påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift*

Från huvudregeln att avgiftstillägg skall påföras vid oriktig uppgift finns i 43 d § två undantag.

Enligt första stycket påförs inte avgiftstillägg i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren. För att felaktigheten

skall anses uppenbar krävs det på avgiftsområdet – liksom på skatteområdet – att den är så iögonfallande, att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Att uppgiften är oriktig måste klart framgå av meddelandet från arbetsgivaren.

Enligt paragrafens andra stycke påförs inte avgiftstillägg, om arbetsgivaren frivilligt har rättat oriktig uppgift. Beträffande tolkningen av vad som avses med frivillig rättelse hänvisas till avsnittet 2 i bilagan.

7.1.7 *Förseningsavgift*

Bestämmelserna om förseningsavgift i 44 § motsvarar exakt reglerna i den tidigare lydelsen av paragrafen och har således inte berörts av de ändringar som genomfördes 1978.

Förseningsavgift påförs om arbetsgivare helt har underlåtit att avlämna arbetsgivaruppgift eller har avlämnat den för sent. Sanktionen är differentierad i enkel och dubbel förseningsavgift.

Enkel förseningsavgift påförs om arbetsgivare, som har att lämna arbetsgivaruppgift, underlåter att lämna uppgift inom föreskriven tid. I sammanhanget bör påpekas, att alla arbetsgivare och uppdragsgivare som under utgiftsåret har betalat ut lön eller ersättning i form av pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil till ett värde av minst 500 kr. är obligatoriskt skyldiga att lämna arbetsgivaruppgift.

Dubbel förseningsavgift påförs arbetsgivare som trots anmaning inte har lämnat arbetsgivaruppgift inom den i anmaningen angivna tiden.

Den enkla förseningsavgiften utgör 5 % av den fastställda arbetsgivaravgiften. Den är maximerad till högst 300 kr. Dubbel förseningsavgift tas alltid ut med minst 100 kr.

7.1.8 *Befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift, m. m.*

Eftergiftsbestämmelserna finns i 45 §. De är utformade efter förebild av 116 h § TL.

Sålunda får enligt paragrafens första stycke såväl avgiftstillägg som förseningsavgift efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande, att den kan anses ursäktlig, liksom när felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet än som ovan nämnts.

Enligt paragrafens andra stycke får avgiftstillägget efterges även i det fall att det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Befrielsegrunderna tillämpas i stort sett på samma sätt som inom skatteområdet (jfr. avsnittet 3.1.8). Samma strikta gränser i fråga om befrielsegrunderna "ålder" och "bristande erfarenhet" tillämpas dock inte utan frågan prövas från fall till fall. Eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" aktualiseras förhållandevis ofta inom avgiftsområdet. Det är ofta oklart huruvida en person är att anse som arbetstagare, uppdragstagare eller egenföretagare i socialförsäkringslagarnas mening. Utredning om ar-

betstagarförhållandet måste därför göras i många fall. RFV har inte heller möjlighet att utfärda bindande förhandsbesked i arbetstagarfrågor.

Eftergiftsgrunderna har såväl före som efter 1978 års lagändringar genomgående tillämpats generöst på avgiftsområdet.

Liksom i 116 i § TL finns i 48 § andra stycket en bestämmelse om att avgiftstillägg och förseningsavgift inte får påföras sedan arbetsgivaren avlidit. Förbudet gäller liksom på skatteområdet sanktioner på grund av fel eller försummelse från den avlidnes sida.

7.1.9 *Beslutande organ*

Fråga angående avgiftstillägg och förseningsavgift prövas av RFV (46 § första stycket).

Vid reformen 1978 infördes möjlighet för arbetsgivaren att – oavsett vad som annars gällde för hans besvärsrätt – få yrkande i fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift prövat om beslutet om avgiftsunderlaget inte hade vunnit laga kraft. Några bestämmelser om extraordinär besvärsrätt utöver den nu nämnda finns inte i AVGL. I sitt betänkande SOU 1977:6 föreslog utredningen, att sanktionssystemet skulle kompletteras med vissa bestämmelser om besvär i särskild ordning efter förebild av TL:s regler men uttalade samtidigt (s. 190) att det kunde finnas skäl att anstå med genomförandet av förslaget till dess det kunde fogas in i den nya besvärsordning som övervägdes för socialförsäkringsavgifterna. I prop. 1977/78:136 instämde departementschefen i utredningens uttalande (s. 190) och avstod från att genomföra förslaget.

7.1.10 *Förfarandet vid påföring av avgiftstillägg och förseningsavgift*

Hänvisningen i 49 b § andra stycket till bestämmelserna i övrigt i AVGL innebär bl. a. att samma beslutsförfarande skall tillämpas för avgiftstillägg och förseningsavgift som för påföringen av arbetsgivaravgift.

Innan fråga om avgiftstillägg avgörs skall arbetsgivaren beredas tillfälle att yttra sig om inte hinder möter (46 § andra stycket).

RFV:s beslut om avgiftstillägg tillställs arbetsgivaren i rekommenderad försändelse. Om denna inte löses ut delges arbetsgivaren beslutet.

Förseningsavgiften däremot räknas med ledning av LSM:s notering om ankomstdatum på arbetsgivaruppgiften ut datamaskinellt i samband med arbetsgivaravgiften och tas upp på arbetsgivarens avgiftsräkning.

7.1.11 *Besvärsrätt*

Samma regler gäller på grund av hänvisningsbestämmelsen i 49 § andra stycket för arbetsgivarens rätt att besvära sig mot beslut om avgiftstillägg och förseningsavgift som för hans besvärsrätt i fråga om avgiftsunderlag och påförda arbetsgivaravgifter.

Mot RFV:s beslut angående avgiftstillägg får arbetsgivaren sålunda sedan år 1979 föra talan hos försäkringsrätt (38 §). Enligt 2 § förordningen (1978:622) om försäkringsrätternas domkretsar och antalet nämndemän i försäkringsrätt

m. m. är det försäkringsrätten för Mellansverige som skall pröva besvär över RFV:s beslut i avgiftsärenden.

Talan mot försäkringsrättens beslut förs genom besvär hos försäkringsöverdomstolen i enlighet med FPL:s bestämmelser (38 §).

Om arbetsgivaren anser att förseningsavgift påförts honom obehörigen eller med oriktigt belopp, får han söka rättelse hos RFV inom ett år efter det att han erhållit vederbörlig räkning (36 §). Besvär över RFV:s beslut kan därefter föras i den ordning som angetts för besvär över beslut om avgiftstillägg.

Besvärstiden är två månader från det arbetsgivaren har fått del av RFV:s resp. försäkringsrättens beslut.

7.1.12 *Processuella bestämmelser i övrigt*

Beslutande myndighets skyldighet att ex officio beakta bestämmelserna om eftergift och att ändra avgiftstillägg när avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift sätts ned regleras i 49 §.

7.1.13 *Debitering*

Avgiftstillägg och förseningsavgift anges i helt antal kronor, så att öretal faller bort. Avgiftstillägg under 100 kr. skall inte påföras (49 a §).

7.1.14 *Övriga bestämmelser*

AVGL:s bestämmelser gäller – som framhållits i det föregående – i tillämpliga delar i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift om inte annat framgår av vad som föreskrivs i 43–49 a §§.

7.2 Statistiska uppgifter

7.2.1 *Inledning*

Utredningen har i syfte att belysa tillämpningen av bestämmelserna om avgiftstillägg och förseningsavgift ställt samman uppgifter från RFV:s statistik (tabellerna 82–83 och 87–88 i bilagan) samt genom RFV genomfört undersökningar vid två tillfällen (tabellerna 84–86 i bilagan).

7.2.2 *Avgiftstillägg*

Antalet avgiftstillägg åren 1973–1974 och 1976–1979 uppgick enligt RFV:s statistik till resp. 2 209, 2 299, 4 840, 3 351, 5 281 och 4 817. De första åren låg således tilläggen på en konstant nivå för att därefter drastiskt öka. Mellan 1976–1978 varierar antalet kraftigt år från år. 1979 befinner sig tilläggen ånyo på 1976 års nivå.

Totalsumman av de enligt RFV:s statistik påförda avgiftstilläggen i 1 000 kr. åren 1973–1974 och 1976–1979 uppgick till resp. 1 846, 2 015, 13 138,

4 968, 15 090 och 11 621. Summorna varierar således kraftigt år från år. Variationerna men inte deras storlek följer motsvarande variationer i fråga om påföringen av tilläggen.

Genom två undersökningar som avser olika tidsperioder har utredningen försökt få en bild av hur avgiftstilläggen fördelar sig efter vad som har föranlett påföringen – dvs. påföringsgrund och feltyp – och tilläggets storlek (tabellerna 84–86). De tillägg som har undersökts är de som har påförts 1.11.1975–31.1.1976 resp. 1.10–31.12.1979.

Avgiftstilläggen föranleddes båda undersökningsperioderna i det ojämförligt stora flertalet fall av utebliven arbetsgivaruppgift, att arbetstagare inte hade redovisats eller att av arbetstagare uppburen kontant löneförmån hade utelämnats. Dessa grunder svarade den första undersökningsperioden för resp. 57,6, 14,6 och 19,3 % eller således tillhopa 91,5 % av tilläggen. Motsvarande siffror för den andra perioden var 32,0, 29,5 och 33,0 % eller således tillhopa 94,5 %.

Avgiftstilläggen fördelade sig procentuellt för resp. undersökningsperiod efter tilläggets storlek i kr. enligt följande. Av tilläggen fanns 13,4 resp. 2,4 % i beloppsintervallet 50–99 kr., 50,6 resp. 41,5 % i intervallet 100–499 kr., 17,2 resp. 19,3 % i intervallet 500–999 kr., 17,3 resp. 28,4 % i intervallet 1 000–4 999 kr. medan 1,5 resp. 8,4 % avsåg belopp som översteg 5 000 kr. Den första undersökningsperioden understeg således 81,2 % av tilläggen 1 000 kr. medan motsvarande siffra för den andra perioden var 63,2 %.

7.2.3 *Förseningsavgift*

Antalet förseningsavgifter åren 1973–1978 uppgick enligt RFV:s statistik till resp. 30 249, 35 547, 29 338, 28 559, 23 490 och 22 376. Bortsett från 1974 har således antalet minskat för varje år.

Totalsumman av de enligt RFV:s statistik påförda förseningsavgifterna i 1 000 kr. åren 1973–1978 uppgick till resp. 3 643, 4 654, 3 583, 4 287, 3 422 och 3 541.

7.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter

7.3.1 *Inledning*

En övergripande målsättning för utredningen har – som framhållits i det föregående – varit att utforma det administrativa sanktionssystemet på de olika skatte- och avgiftsområdena på ett i största möjliga utsträckning enhetligt och likartat sätt. Endast om olikheterna i de materiella eller formella reglerna för själva beskattningen eller avgiftspåföringen motiverar det bör sanktionsbestämmelserna ges olika utformning. Utredningens förslag till sanktionsregler i fråga om socialavgifterna överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande förslag beträffande inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I några avseenden har sanktionsbestämmelserna getts samma principiella utformning som motsvarande bestämmelser vid mervärdebeskattningen.

Systemet för debitering och uppbörd av socialavgifter överensstämmer

i stort sett med systemet för debitering och uppbörd av inkomst- och förmögenhetsskatt. AVGL är i huvudsak uppbyggd med UBL som förebild.

Sålunda skall arbetsgivare i avräkning på slutlig arbetsgivaravgift under utgiftsåret erlägga preliminär arbetsgivaravgift under förutsättning att denna överstiger 1 000 kr. I annat fall erläggs preliminär avgift endast om arbetsgivaren begär det eller RFV finner skäl härtill. Den preliminära avgiften för visst år skall i princip utgå med belopp, som motsvarar arbetsgivarens under nästföregående år debiterade slutliga avgift. Till grund för beräkning av preliminär avgift för nybliven arbetsgivare är denne skyldig att snarast till RFV göra anmälan, om löneutbetalningarna under året beräknas uppgå till 5 000 kr. eller mera.

Till grund för debitering av slutlig arbetsgivaravgift skall arbetsgivare årligen före januari månads utgång lämna arbetsgivaruppgift för det gångna året. Uppgiftsskyldig är varje arbetsgivare, som under det gångna kalenderåret har betalat ut lön med minst 500 kr. i form av kontantbelopp, fri kost, fri bostad eller fri bil till av honom anställd (arbetstagare). Vidare föreligger obligatorisk uppgiftsskyldighet beträffande arbete som någon – icke rörelseidkare – utför för en uppdragsgivares räkning utan att vara anställd i dennes tjänst (uppdragstagare), om utgiven ersättning har uppgått till minst 500 kr. under året. Om uppdraget ingår i av uppdragstagaren bedriven rörelse eller bedriver jordbruk, föreligger uppgiftsskyldighet endast om överenskommelse träffats att ersättningen för uppdraget skall anses som inkomst av anställning (s. k. likställighetsavtal).

Som allmän regel gäller att arbetsgivaruppgiften skall omfatta alla fast eller tillfälligt anställda – svenskar såväl som utlänningar – samt uppdragstagare, som erhållit ovannämnd ersättning. Även s. k. hemarbetare, lärlingar och praktikanter skall tas med. Uppgiften skall också omfatta sådana arbetstagare som inte fyllt 16 år, förtids- och delpensionärer samt arbetstagare som har avlidit under året. Om arbetsgivaren är en fysisk person redovisas däremot inte arbetsgivarens make/maka och inte heller arbetsgivarens barn under 16 år. I fråga om fåmansföretag gäller samma regler som inom skatteområdet. Fr. o. m. 1982 gäller den begränsningen i uppgiftsskyldigheten, att personer, som vid utgiftsårets ingång har fyllt 65 år, inte skall redovisas.

De förmåner som skall redovisas är som nämnts kontanta löner och uppdragsersättningar samt fri kost, fri bostad eller fri bil. Värdet av naturaförmånerna ifråga skall beräknas enligt av RFV fastställda schablonvärden. Särskild kostnadsersättning, som arbetsgivaren ger ut vid sidan av lönen för att täcka med arbetet förenade kostnader, t. ex. ersättning för resor i tjänsten och traktamenten, skall inte tas med i redovisningen. Om den av arbetsgivaren utbetalda lönen eller ersättningen är så beräknad, att den skall täcka arbetstagarens eller uppdragstagarens kostnader i arbetet, kan arbetsgivaren under vissa förutsättningar beviljas avdrag för den del av lönen, som anses gå åt för att betala kostnaderna.

Den med ledning av arbetsgivaruppgiften för visst år fastställda slutliga arbetsgivaravgiften tas upp på särskild räkning, som skall tillställas arbetsgivaren senast den 15 januari andra året efter utgiftsåret. Om kvarstående avgift uppkommer, sedan preliminär avgift avräknats från den slutliga avgiften, skall denna erläggas med lika belopp senast den 18 februari resp. 18 april. Om den kvarstående avgiften uppgår till högst 500 kr., skall den i sin helhet erläggas senast den 18 februari.

Räkning på preliminär avgift skall tillställas arbetsgivaren senast den 25 januari under utgiftsåret. Avgiften skall erläggas med en sjättedel senast den 18 i månaderna februari, april, juni, augusti, oktober och december. Om räkning på preliminär avgift utfärdas senare under året – vilket kan bli fallet i fråga om nyblivna arbetsgivare – skall avgiften erläggas med lika belopp i de av ovannämnda månader, som infaller under återstoden av året.

Om RFV fattar beslut om debitering sedan den årliga avgiftsdebiteringen avslutats, påförs slutlig avgift som tillkommande avgift. Sådan avgift skall erläggas i den ordning som gäller för preliminär avgift och fördelas till betalning vid två inbetalningstillfällen. Tillkommande avgift om högst 500 kr. skall dock erläggas vid ett inbetalningstillfälle.

Om påförda avgifter inte erläggs inom föreskriven tid, åligger det RFV att göra anmälan till vederbörande länsstyrelse för indrivning. I fråga om indrivning och restavgift m. m. gäller bestämmelserna i UBL och föreskrifter angående tillämpningen av denna.

7.3.2 *Allmänt om villkoren för avgiftstillägg*

Avgiftstillägg får enligt gällande bestämmelser påföras i tre typer av fall, nämligen

när arbetsgivaren i skriftligt meddelande till ledning för bestämmande av avgiftsunderlag har lämnat oriktig uppgift,

när avvikelse från arbetsgivaruppgiften har skett genom uppskattning av avgiftsunderlaget samt

när avgiftsunderlaget har uppskattats på grund av att arbetsgivaruppgift inte har lämnats.

Liksom i fråga om skattetilläggen enligt TL har utredningen inte funnit skäl för att i något väsentligt avseende föreslå ändringar i bestämmelserna om avgiftstillägg enligt AVGL vid oriktig uppgift och vid skönsberäkning. En mindre justering och en utvidgning av tillämpningen av de förra bestämmelserna föreslås dock.

I fråga om avgiftstillägg vid skönsbestämning lägger utredningen fram förslag till ändring av principiell innebörd. Avgiftstillägg föreslås kunna påföras när skönsbestämt avgiftsunderlag höjs sedan arbetsgivaruppgift eller annan skriftlig uppgift har kommit in. Vidare föreslås att skattetillägg skall kunna påföras vid underlåtenhet att anmäla nystartad verksamhet.

7.3.3 *Avgiftstillägg vid oriktig uppgift i mål om avgiftsunderlag, m. m.*

F. n. kan – till skillnad från vad som gäller i fråga om motsvarande sanktion inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet – avgiftstillägg inte påföras när oriktig uppgift har lämnats i mål om avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift. Utredningen föreslog i betänkandet SOU 1977:6 bestämmelser som skulle göra detta möjligt men förklarade samtidigt (s. 190) att det fanns skäl att låta genomförandet av förslagen anstå i avvaktan på att statsmakterna tagit ställning till ett då föreliggande förslag till ny besvärsordning för arbetsgivaravgifterna. Departementschefen instämde i vad utredningen anfört (prop. 1977/78:136 s. 190).

En ny besvärsordning på avgiftsområdet har genomförts fr. o. m. år 1979. Då sköts försäkringsrätten för Mellansverige in som mellaninstans mellan RFV och försäkringsdomstolen, som samtidigt bytte namn till försäkringsöverdomstolen. Inom RFV inrättades en ombudsenhet med uppgift att verka för en likformig och rättvis tillämpning av socialförsäkringslagstiftningen. Ombudsenheten har också att träda in som part i förfarandet vid socialförsäkringens överinstanser. Frågan om besvärsordningen i mål om arbetsgivaravgifter m. m. har också varit föremål för överväganden av försäkringsdomstolskommittén.

Utredningen återkommer här till sitt förut framlagda förslag. Av skäl som anges i betänkandet SOU 1977:6 s. 178 och av hänsyn till att sanktionssystemet även i detta avseende bör vara enhetligt utformat föreslås att avgiftstillägg skall kunna påföras även vid oriktig uppgift i mål om avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift. Bestämmelsen härom finns i 8 § lagförslaget.

7.3.4 *Avgiftstillägg när oriktig uppgift har lämnats vid revision, m. m.*

I avsnittet 3.3.4 har utredningen i fråga om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslagit att en uttrycklig bestämmelse bör införas om att skattetillägg vid oriktig uppgift kan påföras även i det fall uppgiften har lämnats vid taxeringsrevision eller i skriftväxling med ti. Motsvarande bör givetvis gälla beträffande avgiftstillägg. Detta framgår av 8 § lagförslaget.

7.3.5 *Avgiftstillägg vid skönsbestämning*

Avgiftstillägg i avsaknad av arbetsgivaruppgift är liksom skattetillägg i motsvarande fall närmast konstruerat som ett vite. Sålunda skall tillägget undanröjas, om den uteblivna uppgiften har kommit in inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fick del av beslut om tillägget. Någon ytterligare tidsfrist inom vilken tillägget kan sättas ned finns däremot inte.

Av utredningens undersökningar framgår att avgiftstillägg i avsaknad av arbetsgivaruppgift svarar för en påfallande stor andel av det totala antalet tillägg, under den första undersökningsperioden för 57,6 % och under den andra för 32,0 %. Enligt RFV:s uppskattning kommer endast ca 20–30 arbetsgivaruppgifter årligen in inom treveckorsfristen.

Av skäl som har anförts i avsnittet 2.3.5 och då vitesfunktionen av nu avsett tillägg synes behöva förstärkas föreslår utredningen att gällande bestämmelser härom bör ändras enligt följande.

Avgiftstillägg vid skönsbestämning, som inte grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning, skall undanröjas, om arbetsgivaruppgift har kommit in inom två månader från den dag då arbetsgivaren fick del av beslut om tillägget. Förlängningen av tidsfristen för undanröjande är betingad av att besvärstiden över beslut i avgiftsfrågor numera är två månader och att dessa båda tidsfrister enligt utredningens uppfattning bör stämma överens. Den tidigare gällande treveckorstiden för undanröjande av avgiftstillägg korresponderade med den före år 1979 gällande besvärstiden.

I avsnittet 7.3.8 redogörs för utredningens förslag att uttagsprocenten för

nu avsett tillägg skall höjas från nuvarande 20 till 50 %. Genomförs förslaget kommer arbetsgivaren att utsättas för en avsevärt hårdare press att komma in med arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid samtidigt som den ekonomiska fördelen av att utnyttja fristen för undanröjande av påfört tillägg accentueras.

Med en högre uttagsprocent blir det enligt utredningens uppfattning nödvändigt att kunna mildra effekten i de fall arbetsgivaruppgift kommer in för sent för att tillägget skall kunna undanröjas. Den lämpligaste åtgärden i detta syfte bör vara att införa liknande möjligheter till nedsättning av sanktionen som sedan flera år tillämpas vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Antalet tillägg som kvarstår på grund av oaktsamhet av arbetsgivaren skulle med en sådan ordning kunna nedbringas avsevärt. Detta skulle i sin tur bidra till att de grövre fallen av s. k. passivt undanhållande av avgift lättare kunde upptäckas och bemötas med större effektivitet.

Av nu anförda skäl föreslår utredningen att avgiftstillägg vid skönsbestämning som inte grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, när arbetsgivaruppgift kommer in efter fristen för undanröjande men inom sex månader från den tidpunkt då arbetsgivaren fick del av beslutet om tillägget.

I gällande bestämmelser om undanröjande av tillägg av nu avsett slag görs inte något undantag för situationer då värdet av att få in arbetsgivaruppgift kan anses obetydligt med hänsyn till att underlaget för det skönsmässigt fastställda avgiftsunderlaget är tämligen säkert, t. ex. därför att räkenskaperna har granskats vid revision. Förhållandena är i det avseendet desamma som vid inkomstbeskattningen (jfr. avsnitt 3.3.6). Ny respittid för undanröjande börjar således löpa i och med att ett nytt beslut om skönsbestämning har delgetts arbetsgivaren. Arbetsgivaren kan utan risk för bestående ytterligare påföljd avvakta att en påbörjad revision avslutas och lämna in sin arbetsgivaruppgift därefter eller först sedan han delgetts RFV:s beslut.

För att man skall komma till rätta med de nu angivna missförhållandena föreslår utredningen att, i det fall skönsbestämning som ligger till grund för beslut om avgiftstillägg helt eller delvis har fastställts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision, tillägget skall sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, om arbetsgivaruppgift har kommit in inom tidsfristerna för undanröjande eller nedsättning av tillägget.

De föreslagna bestämmelserna finns i 11 § lagförslaget.

7.3.6 *Avgiftstillägg i särskilda fall*

Under denna rubrik redovisar utredningen till en början ett förslag som tar sikte på en situation som är närbesläktad med dem som har behandlats i det närmast föregående avsnittet. Vidare föreslås bestämmelser om avgiftstillägg i vissa fall, när arbetsgivare har underlåtit att lämna upplysning eller att förete handling som kan ha betydelse för bestämmande av hans avgiftsunderlag. Ett tredje förslag avser den situationen när arbetsgivare

inte har anmält nystartad verksamhet och härigenom undgått att bli påförd preliminär arbetsgivaravgift. Sistnämnda bestämmelse har getts samma principiella utformning som motsvarande förslag på mervärdeskattens och punktskatternas område.

Avgiftstillägg i vissa fall när arbetsgivaruppgift har lämnats efter skönsbestämning

Det föregående avsnittet avser bl. a. det fallet att arbetsgivaren kommer in med arbetsgivaruppgift sedan skönsbestämning på grundval av revision har beslutats. Höjning av vad som därefter har kommit fram vid revision eller annan utredning men som beslutats sedan arbetsgivaren har lämnat arbetsgivaruppgift eller annan skriftlig uppgift som redovisar större avgiftsunderlag än skönsbestämningen är inte sanktionerad även om höjningen kunnat beslutas med stöd av kontrollmaterialet.

I likhet med vad som har föreslagits i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen och av skäl som anförts för det förslaget (jfr. avsnittet 3.3.7) föreslår utredningen att avgiftstillägg skall kunna påföras i dessa fall i den mån beslutet hade kunnat meddelas med ledning av uppgifter, som har infordrats eller förelåg hos vederbörande myndighet när arbetsgivaruppgiften eller annan skriftlig uppgift från arbetsgivaren kom in. Har uppgifterna kommit fram vid revision, föreslås tillägg kunna påföras om revision har beslutats när arbetsgivaruppgiften eller annan skriftlig uppgift från arbetsgivaren kom in.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 12 § lagförslaget.

Avgiftstillägg vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling

Det åligger arbetsgivare och arbetstagare enligt 7 § andra stycket AVGL i dess lydelse enligt utredningens förslag (jfr. avsnittet 7.4.3) att efter anmodan meddela sådana upplysningar som behövs för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren. Enligt samma lagrum har arbetsgivare och arbetstagare att efter anmodan förete alla handlingar som är erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag. Med handling avses exempelvis kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto. Anmodan får meddelas i form av anmaning.

Påföring av avgiftstillägg förutsätter – liksom motsvarande bestämmelser i TL – att en oriktig uppgift har befunnits föreligga i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande. Med andra ord krävs i princip en utredning som visar att den underkända uppgiften faktiskt är oriktig. Situationen kan vara den, att en arbetsgivare i sin arbetsgivaruppgift har redovisat viss person men gjort en notering om att han inte anser vederbörande vara arbetstagare. Vederbörande kan då undgå sanktionen genom att inte besvara förfrågningar beträffande förhållanden, som vid ett korrekt svar kan medföra tillägg, eller genom att svara på ett undvikande eller intetsägande sätt eller genom att underlåta att ge in handling som nu avses.

Utredningen anser att ansvaret för den nu förevarande uppgiftsskyldigheten bör strykas under och föreslår därför, att avgiftstillägg skall kunna påföras i nu avsedda fall och att sanktionen konstrueras som ett vite. En

grundläggande förutsättning för påföring av sanktionen bör vara att arbetsgivaren inte har kommit in med svar på förfrågan eller infordran beträffande skriftlig uppgift som han har lämnat trots att anmaning att lämna upplysning eller handling som nu avses har sänts till honom. Sanktionsunderlaget föreslås bli den arbetsgivaravgift, som inte skulle ha påförts, om arbetsgivarens uppgift hade godtagits. Tillägget bör undanröjas, om den begärda upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det arbetsgivaren fick del av beslutet om tillägg.

Vid valet av sanktionsnivå har samma bedömning gjorts som i fråga om motsvarande sanktioner inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. I den situation som tillägget avses komma till användning kan det ofta vara aktuellt, när förhållandet klarlagts, att överväga påföring av tillägg på grund av oriktig uppgift. För att den föreslagna sanktionen skall fungera som ett verkningsfullt vite är det därför nödvändigt att uttagsprocenten läggs på en högre nivå än den för tillägg vid oriktig uppgift.

De föreslagna bestämmelserna finns i 13 § lagförslaget.

Avgiftstillägg vid underlåtenhet att anmäla nystartad verksamhet

Enligt gällande ordning skall arbetsgivare i avräkning på slutlig arbetsgivaravgift erlägga preliminär avgift under utgiftsåret. Den preliminära avgiften debiteras i fråga om arbetsgivare, som är registrerad hos RFV, i regel med ledning av arbetsgivaruppgiften för utgiftsåret två år tidigare med beaktande av eventuella ändringar i avgiftsbestämmelserna, ändrade procentuttag och den allmänna löneutvecklingen mellan åren. Om den preliminära avgiften uppgår till högst 1 000 kr., skall den debiteras endast om RFV finner skäl därtill eller om arbetsgivaren begär det (19 § första stycket AVGL).

Enligt 23 § AVGL gäller att arbetsgivare, vilkens löneutgifter för år räknat överstiger eller kan beräknas överstiga 5 000 kr., är skyldig att göra anmälan härom till RFV.

Bestämmelsen tar närmast sikte på nyblivna arbetsgivare och har tillkommit för att RFV skall få kännedom om sådana arbetsgivare och kunna påföra dem preliminär arbetsgivaravgift. Enligt förarbetena till lagbestämmelsen (prop. 1974:138 s. 23) gäller motsvarande anmälningsskyldighet även vid utvidgning av redan pågående verksamhet.

Om arbetsgivaren inte fullgör sin anmälningsskyldighet och inte har gjort fyllnadsinbetalning, resulterar detta i att det vid debiteringen av den slutliga avgiften för utgiftsåret ifråga inte finns någon preliminär avgift att räkna av och att kvarstående avgift uppkommer till betydande belopp. För staten och berörda fonder uppkommer förluster i fråga om såväl avgifter som ränta, om arbetsgivare inte anmäler ny eller utökad verksamhet. Den enda sanktion som f. n. kan drabba arbetsgivaren för denna underlåtenhet är den s. k. särskilda avgiften om 10–15 % på kvarstående avgift.

F. n. saknas helt administrativa påföljder för upptäckta fall av underlåten anmälan. Avgiftstillägg skall visserligen påföras, om arbetsgivaren vid den tidpunkt då avgiftsunderlaget bestäms fortfarande inte har lämnat arbetsgivaruppgift, men tillägget skall undanröjas om arbetsgivaruppgiften lämnas inom respitfristen. Har arbetsgivaruppgift kommit in, innan beslut har meddelats, saknas laglig grund att överhuvud taget påföra annan sanktion än

förseningsavgift. Det administrativa sanktionssystemet är alltså i praktiken verkningslöst i dessa fall. Däremot kan straff utmätas för s. k. passivt skattebedrägeri enligt SkBL, vilket dock förutsätter att avsikt att dra undan avgift kan styrkas.

Utredningen finner de nyss beskrivna förhållandena otillfredsställande och föreslår att bestämmelser om ett särskilt avgiftstillägg införs, avsedda att tillämpas i fall av underlåten anmälan om nystartad verksamhet.

För att undvika tillämpningssvårigheter av en sådan regel bör anmälningsskyldigheten närmare preciseras. Arbetsgivare, vilkens löneutgifter för år räknat kan beräknas överstiga 3 000 kr., skall enligt vad utredningen föreslår vara skyldig att inom två månader efter det att verksamheten har påbörjats göra anmälan härom till RFV.

Påföring av avgiftstillägg vid underlåten anmälan om nystartad verksamhet bör enligt utredningen förutsätta att underlåtenheten har föranlett att preliminär arbetsgivaruppgift inte har kunnat debiteras.

Sanktionsunderlaget föreslås vara den slutliga eller tillkommande arbetsgivaravgift, mot vilken den preliminära avgiften skulle ha avräknats om den hade fastställts.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 14 § lagförslaget.

7.3.7 *Beräkning av sanktionsunderlaget vid kvittning*

I avsnittet 3.3.9 har utredningen i fråga om skattetillägg enligt TL framhållit att enligt tidigare gällande ordning endast sådana kvittningsposter, som har ansetts vara direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften, tillåtits inverka reducerande på tilläggsunderlaget, s. k. oäkta kvittning. Vid reformen 1978 utsträcktes kvittningsrätten till att omfatta s. k. äkta kvittning, dvs. samtliga godkända kvittningsposter, som har åberopats mot höjning av nettointäkten i viss förvärvskälla och som avser denna förvärvskälla, skall reducera det sanktionsgrundande beloppet. Enligt skatteutskottets uttalande i anslutning till riksdagsbeslutet skall den utsträckta kvittningsrätten gälla hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet.

Av samma skäl som har redovisats för motsvarande förslag i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslår utredningen en uttrycklig lagbestämmelse som reglerar kvittningssituationen vid påföring av avgiftstillägg. Vid påföring av avgiftstillägg på grund av höjning av avgiftsunderlag får således det sanktionsgrundande beloppet inte beräknas till mer än skillnaden mellan det fastställda avgiftsunderlaget och det avgiftsunderlag som skulle ha fastställts, om höjningen inte hade beslutats. Det förutsätts härvid liksom på TL:s område att det lägre avgiftsunderlaget är det som föreligger efter rättelse av felräkning i arbetsgivaruppgiften eller annan åtgärd som inte skall föranleda avgiftstillägg. Medges yrkande som arbetsgivaren har framställt sedan han har fått kännedom om att höjningen av avgiftsunderlaget har beslutats eller ifrågasatts, skall det medgivna kvittningsbeloppet räknas honom till godo när det sanktionsgrundande beloppet bestäms.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 18 § lagförslaget.

7.3.8 *Uttagsprocent*

Den generella nivån

Avgiftstillägg beräknas enligt gällande bestämmelser alltid efter 20 %. Sanktionsnivån har varit oförändrad sedan det administrativa sanktionssystemet infördes 1972.

En övergripande målsättning för utredningens översyn av sanktionssystemet har – som framhållits i det föregående – varit att så långt möjligt skapa enhetliga och likformiga regler över hela fältet. I sitt förslag till differentierat sanktionssystem har utredningen sökt beakta inte bara förseelsernas olika karaktär utan också de skilda förhållanden som råder inom olika skatte- och avgiftsområden. Som framgår av följande avsnitt föreslås lägre uttagsprocent för fall av mindre allvarlig beskaffenhet och då mildrande omständigheter föreligger, m. m. I sammanhanget bör också erinras om förslaget att understryka vitesfunktionen hos avgiftstillägg vid skönsbestämning genom att uttagsprocenten kraftigt höjs samtidigt som den kvarstående påföljden sänks betydligt genom att fristen för undanröjande utsträcks i tiden och en särskild frist för nedsättning införs. Med hänsyn till vad sålunda har anförts föreslår utredningen att den generella uttagsprocenten höjs från 20 till 30 %. Den kommer att aktualiseras vid skönsberäkning samt i fall av oriktig uppgift och då först vid allvarligare överträdelser av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten. Utredningen vill erinra om att RFV i praxis tillämpar eftergiftsgrunderna generöst på grund av att arbetstagarfrågorna ofta är svårbedömda.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 19 § 1. lagförslaget.

Uttag efter 15 %

F. n. finns det på avgiftsområdet inte någon motsvarighet till bestämmelserna i 116 a § tredje stycket TL, att skattetillägg vid oriktig uppgift skall beräknas efter lägre uttagsprocent om uppgiften har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxeringen. Eftersom arbetsgivaren enligt tidigare gällande bestämmelser skulle foga kopior eller avskrifter till arbetsgivaruppgiften av de kontrolluppgifter han lämnar för de anställdas taxering, har rättelse av arbetsgivaruppgiften med ledning av detta kontrollmaterial på grund av bestämmelserna om undantag från påföring av avgiftstillägg vid misskrivning inte medfört någon sanktion.

Fr. o. m. debiteringsåret 1979 (utgiftsåret 1978) i samband med RS-reformens genomförande slopades bestämmelsen om att extra exemplar av kontrolluppgiften skulle bifogas arbetsgivaruppgiften. Kontrollen av arbetsgivaruppgiften avsågs kunna ske med ledning av de kontrolluppgifter som lämnas till taxeringen. Förutsättningar att medge undantag från påföring av avgiftstillägg i de nämnda fallen torde därför numera inte längre föreligga.

De skäl som ligger bakom bestämmelsen om att skattetillägg enligt TL skall beräknas efter en lägre procentsats när oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgänglig kontrolluppgift motiverar också en bestämmelse av samma innehåll ifråga om avgiftstillägg. Utredningen föreslår sålunda att tillägg skall utgå med 15 % i nu avsedda fall.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 21 § lagförslaget.

Uttag efter 10 %

Som har framgått av avsnittet 2.3.1 anser utredningen att periodiseringsfel, dvs. i detta sammanhang felaktighet som består i att lönesumma eller avdrag har hänförts till fel utgiftsår, bör behandlas mildare från tilläggssynpunkt än f. n. I åtskilliga sådana fall har felaktigheten endast orsakat att avgiftsbelopp har förskjutits mellan två utgiftsår. Den skada som då har åsamkats det allmänna är i många fall att jämföra med en ränteförlust. Utredningen anser att, om försvårande omständigheter inte föreligger, avgiftstillägg beräknat efter 10 % är en tillräcklig reaktion i dessa fall.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 20 § lagförslaget.

Lägre uttagsprocent i särskilda fall

Som närmare framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen att tillägg, som annars skulle ha påförts med 30 eller, i fall av skönsbestämning, med 50 procent, skall sänkas till hälften vid mildrande omständigheter. Förutsättningarna för det lägre tillägget föreslås vara delvis desamma som för eftergift, nämligen att förseelsen eller underlåtenheten har sin grund i bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Den föreslagna nyanseringen av tillägget i dessa fall får ses som ett komplement till eftergiftsinstitutet. F. n. kan beslutsfattaren välja endast mellan att påföra hela tillägget eller att medge hel eftergift. Förhållandena i de enskilda fallen är ofta inte så entydiga att tillämpningen alltid blir likformig. Förslaget kan få särskild betydelse på avgiftsområdet med hänsyn till de relativt invecklade avgiftsbestämmelserna. Annars oundvikliga skillnader i rättstillämpningen skulle härigenom kunna utjämnas. Behovet av en sådan nyanseringsmöjlighet förstärks ytterligare om den normala sanktionsnivån höjs i enlighet med utredningens förslag.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 22 § lagförslaget.

Som framgår av avsnittet 2.3.1 föreslår utredningen att annars gällande uttagsprocent skall sänkas till hälften i vissa fall av rättelse av uppgiftsskyldig. Hälftennedsättning bör kunna tillämpas när arbetsgivaren har rättat oriktig uppgift innan myndighet har tagit kontakt med honom med anledning av uppgiften, dvs. innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande om höjning av avgiftsunderlaget har sänts till honom. Vad nu har sagts bör dock inte gälla om rättelsen har skett först sedan beträffande det ifrågavarande utgiftsåret räkenskaper eller annat underlag har omhändertagits av eller tillhandahållits vederbörande myndighet för revision.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 24 § lagförslaget.

Högre uttagsprocent i särskilda fall

I avsnittet 2.3.1 har utredningen redovisat sina skäl för att uttagsprocenten i fråga om tillägg som har viteskaraktär skall ligga över den generella nivån. Ett avgörande skäl att skärpa reaktionen i dessa fall är att arbetsgivaren helt har underlåtit att medverka vid avgiftspåföringen. Ett annat motiv är

att förstärka vitesfunktionen hos tillägget. Som framgår av resultaten av utredningens undersökningar synes den nuvarande sanktionen ha varit praktiskt taget utan betydelse som vite. Man torde kunna anta att det beror på att LSM vid upprättande av uppskattningsanmälan "fångar in" endast en del av den arbetskraft som har sysselsatts av arbetsgivaren. Denne låter sig då nöja med den gjorda uppskattningsdebiteringen. Utredningen har också framhållit att det från rättvisesynpunkt inte kan accepteras att den som helt har underlåtit att fullgöra sin författningsenliga uppgiftsskyldighet skall vara i samma läge som den som har avgett arbetsgivaruppgift men i något avseende lämnat oriktig uppgift, i all synnerhet som den förre på avgiftsområdet vanligtvis har fått flera påminnelser om sin uppgiftsskyldighet innan avgiftsunderlaget uppskattas. Med de föreslagna utökade möjligheterna till undanröjande och nedsättning när arbetsgivaruppgift kommer in inom vissa tidsfrister blir det enligt utredningens mening inte heller nödvändigt att vid valet av sanktionsnivå ta samma hänsyn till fall av glömska och enklare oaktsamhet. Flertalet fall, där arbetsgivaren inte utnyttjar fristen för nedsättning av tillägget, måste anses ha sin grund i en avsikt att dra undan avgift. Skulle det visa sig i efterhand att ursäktliga eller mildrande omständigheter förelegat, får tillägget efterges eller sänkas till hälften enligt de härom särskilt föreslagna bestämmelserna.

Uttagsprocenten för avgiftstillägget vid skönsbestämning föreslås av nu anförda skäl höjd till 50 %. Samma sanktionsnivå föreslås vidare gälla för den andra typen av avgiftstillägg med vitesfunktion, nämligen när arbetsgivaren trots att anmaning har sänts till honom inte kommer in med begärd upplysning eller handling.

De nu föreslagna bestämmelserna finns i 19 § 2. lagförslaget.

I likhet med vad som föreslås på skatteområdet lägger utredningen också fram förslag om att eljest gällande uttagsprocent skall höjas till 30, 50 eller 80, om omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. Vid denna bedömning bör bl. a. beaktas

1. om uppgiftsskyldigheten för utgiftsåret eller tidigare utgiftsår har åsidosatts i väsentligt hänseende,
2. om sanktionsunderlaget uppgår till betydande belopp,
3. om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift,
4. om skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende.

Den föreslagna bestämmelsen finns i 23 § lagförslaget.

7.3.9 *Förseningsavgift*

Inledning

Gällande bestämmelser om förseningsavgift framgår av avsnitt 7.1.7. Enkel förseningsavgift påförs med 5 % av den fastställda arbetsgivaravgiften och högst med 300 kr., om arbetsgivare inte lämnar arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid. Dubbel förseningsavgift, dock lägst 100 kr., påförs arbets-

givare, som trots anmaning inte har lämnat arbetsgivaruppgift inom den i anmaningen föreskrivna tiden.

Framförda synpunkter

Som framgått av avsnitt 3.3.13 har utredningen under år 1979 genom en enkätundersökning som riktade sig till samtliga LST och RFV inhämtat synpunkter i frågan huruvida förseningsavgiften i sin nuvarande utformning kan anses fylla sin funktion samt på behovet av de ändringar av gällande bestämmelser som anses motiverade.

RFV har i sitt enkätsvar framfört följande synpunkter.

Antalet förseningsavgifter har sedan år 1975 visat en klart nedåtgående tendens. Detta tyder på att sanktionen haft en viss positiv effekt. En bidragande orsak till minskningen har varit att RFV sedan år 1975 årligen informerar arbetsgivare om skyldigheten att lämna arbetsgivaruppgift i radio och TV. Härtill kommer att antalet arbetsgivare starkt minskat under senare år.

Det nuvarande systemet för påföring av förseningsavgifter är synnerligen enkelt. Avgiften räknas ut datamaskinellt i samband med räkningsframställningen. Om arbetsgivaren är missnöjd med den påförda förseningsavgiften, har han möjlighet att enligt 36 § AVGL begära rättelse hos RFV inom ett år från det han fick räkningen.

I ett avseende framför RFV kritik mot förseningsavgiften. Varken före eller efter 1978 års lagstiftning har det i fråga om förseningsavgiften funnits någon bestämmelse om en undre beloppsgräns för den. Detta har inneburit att RFV sett sig nödsakat att påföra även obetydliga belopp. RFV har därför föreslagit att en nedre gräns för förseningsavgiften införs i AVGL.

Utredningen

I avsnittet 3.3.13 har utredningen diskuterat utformningen av förseningsavgiften vid inkomst- och förmögenhetstaxering. De synpunkter som där framförs och den principiella lösning som utredningen därvid stannat för bör i stort kunna ligga till grund för utformningen av motsvarande sanktion vid försummelse att lämna arbetsgivaruppgift.

Konstruktionen av förseningsavgiften bör givetvis tillgodose arbetsgivarens berättigade intresse av att sanktionen blir rimlig och nyanserad men avgiften kan knappast – såsom är fallet vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen – relateras till arbetsgivarens betalningsförmåga. Utredningen har valt att låta förseningsavgiften ge ett nyanserat uttryck för det allmännas intresse av att få in arbetsgivaruppgiften. Ju större arbetsgivaravgiften är, desto viktigare är det att uppgiften lämnas inom föreskriven tid, så att den kan bli föremål för vederbörlig granskning och kontroll. Utredningen föreslår därför, att storleken av förseningsavgiften även på avgiftsområdet skall differentieras efter två intervall. Som gräns mellan dessa föreslås ett sanktionsunderlag – dvs. en arbetsgivaravgift – på 10 000 kr.

Liksom i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen och av samma skäl anser utredningen att förseningsavgiften

på avgiftsområdet bör differentieras efter förseningens längd. Den lämpliga tidrymden efter vilken avgiften skall utgå med förhöjt belopp bör vara två månader efter den tidpunkt då arbetsgivaruppgiften senast skall ha lämnats. Vidare bör enligt utredningens uppfattning reaktionen vara än strängare när arbetsgivare inte efterkommer anmaning att ge in arbetsgivaruppgift.

Mot bakgrund av de nu framförda synpunkterna föreslår utredningen följande. Förseningsavgift vid försummelse att lämna arbetsgivaruppgift inom föreskriven tid skall, när förseningen inte överstiger två månader, utgå med 100 kr. i det första intervallet och 200 kr. i det andra. Överskrids tvåmånadersfristen är avgiften i resp. intervall dubbelt så stor, dvs. 200 och 400 kr. Efterkommer arbetsgivaren inte anmaning att lämna arbetsgivaruppgift, föreslås förseningsavgiften bli tre gånger så stor som den som skulle ha utgått i resp. intervall vid ordinär försummelse, dvs. 300 eller 600 kr.

Liksom i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslår utredningen att förseningsavgift inte skall påföras om inte undertecknad arbetsgivaruppgift har kommit in i rätt tid men arbetsgivaren inte har fått del av anmaning att fullständiga den med sin underskrift. Har arbetsgivaruppgiften däremot lämnats efter föreskriven tid påförs förseningsavgift med belopp som enligt vad som föreslagits i det föregående skall utgå för olika typer av fall av försummelser där anmaning att lämna arbetsgivaruppgift inte har åsidosatts.

De föreslagna bestämmelserna finns i 6 och 7 §§ lagförslaget.

7.3.10 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

Utredningen föreslår samma ändringar i förtydligande syfte av bestämmelserna om undantag från påföring av avgiftstillägg som i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (jfr. avsnittet 3.3.16). Av lagtext bör uttryckligen framgå att – i fall av s. k. oriktigt yrkande – oriktig uppgift i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren som har lämnats i anslutning till arbetsgivaruppgiften inte skall föranleda avgiftstillägg, om arbetsgivaren i meddelandet har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om avgiftsunderlaget trots den oriktiga uppgiften. Vidare bör framgå att tillägg inte heller skall påföras om det eljest på grund av sakens natur är uppenbart att en viss uppgift inte kan godtas.

I prop. 1971:10 har departementschefen anvisat hur undantagsbestämmelserna enligt TL bör tolkas i fråga om felaktig värdering av naturaförmån. Tolkningen innebär en begränsning av undantaget i det fall den skattskyldige genom det uppgivna värdet får anses ha karakteriserat förmånen på ett oriktigt sätt. På samma sätt som i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör denna begränsning av undantaget komma till utryck i lagtext.

De nu föreslagna bestämmelserna finns i 15 § lagförslaget.

Bestämmelsen om frivillig rättelse gäller f. n. endast avgiftstillägg vid oriktig uppgift. Av skäl som har angetts för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (jfr. avsnittet 3.3.16) bör bestämmelsen utvid-

gas till att omfatta även frivilligt lämnad uppgift från arbetsgivaren som leder till att en tidigare fastställd skönsbestämning kan höjas. Den föreslagna bestämmelsen finns i 16 § lagförslaget.

I fråga om övriga ändringsförslag som avser bestämmelserna om undantag från påföring av avgiftssanktion hänvisas till specialmotiveringen till 15–17 §§ lagförslaget.

7.3.11 *Beslutande myndighet och beslut m. m.*

RFV är ensamt beslutande myndighet i fråga om avgiftssanktion på förevarande område.

F. n. gäller bestämmelserna i AVGL i tillämpliga delar i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift, om inte annat framgår av sanktionsreglerna. I och med att bestämmelserna om avgiftstillägg och förseningsavgift föreslås brytas ut ur AVGL och föras samman i en särskild lag har utredningen i lagförslaget av lagtekniska skäl valt att uttryckligen reglera RFV:s rätt att påföra sanktion av nu avsett slag.

Utredningen föreslår följande.

Avgiftssanktion får påföras endast i samband med bestämmande av avgiftsunderlag (26 § andra stycket lagförslaget).

Från denna huvudregel görs tre undantag, som regleras i 27–29 §§ lagförslaget.

Finner RFV att beslut om avgiftssanktion har blivit felaktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, skall verket enligt 27 § ändra sitt beslut, om felaktigheten inte är att anse som ringa. Beslutas på grund därav höjning av avgiftstillägg på grund av skönsbestämning (10 § lagförslaget), av sådant tillägg som påförts därför att arbetsgivare inte har kommit in med begärd upplysning eller handling trots att anmaning har sänts till honom (13 § lagförslaget), skall bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning gälla i tillämpliga delar beträffande höjningen av tillägget. Ändring som nu avses skall inte få ske efter utgången av sjätte året efter utgången av utgiftsåret, dvs. samma tidrymd som enligt 13 och 14 §§ AVGL i allmänhet gäller för ändring av avgiftsunderlag. Oavsett vad nu sagts får påfört tillägg ändras till arbetsgivarens förmån inom ett år från det beslutet om tillägget vann laga kraft.

Har omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av avgiftstillägg kommit till RFV:s kännedom först efter utgången av den tid som gäller för påföring av tillägg, får verket enligt 28 § lagförslaget besluta om påföring eller höjning av tillägg, dock endast om sanktionsunderlaget har föranlett avgiftspåföring. Bestämmelsen, som är helt ny, motiveras av samma skäl som har anförts för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (jfr. vad som sagts i avsnittet 3.3.15 under rubriken Ti:s besvärsrätt m. m.). Frågan om påföring eller höjning av avgiftstillägg skall prövas inom ett år efter utgången av den månad, då RFV fick kännedom om omständigheten eller beviset och inte senare än fem år från den tidpunkt då arbetsgivarens förfarande eller underlåtenhet ägt rum.

Har arbetsgivaren åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL, får RFV enligt 29 § lagförslaget – i likhet med vad som föreslås i fråga om motsvarande sanktion vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen och av samma skäl som har anförts där – besluta om påföring eller höjning av tillägg i anledning av den gärning som åtalet avser utan hinder av vad som annars gäller om dess rätt att påföra tillägg. Frågan om sådant beslut skall prövas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. I likhet med vad som gäller vid debitering av tillkommande arbetsgivaravgift enligt 14 § AVGL föreslås, att avgiftstillägg i nu avsedda fall skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls.

7.3.12 *Arbetsgivares besvärsrätt*

I fråga om arbetsgivares besvärsrätt föreslår utredningen att bestämmelserna i 36 och 38 §§ AVGL skall gälla i fråga om RFV:s beslut om avgiftssanktion. Den föreslagna bestämmelsen finns i 34 § lagförslaget och innebär följande.

Arbetsgivare, som anser att avgiftssanktion påförts honom obehörigen eller med oriktigt belopp, får söka rättelse hos RFV inom ett år efter det att han har erhållit räkning på avgiftsbeloppet, såvida han inte har erhållit särskilt beslut om sanktionen. Om så är fallet – liksom om RFV avslår arbetsgivarens ansökan om rättelse – får han föra klagan hos försäkringsrätt genom besvär. Talan mot försäkringsrätts beslut förs genom besvär hos försäkringsöverdomstolen i enlighet med FPL:s bestämmelser.

I praktiken innebär bestämmelsen, att klagan över förseningsavgift i regel förs hos RFV i första instans, eftersom RFV inte enligt gällande eller föreslagna bestämmelser har skyldighet att underrätta arbetsgivaren om påförd förseningsavgift. Över RFV:s beslut i anledning av klagomål över förseningsavgiften liksom över verkets beslut om avgiftstillägg – där RFV i motsats till vad som gäller om förseningsavgift skall utfärda särskilt beslut – har arbetsgivaren rätt att besvära sig hos försäkringsrätten för Mellansverige inom två månader efter det att han har fått del av beslutet.

Till den nya lagen föreslås också bestämmelsen i 47 § AVGL bli överförd efter viss redaktionell ändring. Enligt bestämmelsen skall arbetsgivares yrkande i fråga om avgiftssanktion utan hinder av vad som annars gäller om hans besvärsrätt prövas, om beslutet om avgiftsunderlaget inte har vunnit laga kraft. Bestämmelsen finns i 35 § lagförslaget.

7.3.13 *Vissa andra förslag beträffande avgiftssanktion*

Begreppet arbetsgivaruppgift

Frågan om vilka villkor som måste vara uppfyllda för att en handling skall anses vara arbetsgivaruppgift har i fråga om sanktionerna på nu förevarande område samma principiella betydelse som beträffande motsvarande sanktioner inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet. Utredningen har i avsnittet 3.3.16 redovisat sina synpunkter i motsvarande fråga vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. De synpunkter som där framförs och den principiella lösning av frågan som föreslås bör kunna ligga till grund

för motsvarande ställningstagande i fråga om vad som skall anses vara arbetsgivaruppgift. Utredningen föreslår sålunda, att vid tillämpning av sanktionslagen arbetsgivare i princip skall anses ha lämnat arbetsgivaruppgift om av honom undertecknad blankett med beloppsmässig upplysning till ledning för beräkning av avgiftsunderlaget har kommit in. Undantag från denna regel bör göras för det fall arbetsgivaren samtidigt med blanketten har lämnat ett särskilt meddelande som medför den bedömningen att han inte har avsett att lämna arbetsgivaruppgift genom att sända in blanketten. Han kan t. ex. på blanketten ha angett att arbetsgivaruppgiften är preliminär eller dylikt. Den föreslagna bestämmelsen finns i 4 § andra stycket lagförslaget.

Myndighets upplysningsplikt i vissa fall

I fråga om avgiftssanktion vid underlåtenhet att fullgöra viss åtgärd är det av särskild vikt att arbetsgivaren får kännedom om den påföljd som underlåtenheten kan medföra. Detta gäller inte bara med hänsyn till den funktion som sanktionen är avsedd att fylla utan också därför att arbetsgivaren bör ha rätt att bli upplyst om vad han har att iaktta för att undgå sanktionen. F. n. torde arbetsgivaren regelmässigt i anmaningen underrättas om risken för sanktion. Något hinder för att påföra sanktionen föreligger däremot inte, om så inte har skett.

Med hänsyn till de nyss anförda synpunkterna föreslår utredningen en bestämmelse om att i det fall, då påföring av avgiftssanktion förutsätter att arbetsgivaren har fått del av anmaning eller att anmaning har sänts till honom, anmaningen skall upplysa om innehållet i den tillämpliga bestämmelsen om sanktion vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Den föreslagna bestämmelsen finns i 30 § första stycket lagförslaget.

Bestämmelserna i AVGL om avgiftstillägg och förseningsavgift anger inte vad ett sanktionsbeslut skall innehålla. Frågan regleras därför av allmänna processuella bestämmelser.

Utredningen föreslog i sitt föregående betänkande en uttrycklig lagbestämmelse i fråga om innehållet i beslut om avgiftstillägg (SOU 1977:6 s. 54). Förslaget genomfördes emellertid inte.

De förslag som utredningen lägger fram i detta betänkande bl. a. förslagen till nyansering av sanktionerna med för avgiftstilläggens del skilda uttagsprocent för olika fall, gör det av processuella och andra skäl nödvändigt att i lagtext uttryckligen ange vad ett sanktionsbeslut skall innehålla. Givetvis bör av detta framgå sanktionsunderlaget och sanktionens storlek samt, beträffande avgiftstillägg, skälen för beslutet, tillämpligt lagrum och uttagsprocenten. Den nu berörda bestämmelsen finns i 33 § första stycket lagförslaget.

I likhet med vad som har föreslagits inom det övriga tillämpningsområdet för sanktionssystemet bör även i fråga om arbetsgivaravgifterna beslut om avgiftstillägg med vitesfunktion, dvs. tillägg enligt 10 § och 13 § första stycket lagförslaget, innehålla upplysning om de tillämpliga bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning av tillägget. Den nu angivna bestämmelsen finns i 33 § andra stycket lagförslaget.

Omprövning av sanktionsgrundande belopp i visst fall

I avsnittet 3.3.12 har utredningen under samma rubrik behandlat det fallet då skattskyldig anför besvär endast i fråga om påfört skattetillägg och därvid gör gällande att det sanktionsgrundande beloppet är beräknat för högt på grund av fel vid taxeringen. Frågan om domstolen kan sakligt pröva ett sådant påstående i skattetilläggsmålet trots att taxeringen inte är föremål för bedömning synes f. n. inte vara besvarad. Den beskrivna situationen kan enligt utredningen uppstå även i fråga om avgiftstillägg.

Av skäl som har angetts för motsvarande förslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen föreslår utredningen att storleken av sanktionsunderlaget får omprövas till arbetsgivarens förmån även om avgiftsunderlaget inte är föremål för prövning i sak. Den föreslagna bestämmelsen finns i 31 § andra stycket lagförslaget.

7.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter

7.4.1 *Inledning*

I det följande lägger utredningen fram förslag till följdändringar som är betingade av den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter. De frågor som behandlas i förslagen rör skyldigheten för arbetsgivare att anmäla sig för registrering, omfattningen av arbetsgivares uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna samt skönsberäkning och skönsbestämning.

7.4.2 *Anmälningsskyldigheten för registrering*

Utredningen har i avsnittet 7.3.6 föreslagit att avgiftstillägg skall kunna påföras arbetsgivare när denne inte har anmält sig för registrering, trots att sådan skyldighet uppenbarligen har förelegat och detta har föranlett att preliminär arbetsgivaravgift inte har kunnat debiteras.

Enligt 23 § AVGL är arbetsgivare, vars löneutgifter för år räknat överstiger eller kan beräknas överstiga 5 000 kr., skyldig att göra anmälan härom till RFV. Enligt förarbetena till bestämmelsen (prop. 1974:138 s. 23) gäller motsvarande skyldighet även vid utvidgning av redan pågående verksamhet.

Förslaget att avgiftstillägg skall kunna påföras arbetsgivare när denne har åsidosatt sin anmälningsskyldighet avser endast underlåten anmälan om nystartad verksamhet och således inte när underlåtenheten avser utvidgning av redan pågående verksamhet. För att detta klart skall framgå vid hänvisningen från sanktionslagen till 23 § AVGL föreslås att denna paragraf ändras så att det i ett första stycke föreskrivs skyldighet för arbetsgivare, vars löneutgifter för år räknat kan beräknas överstiga 3 000 kr. att inom två månader efter det att verksamheten har påbörjats göra anmälan härom till RFV samt att det i ett andra stycke utsägs att anmälningsskyldighet också föreligger vid väsentligt utökad verksamhet. Den föreslagna lönesumman på 3 000 kr. utgör det ungefärliga lönebelopp, som med nu gällande

avgiftsregler och procentuttag medför en preliminär arbetsgivaravgift på 1 000 kr., vilket i sin tur utgör det preliminära avgiftsbelopp som alltid skall debiteras.

7.4.3 *Omfattningen av arbetsgivarens uppgiftsskyldighet och hans ansvar för denna*

Uppgiftsskyldighetens omfattning har i lagtext formulerats på olika sätt inom olika skatteområden. Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör enligt 31 § 1 mom. TL envar, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. En motsvarighet till denna bestämmelse finns i FFL men däremot inte i ML liksom inte heller i AVGL.

I avsnittet 2.3.3 har utredningen diskuterat uppgiftsskyldighetens omfattning i fråga om de taxeringsdebiterade skatterna. Utredningen har förklarat att de synpunkter som har framförts där i princip är relevanta för övriga skatte- och avgiftsslag.

Med hänsyn till vad som har anförts i denna fråga och av likformighetsskäl mellan olika beskattningsområden och arbetsgivaravgifterna bör enligt utredningens uppfattning i AVGL uttryckligen föreskrivas att det åligger arbetsgivare att till ledning för beräkning av hans avgiftsunderlag, utöver vad formuläret för arbetsgivaruppgiften föranleder, i anslutning till denna lämna de uppgifter som är av betydelse för att avgiftsunderlaget skall kunna fastställas till rätt belopp. Härjämte anser utredningen att arbetsgivarens ansvar för sin uppgiftsskyldighet bör framgå av lagtext. I AVGL bör således också tas in en bestämmelse om att arbetsgivaren ansvarar för att lämnade uppgifter är sanningsenliga och så fullständiga att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om hans avgiftsunderlag. Detsamma bör gälla de uppgifter som lämnas till ledning för registrering.

I sammanhanget bör framhållas att de föreslagna bestämmelserna, som återfinns i 7 a § lagförslaget, inte innebär någon saklig ändring i förhållande till vad som redan gäller.

I syfte att markera att bestämmelsen i 7 § andra stycket AVGL inte endast avser kontroll av uppgift i arbetsgivaruppgift utan även av uppgift som lämnas i annan handling och att åstadkomma likformighet med motsvarande föreskrifter i övriga skatte- och avgiftsförfattningar föreslår utredningen ändringar i paragrafen i enlighet med det anförda.

Uppgiftsskyldigheten enligt gällande lydelse av nu förevarande lagrum inträder först efter anmaning. Utredningen har i avsnittet 7.3.6 föreslagit att avgiftstillägg (13 § lagförslaget) skall kunna påföras vid underlåtenhet att lämna upplysning eller handling i situationer som avses i 7 § andra stycket AVGL. Påföring av sanktionen förutsätter att anmaning har sänts ut till arbetsgivaren att komma in med upplysning eller handling i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat men sådan upplysning eller handling inte kommit in. Tillägget föreslås kunna undanröjas om upplysningen eller handlingen kommer in inom två månader från det arbetsgivaren fick del av beslutet om tillägg. Denna utformning av sanktionen förutsätter att uppgiftsskyldighetens inträde inte knyts till delgiven anmaning. Utredningen föreslår ändringar i enlighet med det anförda.

7.4.4 *Skönsberäkning och skönsbestämning*

Enligt 10 § AVGL skall avgiftsunderlaget uppskattas efter vad som med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt i det fall arbetsgivaruppgift inte har avgetts eller avgiftsunderlaget på grund av brister i sådan uppgift, i bokföring eller i anteckningar om utgivna löner inte kan tillförlitligen beräknas. Detsamma gäller enligt 14 § andra stycket AVGL vid efterdebitering när det kan antas att av arbetsgivaren lämnad uppgift eller upplysning inte är av beskaffenhet att kunna ligga till grund för en riktig beräkning av avgiftsunderlaget. Mot dessa bestämmelser korresponderar de gällande reglerna om påföring av avgiftstillägg vid skönsmässig avvikelse från arbetsgivaruppgift (43 a § AVGL) och avgiftstillägg på grund av utebliven arbetsgivaruppgift (43 b § AVGL).

Av samma skäl som i avsnittet 3.4.8 har angetts för motsvarande förslag till ändring i TL föreslår utredningen att termen skönsberäkning skall beteckna skönsmässig beräkning av avgiftsunderlaget i det fall arbetsgivaren har lämnat arbetsgivaruppgift. Med skönsbestämning bör enligt utredningens förslag avses sådan beräkning när arbetsgivaruppgift har uteblivit.

I båda fallen bör gälla att uppskattning skall ske genom skönsmässig höjning sedan iakttagna felaktigheter i uppgifter från arbetsgivaren har rättats. Detta innebär att den del av uppskattningen som utgörs av rättelser blir markerad vilket underlättar bedömningen av avgiftstilläggsfrågan.

De nu berörda förslagen återfinns i 10 § lagförslaget.

I avsnittet 3.4.8 har utredningen diskuterat en annan utformning av innehållet i motsvarande termer vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, men stannat för att inte lägga fram något förslag i enlighet med vad som där anförs. De framförda synpunkterna är principiellt relevanta även i fråga om arbetsgivaravgifterna och det hänvisas därför till berört avsnitt.

8 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

8.1 Kvittning

8.1.1 *Inledning*

Såväl bestämmelserna i den tidigare gällande SkSL om falskdeklaration och vårdslös deklaration som motsvarande bestämmelser i SkBL om skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift innehåller ett förmögenhetsrekvisit. Det brottsliga förfarandet enligt SkSL, dvs. lämnandet av oriktig uppgift, skulle ha varit ägnat att för uppgiftslämnaren eller den han företräder leda till frihet från skatt eller till för låg sådan. För skattebedrägeri enligt 2 § första stycket SkBL skall den dömas som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift och därigenom föranleder att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp. Har gärningen begåtts av grov oaktsamhet och rör den betydande belopp skall gärningsmannen enligt 5 § SkBL dömas till ansvar för vårdslös skatteuppgift, om han genom sitt förfarande har föranlett fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.

Konstruktion av brotten aktualiserar frågan om och i vilken mån enligt gällande rätt hänsyn skall tas till i efterhand framställd kvittningsinvändning av gärningsmannen. För bedömning av denna fråga skall först behandlas motsvarande problem under SkSL:s giltighetstid.

8.1.2 *Skattestrafflagen*

Förarbetena till SkSL innehåller inte något uttalande om kvittningsproblemet (SOU 1942:31, Skärpt bestraffning av falskdeklaration, prop. 1943:140, Sammansatt bevillnings- och första lagutskottet 1943:1). Däremot har frågan vid olika tillfällen prövats i rättstillämpningen. Domstolarna har därvid haft att ta ställning till huruvida en självdeklaration, som innehåller oriktig uppgift till fördel för deklaranten, skall föranleda ansvar när deklarationen har varit behäftad med felaktighet till hans nackdel, som helt eller delvis uteslutit ekonomisk skada för det allmänna. Situationen har då regelmässigt varit den att invändningen har framställts i efterhand, dvs. först när myndighet har upptäckt att den avlämnade deklarationen innehåller osann eller ofullständig uppgift. Från deklarantens sida har det då gjorts gällande att han

i deklarationen har tagit upp en bruttointäkt till för högt belopp och/eller inte framställt ett berättigat avdragsyrkande.

De första åren efter SkSL:s ikraftträdande synes domstolarna – åtminstone underrätterna – ha godtagit kvittning i vart fall om denna avsåg poster i samma förvärvskälla. Detta framgår bl. a. av rättsfallet SvJT 1946 ref. s. 60.

I nämnda fall var omständigheterna följande. En person hade i sin självdeklaration tagit upp inkomsten av jordbruksfastighet till 6 635 kr., men försummat att redovisa intäkter vid försäljning av grisar och potatis om 795 kr. samtidigt som han fört upp intäkten av mjölkförsäljning till ett 904 kr. för högt belopp. Han åtalades för falskdeklaration beträffande beloppet 795 kr. men frikändes av hovrätten med den motiveringen att hans nettointäkt av jordbruket med hänsyn till den för högt redovisade intäkten av mjölkförsäljningen inte hade tagits upp för lågt. Den oriktiga uppgiften om försäljning av grisar och potatis hade därför inte varit ägnad att leda till för låg skatt.

HD kom genom NJA 1950 s. 103, 1958 s. 135 och 1964 s. 505 att inta en gradvis allt restriktivare hållning till kvittning i brottmål av detta slag.

I det förstnämnda avgörandet hade köpmannen B, som drev bokföringspliktig rörelse, under flera år underlåtit att i sina deklarationer ta upp betydande intäkter. Han åtalades för falskdeklaration i fråga om tre års taxeringar. Han bestred ansvar under påstående att han av okunnighet inte hade yrkat avdrag för i och för sig tillåtna avskrivningar på leveranskontrakt. Dessa avdrag översteg inget år i deklarationen utelämnade intäkter. Till stöd för bestridandet åberopade B sakkunnigutlåtanden, som juris professorerna R. Bergendal, F. Wetter, I. Agge och H. Nial avgett i de bakomliggande taxeringsmålen samt därefter gjorda tillägg till deras utlåtanden. Utlåtandena behandlade B:s kvittningsinvändningar från såväl skatterättslig som straffrättslig synpunkt.

De sakkunniga var till en början ense om att inte utnyttjade avdrag i princip beaktas i mål om ansvar för oriktig deklaration. I fråga om i efterhand framställda yrkanden om avdrag för avskrivning inom förvärvskällan rörelse ansågs denna princip dock inte vara allmängiltig, eftersom en avskrivning, som hade underlåtits ett visst år, lagligen kunde utnyttjas helt eller delvis under ett följande år. Härigenom fanns det möjlighet för den skattskyldige att i spekulationssyfte underlåta att yrka sådant avdrag vid upprättandet av självdeklarationen med oriktigt innehåll. För att en senare gjord kvittningsinvändning av nu avsett slag skulle beaktas i brottmålet måste därför – menade de sakkunniga – omständigheterna i målet vara sådana att den skattskyldige inte kunde misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte. Agge och Nial tillade i detta sammanhang att kvittningsanspråket skulle ha deklarerats "frivilligt" i den mening detta ord hade i 3 § SkSL, som reglerade frivilligt tillbakaträdande från deklarationsbrott. Enligt de sakkunnigas uppfattning talade omständigheterna för att B inte hade haft något skattebedrägligt uppsåt och därför borde få räkna sig tillgodo kvittningsyrkandena i brottmålet.

HD fällde B till ansvar för falskdeklaration i fråga om samtliga tre taxeringsår och yttrade i domsmotiveringen, såvitt nu är av intresse, följande.

B har erkänt, att han i avsikt att erhålla lägre skatt underlåtit att i deklarationerna upptaga de i R.R:ns dom angivna inkomst- och förmögenhetsbeloppen. I B:s bokföring, som legat till grund för deklarationerna, hava nedskrivningar icke verkställts å leveranskontrakt som skolat fullgöras efter räkenskapsårets utgång. Vid sådant förhållande och då särskilda skäl ej föranleda annat har B skolat – på sätt ock skett – taxeras utan hänsyn till de möjligheter till nedskrivningar å dylika kontrakt som må hava förelegat men icke blivit utnyttjade. B:s underlåtenhet att i deklarationerna upptaga omförmälda belopp var därför ägnad att leda till för låg skatt.

Två justitieråd var skiljaktiga i fråga om domskälen och framhöll bl. a. att B hade hävdat rätten till nedskrivning först efter det polisutredning hade påkallats mot honom.

I rättsfallet NJA 1958 s. 135 var omständigheterna följande. En godsägare N. hade underlåtit att såsom inkomst av jordbruksfastighet i sin självdeklaration redovisa hyresintäkter för sommarstugor om 895 kr. Han gjorde kvittningsinvändningar på sammanlagt 1 303 kr. Detta belopp avsåg i deklarationen för högt upptagna mjölklikvider samt för lågt yrkade avdrag för kost till anställda och bilkostnader i rörelsen.

HD dömde N för vårdslös deklaration och anförde i domskälen bl. a. följande.

Såsom HovR:n funnit har N. av grov oaktsamhet i deklarationen uppgivit sina hyresintäkter till ett 895 kr. för lågt belopp. Denna oriktiga uppgift var i och för sig ägnad att leda till för låg skatt. Att N. samtidigt i deklarationen upptagit en annan inkomstpost för högt och ej gjort avdrag för vissa till andra inkomstposter än hyresintäkterna hänförliga avdragsgilla utgifter kan icke inverka på uppgiftens straffbarhet.

I rättsfallet NJA 1964 s. 505 åtalades en grävmaskinsentreprenör, som deklarerade enligt bokföringsmässiga grunder, för falskdeklaration i fråga om tre på varandra följande års deklarationer. I dessa hade han redovisat intäkter i rörelsen med för lågt belopp. Sedan underinstanserna hade dömt entreprenören för falskdeklaration i enlighet med åklagarens ansvarsyrkanden, kom det genom en utredning av beskattningsmyndighet fram att i deklarationerna också hade utelämnats i och för sig avdragsgilla utgifter i rörelsen till betydande belopp. Vissa av dessa utgifter, som alltså hade gjorts gällande först i högsta instans, beaktades vid beräkningen av undanhållna inkomstbelopp. HD – där tre skiljaktiga meningar uttalades – biföll emellertid åtalet i huvudsak. I kvittningsfrågorna var ledamöterna så gott som eniga. Följande redogörelse begränsas till två av deklarationerna där kvittningssituationerna var förhållandevis renodlade.

I den första deklarationen hade entreprenören oriktigt angett inkomsten av rörelsen till 44 296 kr. Åtalet omfattade utelämnade intäkter till ett belopp av 44 296 kr. De i efterhand framställda yrkandena om avdrag för utgifter i rörelsen uppgick till sammanlagt 46 133 kr. Kvittning godtogs inte till någon del med den motiveringen att utgiftsposterna inte "hade sådant samband med de samtidigt utelämnade inkomstbeloppen att de kunde inverka på straffbarheten av att dessa ej medtagits". Ett av justitieråden underströk att rättspraxis i princip avvisade "kvittning" – NJA 1958 s. 135 – men att det dock fanns starkare skäl medge detta när intäkterna och avdragen hänför sig till samma rörelse än i fall, där sådant samband mellan kvittningsposterna

saknades, och att denna omständighet åtminstone vid oaktsamhetsbrott borde föranleda en mildare straffmätning än den som annars skulle komma i fråga.

I detta sammanhang bör uppmärksammas att HD:s bedömning i denna del av målet – som helt följer principuttalandet i NJA 1958 s. 135 – medförde att straff dömdes ut i ett fall, där den skattskyldige i sin deklaration hade redovisat högre inkomst än han i själva verket hade haft. Detta förhållande synes dock inte i någon nämnvärd grad ha påverkat straffmätningen i mildare riktning. Den undandragna skatten beräknades nämligen till drygt 16 000 kr. och bötesbeloppet fastställdes till 25 000 kr. Relationen mellan undandragen skatt och böter överensstämmer med normalstraffet för falskdeklaration.

I påföljande års deklarationer hade entreprenören tagit upp utgifterna i rörelsen till ett 12 043 kr. för högt belopp. I denna summa ingick 10 934 kr., som oriktigt hade angetts röra utbetalningar till ett visst bolag. Emellertid hade deklaranten vid inkomstårets utgång en skuld till bolaget på 9 825 kr., som i deklarationen hade kunnat redovisas bland utgående varuskulder som avgående post. Detta hade inte skett. HD räknade dock av sistnämnda belopp mot de oriktigt upptagna utgifterna om 10 934 kr. I domskälen uttalades därvid att den omständigheten att "en avgående post redovisats i oriktigt sammanhang" inte var ägnat att leda till för låg skatt och följaktligen inte straffbart.

Avräkningen i det sistnämnda fallet torde inte grundas på kvittning i egentlig mening utan i stället vara en beräkning av den oriktiga uppgiftens beloppsmässiga storlek, s. k. oäkta kvittning. Avgöranden som bättre klarlägger denna situation är NJA 1966 B 6 och NJA 1967 B 29. I det följande skall återges omständigheterna i det förstnämnda rättsfallet.

I detta fall hade en pälsdjursuppfödare i sin deklaration tagit upp intäkter av rörelsen – försäljning av minkskinn – till ett 17 617 kr. för lågt belopp. Han åtalades för falskdeklaration och gjorde då kvittningsinvändning med 4 130 kr. Beloppet avsåg i deklarationen utelämnade foderkostnader för vissa av de minkar, vars skinn senare sålts men inte deklarerats. Här kan tilläggas att prövningsnämnden i eftertaxeringsmålet tillgodoförd deklaranten en avdragspost på 4 000 kr. avseende foderkostnader för djur, beträffande vilka skinnförsäljningarna inte hade deklarerats.

Underinstanserna avvisade kvittningsinvändningen medan HD fann att hänsyn borde tas till de foderkostnader deklaranten hade haft för de minkar, varom i målet var fråga och som inte dragits av i annat sammanhang. Dessa kostnader ansågs uppgå till 4 000 kr. På grund härav satte HD ned det av hovrätten utdömda bötesstraffet.

8.1.3 *Skattebrottslagen*

Skattestrafflagutredningen

SkBL bygger på ett lagförslag som lades fram av skattestrafflagutredningen i betänkandet (SOU 1969:42) Skattebrotten. Det uppsåtliga deklarationsbrottet i utredningsförslaget, skatte- och avgiftsbedrägeri, var emellertid något annorlunda utformat än nu gällande bestämmelser (s. 11). För sådant brott

skulle den dömas som i deklaration, arbetsgivaruppgift eller annan utsaga till ledning vid fastställande av skatt eller avgift hade lämnat osann uppgift eller förtigit sanningen, om gärningen innebar fara för att skatt eller avgift skulle undandras det allmänna. Hade gärningen begåtts av grov oaktsamhet skulle enligt förslaget gärningsmannen fällas till ansvar för vårdslös skatte- eller avgiftsutsaga. Genom den föreslagna utformningen av brotten avsåg utredningen att markera att de borde uppfattas som brott mot sanningsplikten, dvs. de bestraffades därför att de innebar ett lämnande av osann uppgift till myndighet eller förtigande av sanningen som skulle kunna medföra fara för skatte- eller avgiftsundandragande (s. 135). I detta hänseende skiljer sig inte förslaget från motsvarande brott enligt SkSL.

I fråga om kvittning hänvisade utredningen i allmänmotiveringen till bl. a. de rättsfall som har återgetts i föregående avsnitt och anförde vidare (s. 178).

Av de anförda rättsfallen framgår följande. Då en oriktig uppgift lämnats som i och för sig varit ägnad att leda till för låg skatt inverkar det inte på uppgiftens straffbarhet att andra intäktsposter upptagits för högt eller att avdrag försummats för avdragsgilla utgifter hänförliga till andra inkomstkällor. Har taxeringen eller fastställandet av skatt eller avgift vunnit laga kraft skall detta beslut stå fast liksom också den på grundval därav skedda påföringen av skatt eller avgift. Då SkSL talar om frihet från skatt eller för låg skatt åsyftas tydligtvis endast skatt som framkommer vid just den skattepåföring som kan påverkas av den oriktiga uppgiften. En underlåtenhet att göra ett lagligen medgett avdrag kan därför inte generellt användas som kompensation för en för lågt upptagen intäktspost. Har emellertid särskilda kostnader varit erforderliga för förvärvet av den ej upptagna intäkten inverkar detta reducerande på storleken av det ej upptagna intäktsbeloppet. Endast under förutsättning att utelämnade avdragsposter är direkt hänförliga till den utelämnade intäktsposten inverkar detta således straffriande. I den praxis som utbildat sig på detta område avses någon ändring inte skola ske i anledning av utredningens förslag.

I specialmotiveringen hänvisar utredningen i samma fråga till nyss återgivna uttalande (s. 227).

Lagrådsremissen

Departementschefen frångick utredningens förslag till konstruktion av det uppsåtliga deklarationsbrottet och föreslog i stället att detta borde utformas som ett effektbrott. Till stöd för sitt ställningstagande anförde han följande (prop. 1971:10 s. 229).

Det uppsåtliga skattebrott som avser aktivt handlande bör lämpligen kallas skattebedrägeri. Även enligt min uppfattning är brottet närmast att uppfatta som en typ av förmögenhetsbrott. Straffbestämmelserna bör således i första hand ta sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om ett beslut i fråga om skatt eller avgift blir felaktigt på det sätt att skatten eller avgiften blir för lågt beräknad och orsaken är att söka i att någon lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet. Samma läge föreligger f. ö. med den nuvarande lagstiftningen.

För min del anser jag att brottskonstruktionen bör utformas främst med beaktande av praktiska synpunkter. Utredningens förslag, som i detta avseende i princip inte avviker från de nu gällande bestämmelserna, innebär att gärningen bör ses också som brott mot en sanningsplikt. Denna konstruktion har säkert en del praktiska

fördelar. Med hänsyn till den utvidgning av det straffbara området som utredningen föreslagit och som jag delvis berört och skall gå in på även i det följande synes det mig emellertid lämpligare att gärningen konstrueras som ett effektbrott. Därmed kan man också från straffmätningssynpunkt få en mer samlad och nyanserad bild av brottsligheten. Straff för fullbordat brott bör således inträda först sedan gärningen medfört att ett beslut om för låg skatt eller avgift fattats.

Oaktsamhetsbrottet, vårdslös skatteuppgift, konstruerades som ett farebrott. Faran skulle enligt departementschefen (prop:en s. 233) emellertid vara av konkret natur, d.v.s. det skulle i det enskilda fallet finnas risk för att myndigheten inte skulle upptäcka oriktig uppgift vid en granskning som företas med normal omsorg. Det straffbara området skulle med ett sådant farerekvisit bli mindre än vad det hade varit genom det s. k. ägnadrekvisitet, framhölls det.

I fråga om kvittning anförde departementschefen följande (s. 249).

Kvittningsinvändningar från den skattskyldiges sida godtas i regel i beskattningsprocessen. Har exempelvis en skattskyldig i sin deklaration utelämnat en viss intäkt får han således i efterhand avräkna tidigare inte utnyttjade avdrag mot denna intäkt och detta oavsett om det föreligger något samband mellan intäkten och avdragsyrkandet. Självfallet beaktas avdragsbeloppet även till den del det överstiger den utelämnade intäkten.

Enligt gällande praxis i skattebrottmål godtas däremot i efterhand – dvs. efter brottsupptäckten – framställda kvittningsanspråk från gärningsmannens sida endast om det finns ett nära samband mellan de belopp som han önskar få avräknade mot varandra. Det typiska fallet när avräkning tillåts föreligger när den skattskyldige i sin deklaration inte redovisat en viss intäkt men inte heller gjort avdrag för kostnader som hänför sig till denna intäkts förvärvande. Det rör sig här inte om någon kvittning i egentlig mening utan om beräkning av ett nettobelopp.

I princip synes ursprungligen inte framställda invändningar, som medför ett gynnsammare beskattningsresultat för den skattskyldige och som godtagits eller kan godtas i beskattningsprocessen, böra beaktas i ansvarsmålet under den förutsättningen att gärningsmannen inte kan misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte genom att först efter brottsupptäckten göra invändning av detta slag. Det sagda innebär att s. k. kvittning i skattebrottmål bör behandlas efter i stort sett samma principer som gäller för de allmänstraffrättsliga förmögenhetsbrotten. Därmed blir den straffrättsliga prövningen av en s. k. kvittningsinvändning en bevisfråga och kommer i bättre överensstämmelse med de grundsatser som gäller inom den allmänna straffrätten på liknande brottsområden.

Lagrådets yttrande

Lagrådet biträdde i sitt yttrande det remitterade förslaget i nu förevarande avseende och anförde (prop. 1971:10 s. 350–352).

Huvudbestämmelsen om ansvar för oriktiga uppgifter till ledning för taxering har utformats efter mönster av straffbestämmelsen om bedrägeri i brottsbalken. I förhållande till motsvarande bestämmelse i SkSL, som bygger på att en oriktig uppgift är ägnad att medföra för låg beskattning, märkes att det nya stadgandet har fått karaktären av ett s. k. effektbrott; för att fullbordat brott skall föreligga kräves att den oriktiga uppgiften föranlett att skatt påförts med för lågt belopp. Oriktig uppgift som föranleder fara för en för låg skattepåföring kan i stället straffas såsom försök.

Den omkonstruktion av det centrala skattebrottet som sålunda föreslås ger icke

anledning till erinran. Med hänsyn till likheten med bedrägeribrotten i brottsbalken vill lagrådet ej heller rikta någon gensaga vare sig mot brottsbeteckningen, skattebedrägeri, eller straffsatserna.

En följd av brottskonstruktionen blir, såsom departementschefen anmärkt, att s. k. kvittningsyrkanden kan beaktas i större utsträckning än som hittills skett i rättspraxis.

Riksdagsbehandlingen

Prop. 1971:10 med förslag till bl. a. skattebrottslag föranledde i nu förevarande avseenden inte någon erinran av skatteutskottet (SkU 1971:16 s. 68). Propositionen bifölls av riksdagen (rskr 72).

Rättstillämpningen

I rättsfallet NJA 1980 s. 359 II har HD prövat frågan om kvittning i mål om ansvar för skattebedrägeri. Omständigheterna var följande.

E. hade som verkställande direktör i ett aktiebolag underlåtit att i bolagets deklaration för räkenskapsåret 1.8.1973–31.7.1974 ta upp en intäkt om ca 725 000 kr. avseende en virkesförsäljning som hade levererats 19.6.1974. Bolaget påfördes till följd härav skatt till ca 249 000 kr. för lågt belopp. För att dölja att bolaget hade haft intäkten under räkenskapsåret använde sig E. av vilseledande bokföring, framställde och fogade till denna falska och osanna verifikationer. Virkesförsäljningen var emellertid redovisad i bokföringen för påföljande räkenskapsår.

E. åtalades för grovt skattebedrägeri. Han bestred ansvar för det åtalade brottet men erkände skatteförseelse. Han gjorde därvid gällande att bolaget vid beräkning av undandragen skatt borde tillgodoräknas avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning motsvarande 40 % av den undanhållna intäkten minskad med ca 88 000 kr. med vilket belopp lagret för ifrågavarande räkenskapsår hade bokförts för högt. Enligt denna beräkningsgrund skulle bolaget ha påförts skatt till 83 000 kr. för lågt belopp. Vidare gjorde E. gällande att han genom sina åtgärder hade fört över intäkten till påföljande räkenskapsår och därför endast hade åstadkommit en temporär skattebefrielse för bolaget.

I sammanhanget bör nämnas att fondavsättningen var frivillig och skulle ha skett senast i samband med deklarationens avlämnande 15.2.1975.

HD godtog invändningen och dömde E. till ansvar för skattebedrägeri enligt 2 § SkBL. I frågan huruvida fondavsättningen skulle inverka på beräkningen av det undandragna skattebeloppet anförde HD i domskälen bl. a. följande.

Om det utelämnade intäktsbeloppet hade upptagits i räkenskaperna och deklarationen för det aktuella räkenskapsåret, skulle det ha möjliggjort för bolaget att med iakttagande av bestämmelserna i lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning göra en frivillig avsättning till sådan investeringsfond med 40 % av vinstökningen, vilken avsättning skulle ha berättigat bolaget till ett däremot svarande ytterligare avdrag. E. har mot beräkningen i åtalet av undandraget skattebelopp invänt, att bolaget skulle ha utnyttjat denna möjlighet, samt har gjort gällande att med hänsyn härtill det för räkenskapsåret undandragna intäktsbeloppet bör minskas med 254 877 kr., till följd varav det enligt åtalet undandragna skattebeloppet bör minskas med 165 670 kr. till i runt tal 83 000 kr.

Åklagaren har bestritt att nu berörda avdrag får beaktas, eftersom avdragsrätt skulle ha förutsatt ej blott fondavsättning utan även inbetalning till riksbanken av viss del av det avsatta beloppet och någon inbetalning som är relaterad till det utelämnade intäktsbeloppet har ej skett. Åklagaren har också framhållit, att bolaget inte heller i den nya självdeklaration som bolaget avgivit efter taxeringsrevisionen och vari intäktsbeloppet tagits upp har gjort något avdrag för frivillig avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning utöver vad som gjorts i den felaktiga deklarationen.

Det är riktigt att bolaget, om intäktsbeloppet 725 579 kr. upptagits i räkenskaperna och deklarationen för ifrågavarande räkenskapsår, inte utan vidare skulle ha varit berättigat till ytterligare avdrag enligt lagen om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Härför skulle ha erfordrats inte bara en fondavsättning utan också inbetalning till riksbanken av viss del av det avsatta beloppet. Detta förhållande föranleder emellertid inte i och för sig att E:s ifrågavarande invändning skall lämnas utan beaktande. Bedömandet av invändningen måste ske på grundval av ett antagande hur bolaget skulle ha förfarit härvidlag om intäktsbeloppet inte hade utelämnats. Att bolagets efter taxeringsrevisionen upprättade nya deklaration inte upptar något sådant ytterligare avdrag varom nu är fråga är i detta hänseende utan intresse, eftersom fondavsättning med därtill knuten inbetalning måste för rätt till avdrag ha skett senast vid den tidpunkt då deklaration skolat avgivas. Redan vid tidpunkten för taxeringsrevisionen var möjligheten att skapa förutsättningar för ytterligare avdrag således försutten.

Investeringar som sker med utnyttjande av medel avsatta till investeringsfond för konjunkturutjämning är skattemässigt förmånliga genom att lagen under vissa förutsättningar medger ett särskilt avdrag med 10 procent av utnyttjat belopp. Enligt vad E. obestritt uppgivit avsåg bolaget att göra betydande investeringar, bl. a. i ett nytt hyvleri, och har bolaget under en följd av år, såväl före som efter det aktuella räkenskapsåret, gjort de avsättningar som enligt 1955 års lag är maximalt medgivna i förhållande till redovisad vinst. Också för det aktuella räkenskapsåret har i enlighet med lagen gjorts den fondavsättning som varit den högsta medgivna i förhållande till den i den ursprungliga deklarationen redovisade vinsten.

Nu anförda förhållanden ger starkt stöd åt antagandet, att bolagets fondavsättning med iakttagande av bestämmelserna i 1955 års lag för aktuellt räkenskapsår begränsades – i förhållande till vad som rätteligen skulle ha varit möjligt – av det enda skälet att intäktsbeloppet 725 579 kr. utelämnades i räkenskaperna och deklarationen. Med hänsyn härtill bör E:s invändning godtagas.

På grund av det anförda skall den undandragna skatten anses uppgå till det i åtalet angivna beloppet med den minskning som godtagandet av E:s invändning i och för sig föranleder, dvs. i enlighet med vad E hävdat i runt tal 83 000 kr.

8.1.4 *Utredningen*

Deklarationsbrotten enligt SkSL var – som framgått av det föregående – konstruerade som brott mot sanningsplikten. Uppgiftslämnaren bestraffades därför att han hade åsidosatt sin uppgiftsskyldighet. Effekten av gärningen – faran för förmögenhetsskada för det allmänna – träder med en sådan brottskonstruktion i bakgrunden.

Konstruktionen av dessa brott aktualiserade av naturliga skäl frågan huruvida efter brottsupptäkten framställd kvittningsinvändning från gärningsmannen borde räknas honom tillgodo vid bedömningen av hans ansvar. Domstolarna – åtminstone underrätterna – synes de första åren efter SkSL:s ikraftträdande ha godtagit kvittning om denna hänförde sig till poster i

samma förvärvskälla. Med tiden kom HD att inta en allt restriktivare hållning. Kvittning avvisades såvida inte kvittningsposten direkt hänförde sig till den oriktiga uppgiften. Det var då inte fråga om kvittning i egentlig mening utan en beräkning av den oriktiga uppgiftens beloppsmässiga storlek, s. k. oäkta kvittning.

Vid skattebrottsreformen 1972 (prop. 1971:10, SkU 1971:16, rskr 72) utformades det uppsåtliga deklarationsbrottet, skattebedrägeri, som ett effektbrott. För ansvar för sådant brott fordras att gärningen har föranlett att skatt eller avgift påförts med för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Brottsbeskrivningen tar således sikte på att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om skatt blir för lågt beräknad på grund av att någon har lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet härom. Ansvar för oaktsamhetsbrottet, vårdslös skatteuppgift, förutsätter att det har förelegat s. k. konkret fara för att skatt hade kunnat påföras med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp.

Konstruktionen av dessa brott har betydelse för huruvida vid bedömningen av ansvarsfrågan hänsyn skall tas till i efterhand framställd kvittningsinvändning från gärningsmannen. Enligt uttalanden i förarbetena skall invändning i brottmålet godtas om den hade godtagits eller skulle ha godtagits i taxeringsprocessen och gärningsmannen inte kunde misstänkas för att ha haft ett skattebedrägligt syfte genom att först efter brottsupptäckten göra gällande invändningen. Kvittning i skattebrottmål borde sålunda behandlas efter i stort sett samma principer som gäller för de allmänstraffrättsliga förmögenhetsbrotten.

I det föregående har redogjorts för en av HD bedömd fråga om kvittning i mål om ansvar för skattebedrägeri (NJA 1980 s. 359 II). Det framgår av denna redogörelse att HD vid beräkning av undandragen skatt räknat den tilltalade till godo en frivillig avsättning till investeringsfond, som denne enligt HD:s mening skulle ha gjort om det utelämnade beloppet hade redovisats korrekt. Detta medförde att den undandragna skatten beräknades till 83 000 kr. i stället för ca 250 000 kr., vilket i sin tur påverkade brottsrubriceringen och påföljden.

Den typ av avdrag som i rättsfallet låg till grund för kvittningsinvändningen hör till en kategori av avdrag som – till skillnad från fasta kostnader – utmärks av att den skattskyldige efter eget gottfinnande förfogar över det inom vida ramar. För de avdrag som nu avses har redogjorts i avsnittet 3.3.10. Hit hör således även förlustavdrag, särskilda kostnader som får förskjutas, eller ändring av sådana åtgärder som medges i förvärvskällorna rörelse och jordbruk i fråga om värdering av tillgångar eller vissa fondavsättningar, s. k. vinstreglerande åtgärder.

Ett karakteristiskt drag för underskott eller avdrag som får förskjutas är att det är den skattskyldige som inom en viss tidsram i viss utsträckning själv får avgöra vid vilken taxering som avdraget skall yrkas. Detta gäller i viss mån också investeringsavdrag. Inom ramen för gällande bestämmelser kan en skattskyldig också själv bestämma om en eller annan vinstreglerande disposition som nedsätter nettointäkten skall vidtas.

Vid taxering medges enligt praxis, som har utvecklats som följd av ett uttalande av riksskattenämnden 1958, inte ändring av vinstreglerande åtgärd om detta skulle medföra att den skattskyldige undgår skattetillägg eller

åtal för skattebrott. Denna rättstillämpning har numera lagfästs och gäller fr. o. m. 1984 års taxering (SFS 1981:295, punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 41 § KL). Den egendomliga situationen kan därför och med hänsyn till utgången i rättsfallet uppstå att den skattskyldige vid taxeringen inte medges avdrag av nu avsett slag därför att han är misstänkt för skattebrott medan avdraget i brottmålet tillgodoräknas honom vid beräkning av undandragen skatt.

Vid påföring av skattetillägg tilläts enligt tidigare gällande ordning – liksom f. ö. var fallet i fråga om falskdeklaration och vårdslös deklaration enligt SkSL – endast s. k. oäkta kvittning, d.v.s. endast kostnad som direkt hänförde sig till det undanhållna beloppet ansågs kunna påverka det sanktionsgrundande beloppets storlek. Fr. o. m. 1978 års taxering och eftertaxering för samma år utvidgades kvittningsrätten på initiativ av skatteutskottet efter förslag av utredningen till att omfatta även fall av "äkta" kvittning (SkU 1977/78:50 s. 53). I sitt betänkande fogade utskottet vissa reservationer till sitt ställningstagande. Kvittning skulle nämligen inte medges om det framgick att uppenbart försök till missbruk av denna rätt förelåg. Vidare begränsades kvittningsrätten till den förvärvskälla som den utelämnade intäkten eller det för högt upptagna avdraget avsåg. Slutligen måste enligt utskottet det villkoret vara uppfyllt, att det avdrag i förvärvskällan som yrkades i efterhand inte förutsatte dispositioner som medförde ändring i bokslut. Kvittning utanför förvärvskällan får inte påverka det sanktionsgrundande beloppet.

Som framgår av avsnitten 3.3.9 och 3.3.10 har utredningen i förslaget till sanktionslag vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen genom uttryckliga bestämmelser reglerat frågan om kvittning vid påföring av skattetillägg, beträffande kvittning i allmänhet, i 21 § och vad gäller kvittning i fråga om avdrag som den skattskyldige förfogar över, i 22 §.

Enligt den sistnämnda paragrafen skall tilläggsunderlaget, d.v.s. det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg, bestämmas utan hänsyn till avdrag av nu avsett slag, som har medgetts sedan den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om att höjning av taxeringen har beslutats eller ifrågasatts. De avdrag som aktualiserar tillämpning av bestämmelsen exemplifieras i fyra punkter i lagrummet och avser förlustavdrag, kostnad eller underskott som får dras av vid taxering för annat beskattningsår än det då kostnaden eller underskottet har uppkommit, investeringsavdrag eller liknande avdrag som medges vid taxering samt slutligen ändring av bokslutsdisposition eller motsvarande åtgärd av skattskyldig som inte är skyldig att upprätta bokslut. Från tillämpning av bestämmelsen föreslås ett undantag. När det gäller avdrag som får förskjutas till senare beskattningsår kan det inträffa, att det aktuella taxeringsåret är det sista som gäller för rätt till avdrag. I sådant fall är situationen speciell så tillvida som avdraget är slutgiltigt bundet till det ifrågavarande beskattningsåret. Läget är med andra ord detsamma som när avdraget grundas på en kostnad som inte får förskjutas. För sådana fall föreslås inte någon begränsning i rätten att tillgodoräkna avdrag.

Ett avgörande motiv för reformen 1972 av påföljdssystemet vid överträdelser av skatte- och avgiftsförfattningarna var att de judiciella organen skulle avlastas från handläggning av bagatellartade förseelser och att åtals-

och domstolsförfarandet skulle tillgripas endast i fall av mer allvarlig beskaffenhet. Det straffrättsliga påföljdssystemet skulle således reserveras för sådan brottslighet som på grund av sin art krävde en starkare reaktion från samhällets sida än den som uppnås genom enbart avgiftssanktion. Härigenom skulle den svårare brottsligheten i högre grad brännmärkas och en bättre relief på reaktionen mot skattebrotten åstadkommas.

Utredningen har – som framgått av avsnittet 2.3.1 – genom sin domsundersökning i fråga om de deklarationsbrott enligt SkBL för vilka annan påföljd än fängelse eller enbart böter ådömdes ansett sig kunna konstatera att den judiciella lagföringen endast obetydligt höjer den ekonomiska påföljden för brottet, dvs. det sammanlagda beloppet av skattetillägg och böter. Tillägget utgjorde således den ojämförligt största delen härav. Den ekonomiska påföljden vid deklarationsbrott enligt SkBL är således väsentligt lägre än påföljden vid motsvarande brott enligt SkSL. Skulle olika kvittningsregler tillämpas i fråga om tilläggssanktionen och skattebrott skulle denna skillnad accentueras än mer i nu avsedda fall och dessutom i de fall som föranleder frihetsberövande leda till en avsevärt lägre straffmätning. De judiciella påföljdernas funktion att ge eftertryck åt efterlevnaden av skatte- och avgiftsförfattningarna skulle med en sådan ordning försvagas.

Härtill kommer att gärningsmannen skulle få dubbla budskap om hur samhället ser på hans förfarande. Den administrativa lagföringen skulle grunda sig på ett större beloppsunderlag än den judiciella och därför framstå som strängare än den senare. För den enskilde måste det också framstå som påfallande orättvist att den som har förfarit brottsligt behandlas förmånligare i kvittningshänseende än den beträffande vilken brottsmisstanken saknas.

Av främst dessa skäl anser utredningen att olika kvittningsregler inte bör gälla för administrativ och judiciell lagföring.

Utredningen föreslår att 22 § om beräkning av tilläggsunderlag i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxering skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av undandragen skatt i mål om ansvar för deklarationsbrott enligt SkBL. Godtas detta förslag kommer kvittningsrätten i nu avsedda brottmål ändå att vara utvidgad i förhållande till det rättsläge som gällde vid motsvarande brott enligt SkSL. Den nu föreslagna regeln återfinns i 6 a § lagförslaget.

Som har påpekats i det föregående medges vid taxering enligt praxis inte ändring av vinstreglerande åtgärd om detta skulle medföra att den skattskyldige undgår skattetillägg eller åtal för skattebrott. Denna rättstillämpning är numera lagfäst. Utredningen har i avsnitten 3.3.10 och 3.4.3 av skäl som redovisas där föreslagit att dessa regler bör upphävas.

Det uppsåtliga deklarationsbrottet enligt SkBL är – som framhållits – konstruerat som ett effektbrott. För ansvar för fullbordat brott krävs sålunda att gärningen skall ha föranlett att skatt har påförts med för lågt belopp. Oaktsamhetsbrottet förutsätter en konkret fara för effektens inträde. Från viss utgångspunkt skulle kunna göras gällande att de nu berörda förslagen, som innebär att taxeringsfrågan och ansvarsfrågan skall prövas utan hänsyn till varandra, i principiellt hänseende inte låter sig förena med brottskonstruktionen. En sådan invändning är emellertid av teoretisk natur och bör enligt utredningens uppfattning inte lägga hinder i vägen för att genomföra

de nyss berörda förslagen, som betingas av andra för eftertrycket åt skatteplikten högst mer väsentliga synpunkter. Genomförs inte förslagen kommer det judiciella påföljdssystemets funktion att ge eftertryck åt efterlevnaden av skatte- och avgiftsförfattningarna att drastiskt försvagas för en viss grupp av skattskyldiga och sannolikt i högst spektakulära fall.

8.2 Det subjektiva rekvisitet vid passivt skattebedrägeri

Det straffrättsliga skyddet mot det skatteundandragande som uppnås genom underlåtenhet att deklarera har före SkBL av tradition varit svagt. Före tillkomsten av SkSL och därvid vidtagna ändringar i andra författningar var sådan underlåtenhet vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen inte ens straffbelagd. Skatteförfattningar avseende annan beskattning och avgiftsförfattningar innehöll däremot bötesbestämmelser för nu avsedda fall. Flertalet av dem föreskrev böter om högst 300 kr.

De sakkunniga som i början av 1940-talet hade tillkallats för att utreda frågan om skärpt bestraffning vid falskdeklaration föreslog i sitt betänkande (SOU 1942:31) förutom införande av SkSL, avsedd att tillämpas vid s. k. aktiva brott, att i den då gällande taxeringsförordningen skulle tas in en bestämmelse som föreskrev böter vid underlåtenhet att avge självdeklaration. För vissa mer kvalificerade fall av underlåtenhet som tog sikte på en speciell situation föreslogs minimistraff av trettio dagsböter.

Lagrådet strök i sitt yttrande under (prop. 1943:140 s. 115) att även i andra fall än de sistnämnda torde det kunna ledas i bevis att underlåtenheten att deklarera var avsedd att dra undan skatt. En sålunda kvalificerad underlåtenhet borde – i varje fall då uppsåtet på grund av omständigheterna var uppenbart – drabbas av strängare straff än den enkla underlåtenheten. Lagrådet framhöll vidare att de kvalificerade underlåtenhetsbrotten stod de egentliga falskdeklarationsbrotten så nära att de borde behandlas i sammanhang med dessa. Vid sådant förhållande och då underlåtenhet att deklarera knappast kunde anses vara blott och bart en ordningsförseelse skulle det enligt lagrådets mening vara mindre följdriktigt att låta de enkla underlåtenhetsfallen falla utanför SkSL. Lagrådets påpekande föranledde emellertid inte att någon bestämmelse om straff för underlåtenhet att avge deklaration togs in i SkSL (prop. 1943:140 s. 123).

Skattestrafflagutredningen instämde vid sin översyn av SkSL (SOU 1969:42 s. 189) i lagrådets nyssnämnda uttalande samt framhöll (s. 190) att det alltid innebar vissa vanskligheter att helt jämställa en underlåtenhet med ett positivt handlande. Med hänsyn härtill valde utredningen i sitt förslag till bestämmelse om straffrättslig påföljd vid underlåtenhetsbrottet (passivt skatte- eller avgiftsbedrägeri) att föreskriva att underlåtenheten skulle innefatta uppsåt – direkt, indirekt eller eventuellt uppsåt – att dra undan skatt eller avgift.

Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget uttalade två remissinstanser att det av rättssäkerhetsskäl inte torde komma i fråga att låta enbart en underlåtenhet att handla få så allvarliga konsekvenser som enligt den föreslagna bestämmelsen, om det inte framstod som uppenbart att under-

låtenheten hade syftat just till att dra undan skatt eller avgift. Remissmyndigheterna föreslog därför att det för straffansvar ställdes upp ett krav på s. k. direkt uppsåt (prop. 1971:10 s. 177).

Departementschefen tillmötesgick dessa krav (prop:en s. 231) och framhöll att därigenom betonades ytterligare att straffbestämmelsen var avsedd enbart för verkligt kvalificerade underlåtenhetsfall. Lagrådet hade inte något att erinra mot att ett avsiktligt underlåtenhetsbrott i fråga om beskattning ansågs vara skattebedrägeri (prop:en s. 353). Det passiva brottet utformades i enlighet härmed vid skattebrottsreformen.

I sammanhanget bör nämnas att enkla underlåtenhetsförseelser avsågs böra beivras genom skatte- och avgiftstillägg.

För ansvar för passivt skattebedrägeri krävs således att gärningsmannen genom att inte deklarera avsett att dra undan skatt. Just skatteundandragandet skall vara den effekt han vill uppnå genom sin underlåtenhet. Har han genom sitt förfarande åsyftat att komma i ett förmånligare läge i t. ex. bidragssammanhang genom att åsättas en låg beskattningsbar inkomst faller detta förfarande utanför det straffbara området även om han skulle ha insett att hans underlåtenhet ofrånkomligen skulle leda till att skatt drogs undan. Detsamma gäller om gärningsmannen skulle ha förstått att en sådan effekt av hans underlåtenhet vore möjlig och att det tillika kunde hållas för visst att han skulle ha låtit bli att deklarera även om han hade insett att effekten skulle ha inträffat.

Utredningen anser den nuvarande ordningen vara otillfredsställande.

Gemensamt för de nu berörda fallen är deras speciellt allvarliga beskaffenhet. Den uppgiftsskyldige har ju helt underlåtit att medverka vid sin beskattning eller avgiftspåföring. I många av dessa fall har myndigheterna inte något underlag för vidare utredning eller saknar säkra hållpunkter för en riktig beskattning eller avgiftspåföring. Risken för att skatt eller avgift skall dras undan är sålunda särskilt uttalad. Denna bedömning stämmer överens med den som ligger till grund för bestraffning av passivitetsbrott i de utländska rättssystem som utredningen har studerat.

Från rättvisesynpunkt kan det inte godtas att den som helt har åsidosatt sin författningsenliga uppgiftsskyldighet behandlas mindre strängt än den som har kommit in med deklaration med oriktig uppgift. Den som har förhållit sig passiv har också till följd av avsiktsrekvisitet möjligheter att utan påtaglig risk för straffrättslig påföljd spekulera i hur stor del av hans skattemässiga förhållanden myndigheterna kan komma på spåren. Här kan också nämnas att i fråga om bedrägeri och andra uppsåtliga oredlighetsbrott enligt brottsbalken vid passivitet inte ställs något specifikt krav beträffande uppsåtet.

Härtill kommer att underlåtenheten att deklarera innebär åsidosättande av en bland de skatt- och avgiftsskyldiga allmänt känd skyldighet. Den som i detta avseende har förhållit sig helt passiv bör efter skatte- eller avgiftsbeslutet, som regelmässigt har föregåtts av anmodan från myndighet att deklarera och underrättelse om preliminärt beslut om skatt eller avgift och, i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxering, av utfärdande av skattsedel, ha insett att hans skatt eller avgift har fastställts till för lågt belopp. I detta sammanhang bör även erinras om att vissa utländska rättsystem, t. ex. det danska, innehåller straffbestämmelser för den som inte underrättar

vederbörande myndighet inom viss tidrymd om att beslutet om skönstaxering har blivit oriktigt till hans fördel.

Vid skattebrottsreformen förutsattes att s. k. enkla underlåtenhetsförseelser av nu förevarande art skulle beivras genom skatte- och avgiftstillägg. Antalet skattetillägg enligt TL som påfördes taxeringsåren 1975, 1976, 1978 och 1979 på grund av skönstaxering var 18 611, 15 901, 23 408 resp. 21 014, vilket motsvarar 26, 22, 27 resp. 27 % av totalantalet skattetillägg. Från de skattskyldiga som vid 1977 års taxering till statlig inkomstskatt hade påförts tillägg på denna grund kom enligt en stickprovsundersökning som utredningen har låtit genomföra, deklaration in i 21,3 % av fallen (jfr. tabellerna 34–36 i bilagan), dvs. närmare 80 % underlät trots skattetillägget att deklarera. I de fall där deklaration inte hade kommit in efter skönstaxeringen hade tilläggen betalats helt i ca 53 % och delvis i 8 % av samtliga dessa fall. Skattetilläggen vid 1977 års taxering var beräknade efter 50 %. Enligt gällande bestämmelser tas tillägg i nu avsedda fall ut efter 40 %.

För utredningen framstår det som uppenbart att samhällets reaktion vid skönstaxering i avsaknad av deklaration, såväl den straffrättsliga som den administrativa, är otillräcklig. För att man skall komma till rätta med de missförhållanden som undersökningsresultaten ger vid handen har utredningen föreslagit att uttagsprocenten för skattetillägg vid utebliven deklaration skall höjas till 50 med möjlighet att vid försvårande omständigheter ytterligare höja den till 80. Vidare lägger utredningen fram förslag i avsnittet 3.3.6 som innebär att möjligheten till undanröjande av tillägg i nu avsedda fall inskränks.

Genomförs de nu berörda förslagen kvarstår enligt utredningen ändock ett påtagligt behov att skärpa den straffrättsliga reaktionen vid underlåtenhet att deklarera genom att låta den omfatta uppsåtsbegreppets samtliga aspekter, dvs. – såsom skattestrafflagutredningen föreslog – direkt, indirekt och eventuellt uppsåt. Den föreslagna ändringen återfinns i 2 § andra stycket lagförslaget.

8.3 Passivt skattebedrägeri i visst fall

Enligt 2 § andra stycket SkBL skall den som med avsikt att skatt eller avgift skall påföras med för lågt belopp underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att för lågt belopp påförs honom eller den han företräder dömas till ansvar för skattebedrägeri. Stadgandets ordalydelse kan tolkas så att det för ansvar förutsätts att ett beslut – ett materiellt oriktigt sådant – skall ha fattats av beskattningsmyndigheten. Med hänsyn härtill kan det ifrågasättas om bestämmelsen kan tillämpas även i det fall någon bedömning av skattskyldigheten överhuvudtaget inte sker på grund av den uppgiftsskyldiges passivitet.

Av förarbetena till bestämmelsen framgår att det straffbara området var avsett att innefatta det nu berörda fallet. Departementschefen uttalade i prop. 1971:10 (s. 253) att brottet är fullbordat först sedan myndigheten har fattat beslut om påföring av skatten eller avgiften eller skulle ha fattat sådant beslut om uppgiftsskyldigheten hade fullgjorts på ett riktigt sätt. Lagrådet

– efter vars förslag bestämmelsen erhöll sin ordalydelse – synes ha utgått ifrån att denna omfattade fallet (prop:en s. 356).

I rättsfallet NJA 1978 s. 452 har den nu diskuterade frågeställningen bedömts av HD. Omständigheterna var i korthet följande. B, jugoslavisk medborgare, som under åren 1972–1975 hade haft inkomster av anställning, underlät 1973–1976 att avge allmänna självdeklarationer. B:s uppehålls- och arbetstillstånd löpte ut 1972. I början av påföljande år registerfördes B som utvandrad ur riket. Med anledning härav blev han inte alls taxerad 1975–1976.

HD slog i domskälen till en början fast att ordalydelsen i 2 § andra stycket SkBL inte innefattade fall när någon genom underlåtenhet att avge deklaration föranleder att han inte blir föremål för något beslut om fastställelse av skatt och yttrade efter att ha hänvisat till förarbetena till bestämmelsen bl. a. följande.

Med utgångspunkt i de överväganden som uppbär lagstiftningen om ansvar för skattebrott framstår dessa fall också som snarast mera straffvärda än fall, där underlåtenhet att avge deklaration föranleder en för låg skönstaxering. Fall av den förra typen torde företrädesvis inträffa, då vederbörande skattemyndighet förbiser den skattskyldiges existens till följd av att denne av en eller annan anledning inte finns upptagen i skattemyndigheternas register. De möjligheter till ingripande som normalt står till buds i form av vitesföreläggande, taxeringsrevision och skönstaxering saknar då aktualitet. Förekomsten av ett straffhot får desto större betydelse som medel att framtvinga fullgörande av deklarationsplikt.

För en analogisk tillämpning i förevarande hänseende av 2 § 2 stycket skattebrottslagen talar de nu anförda synpunkterna med sådan styrka att de – även med tillbörligt beaktande av den i och för sig tungt vägande legalitetsprincipen – måste anses utslagsgivande. Inom tillämpningsområdet för stadgandet i nämnda lagrum bör följaktligen anses falla, att någon med avsikt att skatt eller avgift icke skall påföras honom underlåter att avge deklaration eller därmed jämförlig handling och därigenom föranleder att intet belopp påföres honom eller den han företräder.

B fälldes till ansvar för skattebedrägeri.

Utredningen anser att det av lagtexten uttryckligen bör framgå att 2 § andra stycket SkBL är tillämpligt i fall av nu avsett slag och föreslår ändring av bestämmelsen i enlighet härmed.

8.4 Frivillig rättelse

Enligt 12 § SkBL inträder inte ansvar för brott enligt 2–9 §§ – dvs. alla typer av skattebrott enligt SkBL utom försvårande av skattekontroll – för den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp.

Enligt gällande lydelse av motsvarande paragrafer i det administrativa sanktionssystemet utgår inte tillägg om vederbörande frivilligt har rättat oriktig uppgift.

För förarbetena till och rättstillämpningen i fråga om nu förevarande bestämmelser har redogjorts i avsnittet 2 i bilagan.

I det föregående har utredningen i fråga om skatte- och avgiftstillägg föreslagit att sanktion inte skall påföras om vederbörande har frivilligt rättat

oriktig uppgift eller frivilligt har lämnat sådan uppgift att skatt eller avgift kan debiteras honom med ledning av uppgiften. Förslaget motiveras bl. a. av att frivillig rättelse kan ske muntligen men att sådan uppgift vid skönstaxering när deklaration inte har lämnats och i motsvarande situation vid annan beskattning eller avgiftspåföring räknas honom tillgodo endast om uppgiften har lämnats skriftligen. Förslaget betingas också av att tillägg vid skönstaxering resp. skönsbeskattning inte avses kunna undanröjas om dessa grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision liksom av andra förslag som utredningen har lagt fram.

Av lagtekniska och andra skäl bl. a. önskemålet om enhetlighet i rättstillämpningen är det angeläget att bestämmelserna om frivillig rättelse har samma utformning inom de administrativa och judiciella påföljdssystemen. Den föreslagna ändringen i bestämmelsen återfinns i 12 § lagförslaget.

9 Specialmotivering

9.1 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen

9.1.1 *Inledning*

Lagförslaget avses ersätta de nu gällande bestämmelserna i kapitel XIV a i TL Om särskild avgift.

De föreslagna reglerna redovisas i lagförslaget under femton rubriker. Antalet paragrafer i lagförslaget är 50 mot 20 i TL:s kapitel om särskild avgift. Ökningen beror dels på lagtekniskt motiverade omdisponeringar av gällande regler och dels på att bestämmelser av nytt innehåll föreslås. En strävan har varit att konkret beskriva situationerna för de olika reglernas tillämplighet, vilket har påverkat lagtextens omfång. Denna inriktning betingas bl. a. av att det i en nära framtid torde tillkomma TN att påföra avgiftssanktion som första instans.

Under rubriken *Inledande bestämmelser* finns fem paragrafer av allmän karaktär. I den första anges lagens tillämpningsområde. I den andra bestäms innebörden av vissa termer som används i lagtexten. Den tredje paragrafen innehåller en regel om i vilken utsträckning TL:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning. Därefter anges i 4 § att lagens bestämmelser gäller även vid eftertaxering och vid efterbeskattning av visst slag samt att vad i lagen som sägs om självdeklaration m. m. även gäller viss annan typ av handlingar m. m. 5 § innehåller bestämmelser om hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person samt hur en handling skall vara beskaffad för att anses som en deklaration.

Under rubriken *Förseningsavgift* anges i fem paragrafer förutsättningarna för påföring av sådana avgifter och grunderna för hur de skall beräknas (6 t. o. m. 10 §§).

Villkoren för påföring av skattetillägg och hur underlaget för sådan sanktion skall beräknas m. m. finns under fyra rubriker, *Skattetillägg vid oriktig uppgift m. m.* (11 och 12 §§), *Skattetillägg vid skönsberäkning* (13 §), *Skattetillägg vid skönstaxering* (14 och 15 §§) samt *Skattetillägg i särskilda fall* (16 och 17 §§).

Därefter följer under rubriken *Undantag från påföring av avgiftssanktion* tre paragrafer (18–20 §§), som avser fall av resp. uppenbar felaktighet m. m., frivillig rättelse och skattskyldigs dödsfall.

I det följande avsnittet *Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall* (21 och 22 §§) finns regler i fråga om underlagets beräkning vid åberopad kvittning och vid yrkande av förlustavdrag m. fl. avdrag i viss situation.

Under rubriken *Uttagsprocent* finns i 23 § huvudregeln att skattetillägg i normalfallet skall beräknas efter 30% av tilläggsunderlaget utom vid skönstaxering där uttagsprocenten är 50. I 24 § anges de fall då sanktionen skall tas ut efter 10 % och i 25 § de situationer i vilka den skall utgå med 15 % av tilläggsunderlaget. I 26 § beskrivs de fall uttagsprocenten skall sänkas till hälften. Villkoren för beräkning av skattetillägg efter högre uttagsprocent regleras i 27 §. Den därpå följande 28 § innehåller bestämmelser om nedsättning av skattetillägg i det fall skattskyldig på visst sätt har medverkat till upptäckt av brist i hans uppgiftslämnande.

Följande avsnitt, *Eftergift m. m.*, innehåller två paragrafer (29 och 30 §§).

Under rubriken *Beslutande myndighet* regleras i 31 § behörigheten att besluta om avgiftssanktion, som i enlighet med principbeslut av riksdagen (prop. 1975:87, SkU 1975:35 rskr. 229) i normalfallet skall tillkomma TN i första instans i stället för LSM.

Avsnittet *Beslut m. m.* innehåller i 32 § bl. a. vad anmaningen skall innehålla om denna utgör villkor för påföring av avgiftssanktion. I 33 § första stycket finns bestämmelser om skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift m. m. samt i andra stycket en föreskrift om rätt för skattedomstol att ompröva det sanktionsgrundande beloppet i visst fall. I 34 § första stycket finns bestämmelsen om att skattedomstol vid beslut om nedsättning av taxering även skall vidta därav föranledd ändring i beslut om avgiftssanktion. I paragrafens andra stycke regleras en viss situation som avses i 105 § TL. I 35 § anges vad beslut och avgiftssanktion skall innehålla och i 36 § vad som gäller vid kommunicering av beslut i första instans.

Rubriken *Skattskyldigs besvärsrätt* upptar 37–39 §§ och rubriken *Taxeringsintendents talerätt* 40–45 §§.

Det sista avsnittet *Debitering* omfattar 46–50 §§.

9.1.2 *Inledande bestämmelser*

1 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.6

I paragrafen sägs att lagen gäller vid inkomsttaxering och förmögenhetstaxering enligt TL.

Enligt 2 § 1 mom. första stycket TL avses med inkomsttaxering taxering till kommunal inkomstskatt och till statlig inkomstskatt samt med förmögenhetstaxering taxering till statlig förmögenhetsskatt. Bestämmelserna i lagen skall således inte tillämpas i fråga om skatter för vilka TL:s bestämmelser gäller endast i begränsad utsträckning, såsom ersättningsskatt och utskiftningsskatt.

2 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.7

Paragrafens innehåll är nytt. I dess första stycke anges innebörden av vissa termer som förekommer i lagförslaget. De motiveras av lagtekniska skäl.

Med *avgiftssanktion* förstås förseningsavgift och skattetillägg. Termen har

alltså samma innebörd som "särskild avgift" enligt gällande bestämmelser i TL.

Med *sanktionsgrundande belopp* avses det belopp som skall ligga till grund för beräkning av förseningsavgift eller tilläggsunderlag.

I de olika paragraferna om påföring av förseningsavgift och skattetillägg anges för varje sanktion och påföringsgrund det underlag varpå sanktionen skall beräknas. Skattetillägg utgår med en viss procentandel av ett skattebelopp vilket betecknas *tilläggsunderlag*. Detta beräknas på grundval av det sanktionsgrundande beloppet. Begreppet tilläggsunderlag motsvarar den hittills ofta brukade termen "avgiftsunderlag" (jfr. bl. a. prop. 1971:10 s. 266 f, SOU 1977:6 s. 181 f, prop. 1977/78:136 s. 165). Den föreslagna termen har valts bl. a. för att tillgodose önskemålet om en enhetlig terminologi för hela tillämpningsområdet för sanktionssystemet och att därvid undvika förväxling med uttrycket "avgiftsunderlag" i AVGL.

Med *uttagsprocent* förstås den procentsats av tilläggsunderlaget efter vilken skattetillägg skall beräknas. Uttagsprocenten anger således sanktionsnivån.

Definition av termen *revision* så som den används i lagförslaget torde inte fordra någon kommentar. Detsamma gäller innehållet i *andra stycket,* som har sin motsvarighet i annan lagtext, t. ex. 2 § 1 mom. UBL.

3 §

Paragrafen, som anger i vilken utsträckning TL:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning, motsvarar i stort sett gällande 116 t § TL. Skillnaden är framför allt den, att hela 105 § TL har undantagits. Den del av sistnämnda paragraf, som f. n. gäller särskild avgift enligt TL, har sin motsvarighet i 34 § andra stycket lagförslaget. Undantaget av 74 § andra stycket TL innebär att kommun inte har besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion, vilket gäller redan nu.

4 §

Första stycket, som motsvarar gällande 116 s § TL, anger att lagens bestämmelser gäller även vid eftertaxering och vid efterbeskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet. Den gällande lagtexten har ansetts kunna förenklas utan att innebörden förändras. Tillägget att lagens bestämmelser gäller även vid efterbeskattning av nyss angivet slag avser att täcka en lucka i gällande lagstiftning och syftar på 9 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst och motsvarande bestämmelser i äldre lagstiftning.

Bestämmelserna i *andra stycket* är helt ny. Genom den utvidgas tillämpningsområdet för förseningsavgift till att omfatta även sådan uppgift som enligt 33 § TL skall lämnas från skattskyldighet helt eller delvis frikallade stiftelser eller föreningar. Bestämmelsen har betydelse för påföring av förseningsavgift vid anmaning att komma in med uppgift av nu avsett slag i fråga om sådan avgift enligt 9 eller 10 §.

Även innehållet i *tredje stycket* är nytt. Där sägs att lagens bestämmelser om skattskyldig gäller även den som utan att vara skattskyldig har att lämna självdeklaration samt beträffande stiftelse och förening som avses i 33 § TL.

5 §

Allmän motivering till andra stycket, se avsnittet 3.3.16

Första stycket, som reglerar hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person, motsvarar gällande 116 c § TL.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse, som är betingad av behovet att kunna fastställa när en deklaration skall anses lämnad. Så är enligt bestämmelsen fallet när en skattskyldig har kommit in med en undertecknad huvudblankett för allmän självdeklaration eller, i förekommande fall, med en undertecknad blankett för särskild självdeklaration. Det fordras att blanketten innehåller någon beloppsmässig upplysning till ledning för taxeringen. Denna upplysning kan vara rent siffermässig eller verbalt uttryckt.

Det sagda skall dock inte gälla om det uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara självdeklaration, t. ex. om den skattskyldige meddelar att deklarationen är preliminär. Det torde nämligen anses att en lämnad handling är deklaration endast om den skattskyldige själv har menat att handlingen skall ligga till grund för taxeringen.

9.1.3 *Förseningsavgift*

Allmän motivering till 6 och 7 §§, se avsnitten 2.4 och 3.3.13

6 §

Paragrafen motsvarar närmast 116 g § första stycket TL. I *första stycket* finns en grundläggande regel om att förseningsavgift påförs skattskyldig som inte har kommit i med självdeklaration vid den tidpunkt då deklarationen senast skall ha lämnats. Formuleringen gör klart att förseningsavgift påförs också när deklaration inte har lämnats inom i meddelat anstånd föreskriven tid.

I *andra stycket* anges vad som är sanktionsgrundande belopp vid påföring av förseningsavgift för skattskyldig enligt 22 § 1 mom. jämfört med 3 mom. samma paragraf TL som har att utan anmaning lämna deklaration och inte är aktiebolag. Det sanktionsgrundande beloppet är, i viss mån motsvarande vad som f. n. gäller, den skattskyldiges högsta beskattningsbara inkomst vid taxeringen i kommunen eller det förmögenhetsbelopp som överstiger skattefritt belopp för den skattskyldige vid taxeringen; det större av dessa båda belopp är det sanktionsgrundande beloppet i det enskilda fallet. Vilken betydelse som detta belopp har vid avgiftens beräkning framgår av 7 §.

7§

I paragrafen, som närmast motsvarar 116 g § första och andra styckena TL, anges hur förseningsavgiften skall beräknas i olika fall av försenad eller utebliven deklaration. För sådan skattskyldig som har att utan anmaning lämna deklaration och inte är aktiebolag bestäms sanktionen med hänsyn till det sanktionsgrundande beloppets storlek, den tid som har förflutit sedan deklarationen senast skulle ha varit lämnad och huruvida deklarationen har kommit in inom den tid som särskilt föreskrivits i anmaning att lämna deklaration. Bestämmelserna härom finns i paragrafens *första stycke.*

Har deklaration kommit in inom två månader från den tidpunkt då den senast skulle ha lämnats är förseningsavgiften enligt första punkten antingen 100 kr. eller 200 kr., beroende på storleken av det sanktionsgrundande beloppet, nämligen 100 kr. om detta belopp inte överstiger 40 000 kr. och 200 kr. i annat fall. Om deklarationen inte har kommit inom den nyss nämnda tvåmånadersperioden gäller enligt andra punkten att de angivna avgifterna fördubblas, dvs. avgiften är antingen 200 kr. eller 400 kr., beroende på det sanktionsgrundande beloppets storlek.

Det nyss anförda gäller även i det fall då den skattskyldige har fått del av anmaning att lämna självdeklaration och kommit in med den inom den tid som föreskrivits i anmaningen; förseningsavgiften bestäms då enligt första eller andra punkten. Eftersom anmaning normalt sänds ut först i början av maj torde i praktiken den andra punkten oftast bli tillämplig i dessa anmaningsfall, dvs. att förseningsavgiften är antingen 200 eller 400 kr.

Annorlunda är förhållandet om deklarationen inte har kommit inom den tid som särskilt har föreskrivits i delgiven anmaning. I sådant fall gäller bestämmelsen i tredje punkten, vilket innebär att avgiften är antingen 300 eller 600 kr., beroende på storleken av det sanktionsgrundande beloppet.

Som framgått gäller det nämnda inte i fråga om aktiebolag. För dessa bestäms förseningsavgiften enbart med hänsyn till förseningen och frågan om anmaning har skett. Avgiften är 500 kr. om deklarationen lämnats inom två månader från den tidpunkt då den skulle ha kommit in och 1 000 kr. om den kommit in efter denna tidpunkt. Det sagda gäller emellertid inte om aktiebolaget har försummat att lämna deklarationen inom den tid som särskilt har föreskrivits i anmaning som bolaget fått del av; i sådant fall är avgiften 1 500 kr. Bestämmelserna härom finns i *andra stycket*.

Den tidpunkt som avses i första stycket första punkten är inte bara i lag fastställd tidpunkt utan i förekommande fall också den särskilda tidpunkt som har bestämts i beslut om medgivet anstånd med deklarationens avlämnande.

Paragrafens *tredje stycke* slutligen innehåller bestämmelse om förseningsavgift för den som är skyldig att lämna självdeklaration först efter anmaning, dvs. fall som avses i 22 § 2 mom. TL. Förutsättningen för att förseningsavgift skall kunna påföras i detta fall är att vederbörande fått del av anmaning att lämna deklaration, att särskild tid för detta föreskrivits och att deklarationen inte kommit in inom denna tid. Avgiften utgår med 200 kr.

I lagförslaget har orden i gällande bestämmelser "trots anmaning" och "inom föreskriven tid" ersatts med resp. "trots att han fått del av anmaning" och "inom den särskilt föreskrivna tiden". Ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten och överensstämmer med vad som redan gäller. Inte heller utbytet av orden "avgivet självdeklaration" mot "kommit in med självdeklaration" innebär någon ändring i sak eftersom deklaration redan f. n. anses angiven först när den har kommit in till vederbörande myndighet.

I sammanhanget hänvisas till 32 § första stycket.

8 §

Innehållet i paragrafen, som är ett komplement till 7 §, motsvarar närmast 116 g § tredje stycket TL. Den reglerar påföringen av förseningsavgift i det

fall skattskyldig har kommit in med en inte undertecknad deklarationshandling.

Principen är densamma som i gällande rätt, nämligen att förseningsavgift inte påförs enbart av den anledningen att deklarationshandling inte är undertecknad. Ändringarna i lagtexten är betingade av att förseningsavgiften enligt 7 § föreslås höjd då förseningen har varat mer än två månader. Grundregeln framgår av *första stycket*. Frågan om förseningsavgift bedöms med hänsyn till den tidpunkt då deklarationshandlingen kommit in även i det fall att den skattskyldige har anmanats att fullständiga handlingen med sin underskrift och fullgjort detta inom föreskriven tid.

Har den inte undertecknade deklarationshandlingen inte lämnats in inom föreskriven tid och anmanas inte den skattskyldige eller fullständigas handlingen med underskrift inom tid som har föreskrivits i anmaning skall frågan om påföring av förseningsavgift bedömas med ledning av, beträffande annan skattskyldig än aktiebolag vad som föreskrivits i 7 § första stycket och, i fråga om aktiebolag i 7 § tredje stycket för motsvarande fall.

Andra och tredje styckena innehåller bestämmelser om hur förseningsavgift skall beräknas när en skattskyldig, som har lämnat en inte undertecknad deklarationshandling, har fått del av anmaning att fullständiga denna med sin underskrift men inte fullgjort detta inom tid som har föreskrivits i anmaningen. I detta fall utgår förseningsavgift som andra anmaningsfall som inte har gett effekt inom föreskriven tid, dvs. enligt 7 § första stycket 3. resp. 1 500 kr. vad gäller aktiebolag motsvarande 7 § tredje stycket c).

I sammanhanget hänvisas till 32 § första stycket.

9 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.14

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att förseningsavgiften under vissa förutsättningar skall påföras skattskyldig som efter delfående av anmaning inte har kommit in med handling eller uppgift som det enligt TL har ålegat honom att lämna. En redogörelse för de bestämmelser i TL som här avses finns i den allmänna motiveringen. Dessutom hänvisas till förslaget om ändring av 25 § TL (avsnittet 3.4.6).

Påföring av denna förseningsavgift förutsätter till en början att den skattskyldige har lämnat deklaration eller inte undertecknad deklarationshandling. Om så inte har skett kan inte med någon större grad av säkerhet avgöras vilka handlingar eller uppgifter som han har underlåtit att lämna ehuru skyldighet att komma in med dem har förelegat. Det måste strykas under att det här rör sig om enbart sådan handling eller uppgift som enligt uttrycklig bestämmelse i TL skall fogas vid deklaration eller anges i denna eller därvid fogad handling av nyssnämnda slag.

En annan förutsättning för påföring av förseningsavgiften är att den skattskyldige har fått del av anmaning att lämna handling eller uppgift av nämnda slag men inte kommit in med den inom den särskilt föreskrivna tiden. Det ligger i sakens natur att den skattskyldige också måste ha fått upplysning om "den särskilt föreskrivna tiden" för inlämnande av handlingens alla uppgifter; jfr. 52 § TL enligt vilken sådan tid skall anges i anmaningen.

I övrigt bör framhållas att i enlighet med vad som torde gälla i praktiken anmaning inte bör tillämpas som en första åtgärd utan först när en anmodan till den skattskyldige att komma in med utebliven handling eller uppgift har visat sig resultatlös.

Förseningsavgiften utgår med 200 kr. för varje handling och 100 kr. för varje uppgift som inte har kommit in inom den särskilt föreskrivna tiden.

I sammanhanget erinras om bestämmelsen i 32 § första stycket samt 18 § tredje stycket. Av det förstnämnda lagrummet framgår att anmaning skall upplysa om innehållet i 9 § beträffande avgift vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Det sistnämnda lagrummet föreskriver att förseningsavgift inte påförs när handling eller uppgift, vars avlämnande utgör villkor för rätt till avdrag, inte har lämnats. Effekten av underlåtenhet i sådant fall är i stället att avdraget vägras (jfr. den föreslagna 20 a § KL).

10 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.14

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att förseningsavgift skall påföras skattskyldig när denne trots anmaning har sänts till honom inte har kommit in med svar på förfrågan eller infordrad handling i fråga om av honom skriftligen yrkat avdrag. Avgiften är avsedd att fungera som ett vite på samma sätt som skattetillägg vid skönstaxering. Den skall därför undanröjas om den skattskyldige inom viss tid och i viss ordning har fullgjort vad som åligger honom i nu förevarande avseende.

Det första villkoret för påföring av förseningsavgift är att den skattskyldige skall ha yrkat avdrag. Endast skriftligt yrkande omfattas av bestämmelsen. Vidare krävs att anmaning att besvara förfrågan eller att ge in handling angående avdraget skall ha sänts ut till den skattskyldige. Något krav på att denne skall ha fått del av anmaningen har inte ställts upp. Anmaningen skall emellertid vara sådan som utfärdas med stöd av 31 § 2 mom. första eller andra stycket TL.

I det först angivna lagrummet i dess lydelse enligt utredningens förslag åläggs varje deklarationsskyldig att efter anmodan och i den omfattning som anges i denna meddela de ytterligare upplysningar som bedöms vara erforderliga för kontroll av uppgift som han har lämnat till ledning för egen taxering eller som eljest bedöms erforderliga för taxering av honom. Dylika upplysningar skall lämnas skriftligen, om inte annat har angetts. Anmodan som nu avses får meddelas i form av anmaning.

I det senare lagrummet i den lydelse enligt utredningens förslag föreskrivs att deklarationsskyldig efter anmodan skall förete alla handlingar som bedöms vara erforderliga för kontroll av uppgift som han har lämnat till ledning för egen taxering eller som eljest bedöms erforderliga för taxering av honom, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning och kvitto.

Påföring av förseningsavgiften förutsätter vidare att den skattskyldige inte har kommit in med upplysningen eller handlingen inom den tid som har angetts i anmaningen eller inom sådan tid därefter att den har kunnat beaktas vid taxeringsbeslutet.

Det kommer självfallet att inträffa att den skattskyldige låter sig avhöra

på grund av anmodan men det ändå är tveksamt huruvida han har kommit in med svar på förfrågan. Vad som skall godtas som sådant får avgöras från fall till fall. Yttrar sig den skattskyldige inte om det förhållande förfrågan avser eller vägrar han detta uttryckligen föreligger givetvis inte något svar. Uppger han att han inte kan besvara förfrågan därför att han t. ex. har förlorat underlaget till deklarationen eller av annat skäl saknar tillgång till detta får sannolikheten av hans påståenden bedömas med ledning av vad han anfört för att styrka detta och andra omständigheter i fallet. Fästes därvid tilltro till hans uppgifter kan förutsättningarna för förseningsavgift enligt denna paragraf inte anses uppfyllda. Å andra sidan kan det i sådant fall bli aktuellt att påföra skattetillägg för oriktig uppgift, t. ex. om omständigheterna ger tillräckligt belägg för att den skattskyldige har yrkat avdrag utan att ha underlag för detta. Liknande resonemang bör gälla det fall anmaningen avser infordrad handling.

Slutligen krävs för påföring av avgiften att den skattskyldige helt eller delvis har vägrats avdraget därför att det inte har styrkts och utan att oriktig uppgift anses föreligga.

Förseningsavgiften utgår med 30 % av det vägrade avdragsbeloppet.

I *andra stycket* föreskrivs att beslutet om förseningsavgift under vissa förutsättningar skall undanröjas. Det första villkoret härför är att den infordrade upplysningen eller handlingen har kommit in. I fråga om vad som därvid skall godtas hänvisas till kommentaren beträffande första stycket.

Den infordrade upplysningen eller handlingen skall ha kommit in inom den tid och i den ordning som anges i 15 § första stycket, om avgiften har påförts av TN. På grund av hänvisningen till detta lagrum fordras sålunda i detta fall att upplysningen eller handlingen från den skattskyldige skall vara LSM, LST eller skattedomstol till handa före utgången av februari månad året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige fått del av TN:s beslut först efter taxeringsårets utgång skall beslutet undanröjas om upplysningen eller handlingen har kommit in inom två månader från det han fick del av beslutet. Den senare tidsfristen gäller även för undanröjande av skattedomstols beslut om denna avgift.

I fråga om anmaningens innehåll hänvisas till 32 § första stycket. För vissa vägrade avdragsyrkanden kan förseningsavgiften inte påföras (18 § tredje stycket).

Liksom beträffande förseningsavgift enligt 9 § bör anmaning med åtföljande beslut om förseningsavgift enligt nu förevarande bestämmelse tillgripas endast när den skattskyldige inte har efterkommit anmodan att komma in med den begärda upplysningen eller handlingen.

9.1.4 *Skattetillägg vid oriktig uppgift m. m.*

11 §

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.3, 2.3.4 och 3.3.4

I paragrafen anges förutsättningarna för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift och det underlag varpå avgiften i sådant fall skall beräknas, dvs. tilläggsunderlaget.

Första stycket innehåller de grundläggande bestämmelserna om villkoren för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift. Stycket motsvarar gällande 116 a § första stycket TL.

Uttrycket "självdeklaration eller annat skriftligt meddelande" har i den föreslagna lydelsen ersatts med "skriftligt meddelande". Ändringen innebär endast en förenkling av lagtexten. Med skriftligt meddelande förstås självfallet även deklaration. Beträffande frågan vad en deklarationshandling skall innehålla för att anses som deklaration hänvisas till 5 § andra stycket. Det bör påpekas att även en inte undertecknad deklarationshandling är ett skriftligt meddelande från den skattskyldige, nämligen när handlingens innehåll utvisar detta (jfr prop. 1977/78:136 s. 200 och 201).

Orden "meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering" och den andra meningen i det första stycket i 116 a § TL har bytts ut mot "meddelande till ledning för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans taxering". Den särskilda meningen att bestämmelsen även gäller i mål om taxering har mönstrats ut såsom obehövlig, eftersom den föreslagna lydelsen täcker också det fallet.

F. n. anses det oklart om oriktig uppgift som skattskyldig lämnar utanför den formella processens ram, t. ex. i meddelande i samband med taxeringsrevision eller till ti, kan medföra skattetillägg. Den föreslagna ändringen "till ledning för myndighets bedömning eller beslut . . ." är avsedd att undanröja denna oklarhet.

I första styckets första meningen har – jämfört med samma stycke i 116 a § TL – lagts till orden "och som, om den hade godtagits, hade medfört att skatt debiterats honom med för lågt belopp". Detta tillägg är delvis redaktionellt betingat men torde också bidra till att villkoren för påföring av skattetillägg av detta slag framstår tydligare. Det görs uttryckligen klart att uppgiften måste vara sådan att den direkt påverkar skatteberäkningen om den godtas. I gällande lagtext framgår detta först av bestämmelsen om hur skattetilläggets storlek skall bestämmas (116 a § andra stycket TL).

Det kan nämligen förekomma att en skattskyldig lämnar en oriktig uppgift beträffande taxeringen utan att uppgiftens godtagande påverkar skattedebiteringen. Så är t. ex. fallet om beskattningsbar inkomst inte föreligger ens efter rättelse av uppgiften. Ett annat sådant fall uppkommer om en skattskyldig kvittningsvis gör en invändning mot ti:s yrkande om höjning men höjningsyrkandet ogillas. Den oriktiga uppgiften i kvittningsyrkandet har då inte ens teoretiskt sett kunnat medföra för låg skattedebitering.

Oriktig uppgift i mål om taxering skall föranleda skattetillägg även om den skattskyldiges talan är desert (prop. 1976/77:136 s. 160).

Utbytet av ordet "påförts" mot "debiterats" är avsett att förtydliga lagtexten genom att åstadkomma en klar distinktion mellan beslutet om påföringen, vilket meddelas av TN eller skattedomstol, och debiteringen av avgiften som tillkommer LSM.

I *andra stycket* anges tilläggsunderlaget för skattetillägg vid oriktig uppgift, dvs. enligt 2 § det belopp som skall ligga till grund för beräkningen av sanktionen. Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha debiterats om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Vad som ingår i detta underlag och hur detta skall beräknas vid debiteringen framgår närmare av 21 och 22 §§, som avser speciella fall, och de generellt avsedda reglerna i 46–50 §§.

Huruvida en oriktig uppgift slutligen skall medföra skattetillägg är avhängigt av en rad omständigheter. Bestämmelser om undantag från påföring av sådan uppgift finns i 18–20 §§ och om eftergift i 29 och 30 §§. Undantag från påföring eller eftergift innebär inte att oriktig uppgift inte skall anses föreligga utan att tillägg inte skall påföras trots den oriktiga uppgiften. Reglerna inverkar således inte på bedömningen av rekvisitet oriktig uppgift. I denna fråga hänvisas i övrigt till avsnittet 2.3.3. Här skall dock påpekas, att en underlåtenhet att lämna uppgift, som till sin natur är sådan, att den inte har påverkat taxerad inkomst eller behållen förmögenhet, inte kan grunda skattetillägg enligt denna paragraf (jfr 12 §).

12 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.5

Paragrafens innehåll är helt nytt. Den avser skattetillägg vid underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldighet i fall då underlåtenheten inte har påverkat storleken av taxerad inkomst eller behållen förmögenhet. De uppgifter som avses är de som lämnas under rubriken "XII Särskilda uppgifter för beräkning av förvärvsavdrag, grundavdrag m. m." i deklarationsblanketten. Sådana uppgifter påverkar allmänt sett endast grundavdragets storlek eller debiteringen. I vissa fall berör de dock rätten till förvärvsavdrag eller avdrag för periodiskt understöd. Är så fallet kan underlåtenheten utgöra grund för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift.

I *första stycket* anges villkoren för påföring av tillägget. Det förutsätts enligt första meningen, *att* en skattskyldig har underlåtit att fullgöra i lag föreskriven skyldighet att lämna uppgift till ledning för sin taxering, *att* detta har kunnat medföra att skatt debiterats med för lågt belopp samt *att* underlåtenheten inte är sådan som kan grunda skattetillägg enligt 11 §.

I första styckets andra mening begränsas tillämpligheten av skattetillägg av detta slag. Det sägs att tillägg inte skall påföras om det förhållande som uppgiften skulle avse, har framgått av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. I detta material innefattas inte meddelande från annan TN. Den gjorda begränsningen knyter an till 116 a § tredje stycket TL, som avser fall där avgiftsberäkning skall ske efter 20 % bl. a. när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättats med ledning av visst kontrollmaterial. I det angivna lagrummet föreskrivs att i fråga om annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående året tillämpas den lägre procentsatsen endast om materialet varit tillgängligt för TN före utgången av taxeringsperioden. Den nu föreslagna lagtexten saknar detta villkor, vilket bl. a. hänger samman med utformningen av 25 § första stycket i detta lagförslag, där det sist angivna villkoret för tillämpning av lägre procentsatser inte återfinns.

Förutsättningarna i första stycket andra meningen skall således fattas abstrakt, dvs. villkoret gäller oavsett om den vid taxering normalt föreliggande handlingen faktiskt har varit tillgänglig vid taxeringsbeslutet (jfr denna fråga beträffande taxeringsavi i prop. 1977/78:136 s. 196). Däremot fordras att handlingen faktiskt innehåller upplysning om det förhållande som uppgiften skulle avse. Det räcker alltså för att villkoret skall vara uppfyllt att handlingen

skall innehålla eller vanligen innehåller sådan upplysning när den faktiskt inte upptagits i handlingen.

Beträffande frågan vad som avses med "vid taxering normalt tillgänglig handling" hänvisas till prop. 1977/78:136 s. 150 f. och s. 196.

Paragrafens *andra stycke* innehåller en bestämmelse om hur tilläggsunderlaget skall beräknas.

9.1.5 *Skattetillägg vid skönsberäkning*

13 §

Paragrafen motsvarar närmast 116 b § TL. Den avser skattetillägg vid skönsberäkning, dvs. – enligt den föreslagna lydelsen av 21 § första stycket TL – vid skönsmässig uppskattning av inkomst eller skattepliktig förmögenhet i det fall då självdeklaration från den skattskyldige föreligger.

Ändringarna i paragrafen är delvis motiverade av den föreslagna ändringen av 21 § första stycket TL och 2 §.

Utbytet av ordet "påföra" mot "debitera" är avsett att förtydliga lagtexten och göra en klar åtskillnad mellan beslutet om skattetillägg och debitering av tillägget.

Andra meningen i andra stycket i 116 b § TL, som i fråga om beräkning av skattetillägg vid skönsmässig uppskattning hänvisar till 116 a § andra stycket TL, saknar motsvarighet i den föreslagna paragrafen. Bestämmelser av motsvarande innehåll finns i 47 § lagförslaget. Någon ändring i sak i nu förevarande avseende föreligger inte.

I 116 b § TL fjärde meningen föreskrivs att skattetillägg skall utgå enligt bestämmelserna i 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift. Motsvarande har inte ansetts erforderligt i den föreslagna paragrafen. Det framgår nämligen av *andra stycket* jämfört med den föreslagna 21 § första stycket TL att skattetillägg vid skönsberäkning skall beräknas med hänsyn endast till den skönsmässiga höjningen. Den skatt som skulle ha debiterats om skönsberäkningen inte beslutats omfattar därför inte rättelse av en oriktig uppgift eller avdrag som vägrats den skattskyldige på grund av bristande bevisning. I dessa fall tillämpas de regler som gäller även när skönsberäkning inte företagits, såsom 10, 11 eller 12 §, bestämmelserna om undantag eller eftergift av avgiftssanktion.

9.1.6 *Skattetillägg vid skönstaxering*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.5 och 3.3.6

14 §

Paragrafen motsvarar närmast 116 c § TL. Den avser skattetillägg vid skönstaxering, dvs. – enligt den föreslagna lydelsen av 21 § andra stycket TL – vid skönsmässig uppskattning av inkomst eller förmögenhet i det fall då självdeklaration från den skattskyldige inte har kommit in.

Vissa ändringar i paragrafens första mening som föreslås är redaktionellt betingade och bl. a. motiverade av de föreslagna begreppsbestämningarna i 21 § andra stycket TL och 2 §. Ordet "påföra" har ersatts med "debitera"

av samma skäl som har angetts för motsvarande ändring i specialmotiveringen till 13 §. Även i fråga om utmönstringen av den tredje meningen i 116 c § TL och den föreslagna ändringen i paragrafens andra stycke hänvisas till kommentaren till motsvarande ändringar i 13 §.

Vid skönstaxering som grundas på inkommen inte undertecknad deklarationshandling kan fråga uppkomma om den skattskyldige överhuvud taget skall ha anses lämnat någon uppgift i deklarationshandlingen. Detta spörsmål bör bedömas genom analog tillämpning av förslaget 5 § andra stycket, dvs. att handlingen skall anses innefatta meddelande från den skattskyldige endast om den innehåller beloppsmässig upplysning till ledning för taxeringen.

Andra stycket innefattar den ändringen i sak av gällande rätt, att endast sådana skriftliga uppgifter som den skattskyldige har lämnat till ledning för TN:s beslut obligatoriskt räknas honom tillgodo vid beräkning av det sanktionsgrundande beloppet. Huruvida så skall ske även när det gäller uppgifter som har lämnats till skattedomstol blir beroende av om uppgiften kan anses ha lämnats frivilligt (jfr. 16 och 19 §§).

15 §

Paragrafen, som motsvarar 116 d § TL, anger förutsättningarna för att undanröja och sätta ned skattetillägg som har påförts vid skönstaxering.

En genomgående ändring föreslås i förhållande till gällande rätt, nämligen att undanröjandet eller nedsättningen skall avse endast sådant skattetillägg vid skönstaxering som har påförts av TN.

I *första stycket,* som i sak avviker från gällande 116 d § första stycket endast i ett avseende utöver det nyssnämnda, anges förutsättningarna för att undanröja skattetillägg. Undanröjande kan inte ske i fall som avses i tredje stycket, dvs. om tillägget grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision.

Rätten att få skattetillägg vid skönstaxering nedsatt tillkommer f. n. endast skattskyldig som är fysisk person (116 d § andra stycket). Som framgår av *andra stycket* avser denna begränsning enligt den föreslagna lagtexten endast aktiebolag.

Nedsättning av påfört tillägg kan f. n. ske om deklaration kommit in före utgången av året efter det då beslut om skattetillägg meddelades. Nedsättning medges också när den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått del av skattsedel eller annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek inom nyss angiven tid och deklaration har kommit in inom två månader från det han fick sådan kännedom.

Dessa regler har förenklats, vilket delvis beror på att endast TN:s beslut om skattetillägg vid skönstaxering skall sättas ned.

För att nedsättning skall ske fordras att deklaration som har kommit in efter utgången av den tid som anges i första stycket dock har kommit in före den 1 juli året efter taxeringsåret.

Tillägget skall sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts i stället f. n. 10 %. Nedsättningsregeln har utformats med hänsyn till att uttagsprocenten inte är på förhand bestämd. Eftersom normal uttagsprocent för skattetillägg vid skönstaxering föreslås vara 50, sker nedsättning i dessa fall till 10 % av tilläggsunderlaget, vilket är den

lägsta procentsats som gäller för skattetillägg. Inte heller andra stycket gäller i fall som avses i tredje stycket.

Tredje stycket saknar motsvarighet i gällande rätt. Det avser fall där beslut om skattetillägg enligt första stycket helt eller delvis har grundats på uppgifter som har kommit fram vid revision och deklarationen kommer in därefter men inom tid som anges i första och andra stycket. I sådant fall skall tillägget sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Vid normal uttagsprocent för skattetillägg av detta slag uppgår det nedsatta tillägget till 30 % av tilläggsunderlaget.

Följande exempel, som har motsvarande tillämpning i fall enligt andra stycket, kan illustrera hur bestämmelsen i tredje stycket skall tillämpas. TN har skönstaxerat en skattskyldig tll 80 000 kr., varav 10 000 kr. grundar sig på en skriftlig uppgift från honom, 20 000 kr. på en kontrolluppgift och 50 000 kr. på uppgifter som har kommit fram vid revision. Det sanktionsgrundande beloppet är 70 000 kr. och uttagsprocenten 50. Därefter lämnar den skattskyldige, inom tid som anges i andra stycket, en självdeklaration som upptar 90 000 kr. Skattetillägget sätts då ner till 60 % av det redan bestämda tilläggsunderlaget. Om deklarationen upptar endast 50 000 kr. och beloppet godtas av LR reduceras det sanktionsgrundande beloppet till 50 000 kr., tillägget beräknas efter skatten på detta belopp och uttagsprocenten blir 30. Om däremot LR godtar en nedsättning av taxeringen till endast 70 000 kr. utgör det sanktionsgrundande beloppet också 70 000 kr. Den skattskyldige riskerar också att påföras skattetillägg för oriktig uppgift om 20 000 kr.

9.1.7 *Skattetillägg i särskilda fall*

16 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.7

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt. I dess *första stycke* föreskrivs att skattetillägg skall påföras skattskyldig, som har skönstaxerats eller inte åsatts taxering av TN när skattedomstol höjer eller påför taxering, även om deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige har kommit in när domstolen fattar sitt beslut och taxeringsbeslut till viss del kan grundas på meddelandet. I den situationen kan f. n. skattetillägg påföras endast om taxeringen höjs utöver vad meddelandet utvisar.

Skattetillägg av nu förevarande slag avser den del av höjningen som oberoende av meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av tillgängligt eller infordrat kontrollmaterial när meddelandet kom in. I fråga om uppgifter som kommit fram vid revision är det tillräckligt för att kunna tillämpa paragrafen att revisionen har beslutats innan meddelandet kom in. Har denna kommit in innan myndigheten har vidtagit någon av dessa åtgärder kan nu avsett skattetillägg inte påföras, alltså inte ens i det fallet att meddelandet lämnats därför att den skattskyldige fått vetskap om att åtgärden planerats.

Med uttrycket "vederbörande myndighet" i första stycket bör förstås den myndighet som har att vidta åtgärder avseende skatt, taxering eller arbets-

givaravgift i allmänhet, oavsett om myndigheten har att hos skattedomstol framställa yrkande om den skattskyldiges taxering. Det fordras endast att myndigheten har varit behörig att infordra uppgiften. Beträffande innebörden av "revision" hänvisas till 2 §.

Enligt första stycket andra meningen gäller bestämmelserna även när skattedomstol åsätter taxering för skattskyldig som TN inte har taxerat. I den praktiska tillämpningen föreligger detta fall endast när den skattskyldige inte har tagits upp i taxeringslängd. Om däremot skattskyldig, som tagits upp i längden, inte har lämnat deklaration och längden inte anger något belopp för honom, torde anses att "skönstaxering till 0 kr." föreligger.

Sista meningen i första stycket föreskriver undantag från de förut angivna reglerna i det fall den för låga eller uteblivna taxeringen inte beror på den skattskyldiges försummelse. De fall som härigenom tas undan är t. ex. sådana där TN genom fel eller förbiseende av befintligt deklarationsmaterial har bestämt skönstaxeringen till för lågt belopp. När LR i sådant fall rättar TN:s beslut gäller alltså inte paragrafens bestämmelser.

Av första stycket framgår, att det sanktionsgrundande beloppet för skattetillägget i fråga är begränsat till den del av höjningen resp. åsatta taxeringen som har kunnat göras med ledning av de nämnda uppgifterna. Om TN har skönstaxerat en person till 50 000 kr. och LR höjer taxeringen till 100 000 kr. i enlighet med uppgifterna i inkommen deklaration och det nu avsedda kontrollmaterialet ger stöd för en höjning med endast 20 000 kr. är också det sanktionsgrundande beloppet begränsat till 20 000 kr.; någon bestämmelse som generellt kan grunda skattetillägg för överskjutande 30 000 kr. i det angivna fallet av skönstaxering finns inte i lagförslaget (jfr. dock förslagets 44 §).

Även i ett fall av motsatt läge, dvs. när den skattskyldige, sedan TN bestämt skönstaxeringen till 50 000 kr., lämnar en deklaration med uppgivet belopp om 70 000 kr. medan tillgängliga uppgifter ger stöd för att bestämma taxeringen till 100 000 kr. blir det sanktionsgrundande beloppet enligt första stycket (70 000 – 50 000 =) 20 000 kr. För överskjutande 30 000 kr. (100 000 – 70 000) kan skattetillägg ev. påföras på grund av oriktig uppgift.

I *andra stycket* regleras hur tilläggsunderlaget skall beräknas. Detta är den skatt som hade kunnat debiteras på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den skatt som har debiterats med stöd av TN:s beslut. Bestämmelsen, som avviker från beskrivningen av tilläggsunderlaget vid debitering av skattetillägg av annat slag, betingas av de särskilda villkoren som gäller för påföring av det nu avsedda tillägget. Tilläggsunderlaget för skattskyldiga med progressiv skatt begränsas genom bestämmelsen på visst sätt. I de nyssnämnda fallen utgör sålunda underlaget skillnaden mellan skatten på 70 000 kr. och skatten på 50 000 kr., vilket förutsätter en debitering på grundval av två fiktiva taxeringar.

Bestämmelsen i *tredje stycket* föranleds av vissa situationer som kan uppstå, t. ex. att TN:s för låga skönstaxering rättas till genom eftertaxering, ett fall som inte omfattas av innehållet i 4 §. Att tredje stycket är tillämpligt även vid efterbeskattning av visst slag framgår däremot av 4 §.

Det förtjänar att påpekas att fall som efter ordalagen i 16 § omfattas av dess bestämmelser under viss förutsättning inte kommer att medföra skattetillägg, nämligen när deklarationen kan anses ha lämnats frivilligt (jfr. 19 §).

17 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.7

Innehållet i paragrafen är nytt. Den avser det fallet att realisationsvinst vid försäljning av fastighet har beräknats till högre belopp än den skattskyldige har uppgett och skattetillägg inte kan påföras därför att den skattskyldige har medgetts uppskov med beskattningen av vinsten.

Enligt *första stycket* skall skattetilläggsfrågan bedömas med hänsyn till de villkor som för motsvarande fall gäller för påföring av sådan sanktion. Tillägget kan alltså påföras vid såväl oriktig uppgift som vid de sannolikt ovanliga fallen av skönsberäkning eller skönstaxering av realisationsvinsten.

Av *andra stycket* framgår att tilläggsunderlaget för skattetillägg av detta slag skall beräknas på samma sätt som underlaget när uppskov inte har beviljats.

Uppskov med realisationsvinst kan förfalla varefter vinsten skall beskattas på vanligt sätt. Det särskilda förfarande för sådan åtgärd kallas efterbeskattning. Enligt *tredje stycket* skall skattetillägg av nu avsett slag undanröjas om realisationsvinsten blir föremål för efterbeskattning. Sanktionsfrågan blir då att bedöma enligt de regler i lagen som gäller för vanliga fall (jfr. 4 §).

9.1.8 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.16

18 §

Som framgår av rubriken innehåller paragrafen bestämmelser om undantag från påföring av avgiftssanktion, dvs. att sanktion inte skall påföras trots att villkoren för sådan påföring i och för sig är uppfyllda. Detta innebär bl. a. att bestämmelserna inte påverkar innebörden av termen "oriktig uppgift" så som utredningen har bestämt den i avsnittet 2.2.3.

Bestämmelserna har ett vidare användningsområde än bestämmelserna i 116 f § första och andra styckena TL. Dessa tar sikte på felräkning eller misskrivning i deklarationsmaterial, yrkande om avdrag och värdering av naturaförmån eller tillgång medan förslaget avser även fall av oriktig uppgift på inkomstsidan och underlåtenhet att lämna uppgift som avses i 12 §.

De undantag som avses i *första stycket* rör annat än värde av naturaförmån. De tar sikte på tre olika situationer som dock har det gemensamt att oriktigheten skall framstå som uppenbar, dvs. utan att förfrågan behöver göras hos den skattskyldige (jfr. prop. 1971:10 s. 269).

Alla de fall som avses i detta stycke rör oriktig uppgift i skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Det *första fallet* avser oriktig uppgift som beror på felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta. Bestämmelsen stämmer överens med gällande rätt och innebär bl. a. att felräkningen eller misskrivningen skall kunna konstateras utan att uppgiften jämförs med uppgift i annan än nu avsedd handling än som avses i lagtexten. Förslaget innebär vissa preciseringar jämfört med gällande bestämmelse. Ordet "deklaration" har bytts ut mot

"skriftligt meddelande"; ändringen torde motsvara praxis. En annan nyhet i ordalydelsen är den att felräkningen eller misskrivningen anges skola framgå av meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta. Formuleringen är tekniskt betingad av att de uppgifter som visar att felräkning eller misskrivning föreligger kan vara en annan än den där felräkningen eller misskrivningen har gjorts. Denna handling måste ha lämnats *i anslutning till* det skriftliga meddelandet, dvs. i princip samtidigt med detta; lämnas handlingen senare uppkommer frågan om frivillig rättelse enligt 19 §.

Det *andra fallet* avser undantag när s. k. oriktigt yrkande föreligger. Tillägg påförs inte om den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt taxeringsbeslut trots den oriktiga uppgiften.

Det *tredje fallet* däremot saknar motsvarighet i gällande lag, men torde ha viss tillämpning i praxis. Bestämmelsen avser den situationen att det av annan orsak än upplysning i sak uppenbarligen framgår att den oriktiga uppgiften inte kan godtas. I den allmänna motiveringen har angetts att den föreslagna bestämmelsen skall tillämpas t. ex. när en skattskyldig har yrkat avdrag för underskott i förvärvskälla med underskott. Självfallet kan här inte bli tal om att medge någon del av underskottsavdraget såvida inte den skattskyldige kommer in med uppgifter om den förvärvskälla som underskottet avser. Oriktigheten kan också framstå som uppenbar på grund av notoriska fakta. T. ex. kan skattskyldig, som yrkat avdrag för kostnaden för resor till och från arbetsplatsen, ha beräknat avdragets storlek felaktigt genom att utgå från att avståndet är 20 mil i stället för rätteligen 2 mil. Vid granskning bör det i ett sådant fall vara uppenbart att det belopp som avdraget avser är oriktigt, om bostadens och arbetsplatsens belägenhet är korrekt angivna.

Slutligen innehåller första stycket den regeln att de föregående bestämmelserna gäller även i fråga om skattetillägg enligt 12 §, alltså vid underlåten kryssmarkering.

Paragrafens *andra stycke,* som motsvarar viss del av 116 f § andra stycket, avser oriktig uppgift beträffande värde av naturaförmån eller tillgång. Bestämmelsen motsvarar i sak gällande rätt.

Tillägget av orden "den skattskyldige med hänsyn till det verkliga värdet av förmånen eller tillgången uppenbarligen måste anses ha beskrivit den på ett oriktigt sätt" är avsett att vara ett adekvat uttryck för ett uttalande i förarbetena till den gällande bestämmelsen på detta området (prop. 1971:10 s. 269).

Tredje stycket innehåller en ny bestämmelse, föranledd av förslaget om vissa ändringar i KL och TL (se avsnittet 3.4.5). Bestämmelsen är så utformad att skattetillägg inte påförs även om en faktiskt oriktig uppgift har konstaterats föreligga. Den omständigheten att uppgiften enligt 20 a § KL inte kommit in tar så att säga över det faktum att oriktig uppgift har lämnats.

19 §

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 116 f § tredje stycket TL. I den föreskrivs att skattetillägg inte skall påföras om den skattskyldige frivilligt

har rättat oriktig uppgift eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan debiteras honom med ledning av uppgiften.

I sak föreslås ett tillägg av orden "eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan debiteras honom med ledning av uppgiften".

F. n. kan frivillig rättelse förekomma endast i fråga om oriktig uppgift. Den nu gällande bestämmelsen kan således inte tillämpas i fall, när rättelsen inte avser skriftlig uppgift, alltså när skönstaxeringen blivit för låg eller felaktigheten beror på underlåten kryssmarkering. Det föreslagna tillägget gör att frivillig åtgärd även i dessa fall medför att skattetillägg skall påföras. Följden av bestämmelsen blir bl. a. den att skattetillägg enligt 16 § inte kan påföras om den skattskyldige har lämnat deklarationen utan att han känt till de åtgärder som enligt paragrafen hade kunnat medföra höjning av taxeringen även om deklarationen inte lämnats. Det ankommer på den skattskyldige att visa eller göra sannolikt att han vidtagit åtgärden frivilligt.

Det bör understrykas att de upplysningar eller uppgifter, som den skattskyldige meddelar beskattningsmyndigheten, för att frivillighet i lagens mening skall anses föreligga måste vara så pass fullständiga att myndigheten med ledning av dessa kan beräkna storleken av den skatt som på grund av hans tidigare meddelande eller uteblivna meddelande har blivit felaktig. Det bör dock vara tillräckligt att den skattskyldige i väsentliga delar har lämnat tillräcklig information. Frivillighet får anses vara för handen även om den lämnad uppgiften vid närmare granskning måste korrigeras. Det kan också i ett sådant läge bli fråga om att från skattetillägg undanta endast en del av det belopp som tidigare har hållits undan från beskattning.I fråga om rättstillämpningen beträffande frivillig rättelse hänvisas till avsnittet 2 i bilagan.

20 §

Paragrafen motsvarar 116 i § första stycket TL. I den föreskrives att sedan den skattskyldige har avlidit beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte får fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.

De föreslagna ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten. De torde inte innebära någon ändring i sak.

Utbytet av orden "Särskild avgift får icke påföras" mot "Beslut om påföring eller höjning av särskild avgift får inte fattas" föreslås för att i lagtext ge ett klarare uttryck åt ett uttalande av departementschefen i prop. 1977/78:136, att enligt den nu förevarande bestämmelsen beslut om särskild avgift inte får fattas efter det att den skattskyldige har avlidit.

Orden "med anledning av hans felaktighet eller försummelse" gör det klart att bestämmelsen är tillämplig endast i fråga om felaktighet eller försummelse som kan lastas den avlidne. Frågan om avgiftssanktion vid förfarande eller underlåtenhet av företrädare för dödsbo får bedömas med ledning av eljest gällande bestämmelser.

Bestämmelsen bör tolkas så att påföring eller höjning inte får ske efter dödsfallet ens när sådant beslut skulle innebära att tidigare beslut fastställdes. Om TN har påfört sanktion, som LR därefter har undanröjt, bör alltså KR efter dödsfallet inte åter få besluta om påföring av sanktionen.

9.1.9 *Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall*

21 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.9

I paragrafen regleras hur tilläggsunderlaget i allmänhet skall beräknas i kvittningssituationer vid beräkning av nettointäkt i förvärvskälla. Bestämmelsen om beräkning av underlaget i vissa speciella fall, där kvittningsläge kan anses föreligga, finns i 22 §.

I *första meningen* anges principen för hur skattetillägg skall beräknas vid höjning av nettointäkt. Enligt denna får det sanktionsgrundande beloppet inte bestämmas till mer än skillnaden mellan den fastställda nettointäkten och den nettointäkt som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Det får förutsättas att rättelse av felräkning och dylikt, såsom schablonavdrag, sparavdrag och extra avdrag i förvärvskällan annan fastighet, i lämnade uppgifter har skett innan denna skillnad beräknas. Bestämmelsen har framför allt betydelse när belopp till den skattskyldiges såväl nackdel som fördel kommer fram vid taxeringsrevision. Endast om pluspost föreligger efter kvittning mellan dessa belopp finns grund för höjning.

Tillämpning av *andra meningen* förutsätter en kvittningssituation. Den skattskyldige skall ha angett nettointäkt av förvärvskälla till för lågt belopp; därvid skall hänsyn tas också till yrkanden om nedsättning som han har framställts innan en kvittningssituation föreligger. Medges detta yrkande skall den nettointäkt som föreligger därefter anses vara den nettointäkt som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Höjning av denna nettointäkt skall ha beslutats eller ifrågasatts. Med anledning därav skall den skattskyldige ha invänt att visst belopp skall räknas av från höjningen.

Det sanktionsgrundande beloppet beräknas till skillnaden mellan den vid taxeringen bestämda nettointäkten och den nettointäkt, som förvärvskällan skulle ha utvisat om höjningen inte hade beslutats, varvid den sistnämnda nettointäkten skall bestämmas utan att den reduceras med det medgivna kvittningsbeloppet.

Exempel I. En skattskyldig anger nettointäkt till 60 000 kr. Höjning sker med 10 000 kr. till 70 000 kr. Den skattskyldige invänder att han glömt att yrka avdrag med 15 000 kr. Detta avdrag medges. Nettointäkten blir därför 55 000 kr. Skattetillägg påförs inte eftersom kvittningsbeloppet inte får påverka storleken av den från början uppgivna nettointäkten och denna var högre än den taxerade.

Exempel II. En skattskyldig anger nettointäkt till 55 000 kr. Felräkning med 5 000 kr. till hans nackdel konstateras med ledning av deklarationen. Han har inte dragit av egenavgifter med 2 000 kr. Nettointäkten före höjningen är således (55 000 – 5 000 – 2 000 =) 48 000 kr. Höjning föreslås med 20 000 kr. till 68 000 kr. Den skattskyldige yrkar med anledning av den ifrågasatta höjningen kvittningsvis ytterligare avdrag med 10 000 kr., vilket medges, och det sanktionsgrundande beloppet beräknas på skatteskillnaden mellan nettointäkterna 58 000 kr. och 48 000 kr. Enligt den ordning som gällde före reformen 1978 hade skattetillägget vid oäkta kvittning bestämts med hänsyn till skillnaden mellan 58 000 kr. och (48 000 – 10 000) = 38 000 kr., alltså med hela höjningsbeloppet. Kvittningen hade då påverkat endast skatteprogressionen.

22 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.10

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs, att i det fall skattskyldig, som påförs skattetillägg, har medgetts avdrag på grund av yrkande som han kunnat förfoga över, tilläggsunderlaget skall bestämmas utan att hänsyn tas till att avdraget har medgetts, om nämligen avdraget har yrkats sedan den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om att den taxeringsåtgärd som föranlett skattetillägget har beslutats eller ifrågasatts. Exempel på sådana avdragsyrkanden ges i paragrafen.

Bestämmelserna i paragrafen tar sikte på den situationen då avdrag av nu angivet slag utnyttjas för att eliminera effekten av ett skattetillägg. De innebär ett avsteg från principen i 21 §.

De exempel som anges är avdrag enligt lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst eller annan förlust som medför rätt till avdrag vid taxeringen, avdrag för kostnad som har uppkommit tidigare beskattningsår och som får förskjutas, investeringsavdrag m. m. samt avdrag på grund av bokslutsdispositioner och liknande.

Med kostnad eller underskott enligt andra punkten avses f. n. pensionsförsäkringspremie enligt 46 § 2 mom. första stycket p. 6 KL, avdrag för underskott i rederi- eller luftfartsrörelse enligt 46 § tredje stycket KL och avdrag för realisationsförlust som kan förskjutas enligt anvisningarna till 36 § fjärde stycket KL.

De avdrag på grund av bokslutsdisposition som kan komma ifråga i detta sammanhang är värdeminskningsavdrag avseende inventarier, lagernedskrivning och avsättning till resultatutjämningsfond.

Som nämnts är bestämmelsen tillämplig endast om avdraget har yrkats efter det att den skattskyldige kan antas ha fått kännedom om att den taxeringsåtgärd som föranlett skattetillägget har beslutats eller ifrågasatts. Rekvisitet har utformats med hänsyn till att den skattskyldige har intresse av att hans avdragsyrkande inte har föranletts av befarad höjning av taxeringen. Denna fråga får prövas efter samma bedömningsgrunder som motsvarande fråga vid tillämpningen av bestämmelserna om frivillig rättelse.

Är de nu angivna förutsättningarna uppfyllda skall tilläggsunderlaget bestämmas utan hänsyn till att avdraget har medgetts vid taxeringen.

Den situationen kan emellertid förekomma att avdraget i fråga på grund av bestämmelse som direkt reglerar avdragsrätten inte kan medges vid taxering senare år än det ifrågavarande. Taxeringsåret kan t. ex. vara det sista då förlustavdrag får medges. I sådant fall är den skattskyldige i den situation som avses i 21 § och hinder för dess tillämpning bör då inte föreligga. En bestämmelse om detta har tagits in i andra stycket.

Enligt ett annat förslag av utredningen skall fråga om skattetillägg inte få påverka rätten till ändring i bokslut (se avsnitt 3.4.3).

9.1.10 *Uttagsprocent*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.1 och 3.3.11

23 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om uttagsprocent. I paragrafen föreskrivs att skattetillägg skall tas ut, om inte annat framgår av 24–28 §§, efter 30 % av tilläggsunderlaget utom i fall av skönstaxering, då uttagsprocenten är 50.

24 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I den anges i två punkter de fall då skattetillägg skall tas ut efter 10 % av tilläggsunderlaget.

Den *första punkten* avser fall då intäkt av tjänst har tagits upp till för lågt belopp av den skattskyldige. Förutsätningarna för att skattetillägg i sådant fall skall tas ut efter endast 10 % är att den skattskyldige har angett utbetalarens namn och att felaktigheten har rättats eller hade kunnat rättas på grund av kontrolluppgift beträffande intäkten i fråga.

Bestämmelsen tar således sikte endast på felaktigheter i intäktsredovisningen i inkomstslaget tjänst. Oriktigheten kan avse vilken typ av ersättning som helst som skall tas upp som intäkt i detta inkomstslag.

Den skattskyldiges oriktiga uppgift skall bestå i att han har tagit upp belopp som nu avses med för lågt belopp. Har han helt utelämnat sådan intäkt skall tillägget utgå enligt 25 §.

Det fordras att den skattskyldige har uppgett namnet på den som har betalat ut ersättningen till honom. Namnet på utbetalaren skall vara så tydligt angivet i meddelandet från den skattskyldige att det med ledning av detta skall vara möjligt att göra förfrågan hos utbetalaren för att kontrollera intäktens storlek.

Vidare krävs att felaktigheten har rättats eller hade kunnat rättas på grund av till vederbörande myndighet inkommen kontrolluppgift beträffande intäkten i fråga. Att intäkten har tagits upp till för lågt belopp skall klart framgå av kontrolluppgiften. Det räcker således inte med att man på grund av denna kan misstänka att så är fallet. Däremot fordras inte – såsom f. n. – är fallet – att kontrolluppgiften är tillgänglig för TN före taxeringsperiodens slut.

Andra punkten avser fall då den skattskyldige har hänfört inkomst- eller avdragsbelopp till fel beskattningsår. Förutsättningen för att skattetillägg i sådant fall skall tas ut efter 10 % är att beloppet rätteligen borde ha hänförts till närmast föregående eller efterföljande beskattningsår. I det förstnämnda fallet krävs i fråga om inkomstbelopp dessutom att det har redovisats eller med hänsyn till föreliggande omständigheter måste antas komma att redovisas för det närmast efterföljande beskattningsåret.

Bestämmelserna avser således s. k. periodiseringsfel. Till denna kategori hör givetvis inte fall där samma avdrag yrkas två beskattningsår eller där omständigheterna inte ger stöd för att utelämnad intäkt kommer att redovisas påföljande beskattningsår.

Periodiseringsfel innefattar inte bara fel i fråga om rätt beskattningsår vid redovisning av inkomst eller avdrag utan i en vidare bemärkelse över fel som uppstår vid värdering av pågående arbeten, kundfordringar m. fl. tillgångsposter samt vid beräkning av semesterersättningar, garantiavsätt-

ningar, pensionsavsättningar m. fl. skuldposter ävensom interimistiska tillgångs- och skuldposter.

Bestämmelsen är tillämplig endast vid felaktig periodisering från ett beskattningsår till det närmast föregående eller efterföljande.

Frågan huruvida utelämnat inkomstbelopp ett beskattningsår måste antas komma att redovisas det efterföljande beskattningsåret skall avgöras med hänsyn till de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Det ligger i sakens natur att denna bedömning i många fall måste grunda sig på yttre, objektivt konstaterbara fakta, såsom tillförlitligheten av den skattskyldiges bokföring och övriga omständigheter i det enskilda fallet.

Flertalet periodiseringsfel uppstår sannolikt i redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Sådana felaktigheter kan vanligen upptäckas endast vid taxeringsrevision. Ett i sig tillräckligt indicium för antagandet att en utelämnad intäktspost kommer att redovisas för det efterföljande beskattningsåret föreligger självfallet när beloppet redan är bokfört i räkenskaperna för det sistnämnda året. En annan viktig hållpunkt är det skick den skattskyldiges bokföring befinner sig i. Särskild vikt bör därvid fästas vid den omständigheten huruvida de rutiner som tillämpas vid bokföringen utgör en rimlig garanti för en korrekt redovisning. Kan man på grund av dessa och omständigheter av liknande slag sluta sig till att den skattskyldige intar en seriös hållning till sin uppgiftsskyldighet vid taxeringen är detta tillräckligt för antagandet att ett utelämnat inkomstbelopp skulle komma att redovisas på sätt lagtexten anger.

Vid periodiseringsfel av skattskyldig som har att redovisa enligt kontantprincipen bör vad som kommer fram vid skriftväxlingen med honom oftast ge tillräckligt underlag för bedömningen. Den skattskyldige måste kunna ge någon rimlig förklaring för sin försummelse, t. ex. att det är fråga om förskottsbetalning för arbete som skall utföras det nästpåföljande beskattningsåret och att han därför trott att beloppet skall uppges vid taxeringen för detta senare år.

Avdragsyrkande för räntor som inte har förfallit till betalning under beskattningsåret är inte ovanligt. Det förekommer i sådant fall att yrkandet avser endast den del av räntan som har upplupit under nämnda år. Sådana fall bör i allmänhet hänföras under denna paragraf om inte eftergift medges.

I *tredje punkten* slutligen föreskrivs att skattetillägg enligt 17 § – när uppskov med beskattning av realisationsvinst medges – utgår med 10 % av tilläggsunderlaget.

25 §

Paragrafen motsvarar 116 a § tredje stycket TL. Den avser de fall då skattetillägg vid oriktig uppgift skall tas ut efter 15 % av tilläggsunderlaget. Förutsättningen härför är att uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst närmare angivet kontrollmaterial.

Vissa av de föreslagna ändringarna är redaktionellt betingade och delvis motiverade av bestämningen av begreppet tilläggsunderlag och av att paragrafen har brutits ut ur TL och förts in i en särskild lag.

I sak föreligger den ändringen i förhållande till motsvarande gällande

bestämmelser att den lägre procentsatsen skall gälla för allt kontrollmaterial även om det inte förelegat hos TN.

26 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, ger möjlighet till nedsättning av skattetillägg till hälften då mildrande omständigheter föreligger med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Bestämmelsen avser endast fall där uttagsprocenten enligt 23 § är 30 eller 50, dvs. den omfattar inte fall enligt 15 § tredje stycket och inte heller de fall där skattetillägg skall utgå med 30 eller 50 % på grund av höjning av uttagsprocent.

Vad angår nedsättning från 30 till 15 % hänvisas till allmänmotiveringen. Nedsättning av uttagsprocenten vid skönstaxering kan bli aktuell t. ex. när den skattskyldige praktiskt taget har varit förhindrad att komma in med deklarationen inom tidsrymden för undanröjande eller nedsättning eller när i visst fall skönstaxeringen har blivit åsatt till rätt belopp med stöd av kontrolluppgifter. Förutsättningen är dock att deklaration har kommit in.

27 §

Paragrafen, vars innehåll är nytt, reglerar när skattetillägg skall beräknas efter högre uttagsprocent än den normalt gällande. Behörighet att fatta sådant beslut tillkommer inte TN (31 §). Skatterätt är första instans i fråga om sådant beslut.

Annars gällande uttagsprocent skall enligt första meningen höjas och utgå efter 30, 50 eller 80 %, om omständigheterna med beaktande av felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. Riktlinjer för vad som avses med försvårande omständigheter ges i andra meningen. Hänsyn skall tas till bl. a. om uppgiftsskyldigheten vid taxeringen eller taxering tidigare år åsidosatts i väsentligt hänseende, om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp, om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift eller om skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende.

Beslut om högre uttagsprocent bör grundas på en samlad bedömning av de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Försvårande omständigheter skall vägas mot mildrande. Först om de förra väsentligt överväger aktualiseras tillämpning av paragrafen.

Bedömningen av huruvida omständigheterna är försvårande skall ske med beaktande av felaktighetens eller försummelsens art.

För vissa typer av fall har föreslagits bestämmelser om lägre uttagsprocent än 30. När skattskyldig har tagit upp intäkt av tjänst till för lågt belopp och angett utbetalarens namn samt vid periodiseringsfel är uttagsprocenten 10. Skattetillägg skall utgå med 15 % i det fall felaktighet har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som regelmässigt föreligger vid taxeringen.

Föreskrifterna om lägre uttagsprocent betingas i huvudsak av att dessa generellt sett har ansetts vara av mindre allvarlig beskaffenhet av det skälet

att risken för att felaktighet skall undgå upptäckt är obetydligt eller att effekten endast kunnat bli en förskjutning av beskattningen till annat beskattningsår. Högre uttagsprocent bör i dessa fall beslutas endast om de föreliggande omständigheterna är så graverande att dessa väger tyngre än de skäl som har motiverat bestämmelsen om den lägre uttagsprocenten.

Uttagsprocenten vid periodiseringsfel bör med hänsyn till vad nu har sagts inte höjas enbart därför att tilläggsunderlaget avser betydande belopp. Att sådana fel kan avse stora belopp ligger i sakens natur. För beslut om högre uttagsprocent bör med hänsyn till felaktighetens art krävas att även andra försvårande omständigheter föreligger, t. ex. att till stöd för godtagande av den felaktiga periodiseringen har åberopats osann urkund, eller att felaktigheten om den godtagits skulle ha medfört påtagliga fördelar t. ex. genom lägre progression vid beskattningen eller kvittning av realisationsvinst mot realisationsförlust.

Motsvarande resonemang kan föras i fall som avses i 25 §. Beslut om höjning av uttagsprocenten för skattetillägg vid rättelse av helt utelämnad intäkt kan bli aktuellt t. ex. då arbetsgivaren har lämnat kontrolluppgift först sedan hans bokföring har blivit föremål för granskning eller han har fått reda på att han kan komma att utsättas för sådan granskning. Det kan i vissa sådana fall med skäl antas att arbetsgivaren och arbetstagaren har kommit överens om att undanhålla inkomstbeloppet.

Vid bedömning av svårhetsgraden när uppgiftsskyldigheten har åsidosatts vid taxeringen bör särskild vikt fästas vid den effekt där skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet hade kunnat medföra. Synnerligen försvårande är det om förfarandet eller underlåtenheten hade kunnat leda till att den skattskyldige över huvud taget inte upptagits i skattelängd (jfr NJA 1978 s. 452, där en skattskyldig, som hade anmält utflyttning ur riket och därför inte var upptagen i taxeringslängden, inte hade lämnat deklaration för inkomst). Av allvarlig beskaffenhet är också det fallet att en hel förvärvskälla utelämnats i en deklaration.

Beaktas skall också om uppgiftsskyldigheten tidigare har åsidosatts i väsentligt hänseende. I första hand avses sådana fall då skattskyldig vid ett års taxering har underlåtit att avge deklaration och påförts skattetillägg för detta och åsidosätter sin skyldighet att lämna deklaration även vid senare deklarationstillfälle. Detsamma gäller skattskyldig, som har åsatts taxering genom skönsberäkning, också senare taxeringsår brister i sin uppgiftsskyldighet så att skönsberäkning ånyo måste ske. Även lämnandet av oriktig uppgift bör vid upprepad överträdelse föranleda högre uttagsprocent. I princip krävs härför att felaktigheterna avser samma eller snarlik fråga.

Höjning av uttagsprocent i förevarande fall bör beaktas endast om det tidigare åsidosättandet ligger inom tiden för eftertaxering.

När flera grunder för skattetillägg föreligger bör med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet få avgöras om den högre uttagsprocenten skall tillämpas över hela linjen eller ej. En allmänt sett bristfällig bokföring bör dock i allmänhet vara skäl för att högre uttagsprocent tillämpas på samtliga iakttagna fel.

Om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp skall detta beaktas som en försvårande omständighet. Vid bedömningen av vad som skall anses vara betydande belopp får viss hänsyn tas till innebörden av detta uttryck

inom närliggande rättsområden.

Begreppet "betydande belopp" finns som ett objektivt rekvisit i gärningsbeskrivningen av brottet vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBL. Riksåklagaren har efter samråd med RSV rekommenderat åklagarmyndigheterna att anse betydande belopp föreligga när den skatt som har dragits undan eller kunnat dras undan uppgår till minst basbeloppet för det aktuella taxeringsåret, avjämnat till närmast högre tusental kr. I nuläget torde detta motsvara ett skattebelopp om 18 000 kr.

I 4 § SkBL ingår vidare begreppet "mycket betydande belopp" i gärningsbeskrivningen för brottet grovt skattebedrägeri. Avgöranden från HD ger vid handen att ett sådant belopp i vart fall bör anses föreligga om den undandragna skatten är av storleksordningen 80 000–100 000 kr.

Slutligen skall enligt 3 § SkBL uppsåtligt skattebrott som är att anse som ringa bedömas som skatteförseelse. Fast praxis beträffande denna förutsättning saknas. Riksåklagaren har emellertid enligt den tidigare nämnda rekommendationen uttalat att om den undandragna skatten understiger 3/4 av gällande basbelopp bör anses att endast skatteförseelse föreligger.

De nu redovisade beloppsgränserna talar för att åklagarmyndigheterna vid tolkningen av begreppet "betydande belopp" sannolikt därmed avser undandragen skatt om åtminstone 18 000 kr.

Med hänsyn till ändamålet med den nu förevarande paragrafen bör f. n. i allmänhet 10 000 kr. anses som betydande belopp. En anknytning till 3/4 av det basbelopp som gäller vid det ifrågavarande taxeringsårets ingång synes kunna vara en lämplig vägledning för rättstillämpning. Den valda lösningen stämmer också överens med motsvarande uttryck i förslaget till förlängning av eftertaxeringsfristen, som Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen har lagt fram i betänkandet Preskriptionshinder vid skattebrott (SOU 1980:04).

Den nu angivna beloppsgränsen gäller för taxeringsår. Avser den undandragna skatten flera taxeringsår bör således beloppsgränsen bedömas för varje taxeringsår särskilt.

Som antytts är den anvisade beloppsgränsen avsedd att fungera som en tumregel i den praktiska tillämpningen. Förhöjd uttagsprocent bör dock inte automatiskt tillämpas när beloppsgränsen har överskridits utan bör kunna underlåtas t. ex. i vissa fall när tilläggsunderlaget är relativt obetydligt i förhållande till den skattskyldiges sammanlagda skatt. I skönsberäknings- och skönstaxeringsfall kommer underlaget ofta att överstiga betydande belopp i nu avsedd bemärkelse. Enbart dessa förhållanden bör inte föranleda högre uttagsprocent såvida inte andra försvårande omständigheter föreligger.

Den omständigheten att skattskyldig har åberopat bevismedel med osant innehåll till stöd för en oriktig uppgift utgör enligt paragrafen en omständighet som skall beaktas i förevarande sammanhang.

Har skyldighet att föra eller bevara räkenskaper åsidosatts i väsentligt avseende skall även detta beaktas, vid bedömning av svårhetsgraden.

Denna grund för höjning av uttagsrocenten aktualiseras nästan uteslutande i revisionsfall. Det krävs att den skattskyldiges bokföring skall vara otillförlitlig i mer betydelsefulla avseenden. Han skall grovt ha åsidosatt sin skyldighet att föra och bevara räkenskaper. I första hand är den nu förevarande bestämmelsen avsedd att tillämpas i fall när bokföringen är

fingerad, när bokföring och verifikationer helt saknas eller uppvisar väsentliga brister som t. ex. att köp eller försäljning av vissa varor har hållits utanför räkenskaperna.

Bedömningen av svårhetsgraden av den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet bör relateras till huruvida en tillförlitlig skattekontroll har omintetgjorts helt eller i fråga om viss förvärvskälla eller visst sakförhållande.

Till vilken nivå uttagsprocenten bör höjas i det fall försvårande omständigheter föreligger får avgöras med hänsyn till nivån på den uttagsprocent som normalt skulle ha tillämpats och svårhetsgraden av den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet.

28 §

Innehållet i paragrafen är nytt. Den innehåller föreskrifter om att skattetillägg skall bestämmas till hälften av belopp som annars skulle ha påförts, om den skattskyldige har medverkat till att felaktighet eller annan brist i hans uppgiftslämnande konstateras utan att frivillig rättelse från hans sida anses föreligga.

Bestämmelsen tar sikte på det fallet att en skattskyldig har rättat oriktig uppgift innan beskattningsmyndighet direkt har tagit kontakt med honom beträffande uppgiften i fråga. I rättspraxis finns ett annat fall där rättelse inte anses ha varit frivillig i sådana situationer, t. ex. rättelse av räntebelopp sedan RSV har publicerat sitt beslut om granskning av bankkonton tillhöriga personer med viss angiven begynnelsebokstav eller av företag inom en viss bransch inom ett visst område. Om en skattskyldig rättar en oriktig uppgift som han lämnat för ett visst års taxering sedan beskattningsmyndigheten har fått kännedom om att samma slags felaktighet föreligger vid ett annat års taxering anses rättelsen oftast inte frivillig. Detsamma torde vara fallet om rättelsen skett sedan den skattskyldige har fått veta att revision beslutats, för hans egen del eller för någon med vilken han haft ekonomisk förbindelse med anknytning till den oriktiga uppgiften.

Enligt den föreslagna lagtexten skall rättelsen ha skett innan förfrågan, anmaning eller ti:s yttrande beträffande den oriktiga uppgifen har sänts till den skattskyldige. Tidpunkten har valts med hänsyn till bevisfrågan; en senare tidpunkt, t. ex. den skattskyldiges mottagande av förfrågningen etc., låter sig inte alltid konstateras med någon större grad av säkerhet. Anmaning enligt 31 § 2 mom. andra stycket TL att förete viss handling får anses omfattas av bestämmelsen.

Regeln torde till tillämplig i samtliga de nyss angivna fallen där frivillig rättelse inte anses föreligga.

Effekten av rättelsen blir enligt bestämmelsen den att den uttagsprocent som normalt skulle gälla för skattetillägget på grund av den oriktiga uppgiften skall sättas ned till hälften. Uttagsprocentens storlek i normalfallet får givetvis bestämmas enligt de generella regler som finns i lagförslaget; själva rättelsen får inte inverka vid denna bedömning.

Från denna huvudregel gäller enligt andra meningen två undantag, som för särskilda fall föreskriver en speciell gräns för rätten till nedsättning av uttagsprocenten. Regeln gäller sålunda inte när rättelsen har skett först sedan viss åtgärd enligt 31 § 2 mom. TL har påbörjats, närmare bestämt avstämning

eller besiktning enligt lagrummets tredje stycke, nämligen om åtgärden avser just den ifrågavarande uppgiften. Avstämning eller besiktning som avser annat förhållande utesluter alltså inte att nedsättningsregeln blir tillämplig. Den andra tidsgränsen för nedsättningen passeras genom att räkenskaper eller annat underlag har omhändertagits av beskattningsmyndigheten eller tillhandahållits denna för revision.

Som framgår av lagtexten måste revisionen har viss betydelse för upptäckten av oriktigheten i den lämnade uppgiften. Revisionen skall vara sådan att oriktigheten kan komma i dagen genom den. Detta innebär att revisionen inte behöver avse den skattskyldiges räkenskaper; en revision som påbörjats hos den skattskyldiges arbetsgivare innebär att hans rättelse av deklarerat lönebelopp inte medför nedsättning av uttagsprocenten. Detsamma gäller givetvis i affärsförhållanden, t. ex. vid kontroll hos annan av varumängd som en skattskyldig sålt eller köpt. Däremot skall nedsättningsregeln gälla innan räkenskaperna har kommit myndigheten till handa på beskrivet sätt även om den skattskyldige har känt till att revisionen beslutats.

Tidsgränserna i nu avsedda situationer har valts med hänsyn till önskemålet att de skall vara i möjlig mån entydiga. När avstämning eller besiktning har påbörjats torde vanligen inte bli föremål för diskussion. Räkenskaper eller annat underlag för revision kan "tillhandahållas" beskattningsmyndigheten antingen genom överlämnande till tjänstelokal eller genom att hållas tillgängliga hos skattskyldig. Fallet när räkenskaper etc. "omhändertagits" avser tvångstvist utfående av dessa, t. ex. enligt bevissäkringslagen (1975:1027).

Det kanske bör påpekas att den föreslagna bestämmelsen inte har någon som helst betydelse för frågan om oriktig uppgift har rättats frivilligt eller inte. Det är givetvis möjligt att frivillighet föreligger även om de angivna tidsgränserna har överskridits, t. ex. om en skattskyldig har rättat en uppgift och inte känt till att revision beslutats.

9.1.11 *Eftergift m. m.*

29 §

Paragrafen motsvarar, frånsett redaktionellt betingade ändringar, till sitt innehåll helt 116 h § TL. Den reglerar eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp.

30 §

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 116 i § andra och tredje styckena TL. Den anger villkoren för eftergift av avgiftssanktion i vissa fall.

Det *första stycket* avser fall då den skattskyldige har avlidit sedan avgiftssanktionen har påförts honom. Den föreslagna ändringen i lagtexten har skett i förtydligande syfte. Den är avsedd att slå fast att bestämmelserna i 75 § 1 mom. KL skall tillämpas endast om fråga om sådan avgiftssanktion som dödsbo har att betala på grund av den avlidens felaktighet eller försummelse.

Andra stycket innefattar i förhållande till gällande rätt endast en redaktionell ändring.

9.1.12 *Beslutande myndighet*

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.1

31 §

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll närmast 116 j § första och andra styckena TL. Den reglerar behörigheten att besluta om avgiftssanktion.

I den föreslagna lydelsen har rätten att besluta om avgiftssanktion i enlighet med riksdagens principbeslut (prop. 1975:87, SkU 1975:31, rskr. 1975:229) förts över från LSM till TN. De föreslagna ändringarna i paragrafen är betingade av denna överföring men även av lagtekniska skäl som hänger samman med att de föreslagna bestämmelserna har tagits in i en från TL fristående lag.

Av *första stycket första meningen* framgår, att utanför TN:s beslutsrätt faller endast skattetillägg enligt 27 §, dvs. fall där annars gällande uttagsprocent på grund av försvårande omständigheter skall höjas. Sådant fall har TN visserligen att bedöma från synpunkten av skattetillägg och besluta om sådant men uttagsprocenten kan inte blir högre än 30 resp. 50 vid skönstaxering. Det förutsätts att det i administrativ ordning utfärdas bestämmelse om TN:s skyldighet att till ti anmäla sådana fall där fråga om höjning av uttagsprocenten aktualiseras.

Av *första stycket andra meningen* framgår att TN skall ha rätt att besluta i fråga om undanröjande enligt 10 § andra stycket eller 15 § första stycket samt nedsättning av sanktion enligt 15 § tredje stycket i det fall TN har omprövat sitt beslut på grund av att den skattskyldige har kommit in med självdeklaration eller annan handling. Det förutsätts att sådan omprövning alltid sker om deklarationen har lämnats innan TN skall ha avslutat taxeringsarbetet.

Frånsett överföringen av beslutsrätten till TN och hänvisningen till nu föreslagna nya bestämmelser innebär den föreslagna lydelsen inte någon ändring i sak.

I *andra stycket* ges LST och LSM viss befogenhet att ändra beslut om avgiftssanktion i vissa fall. Denna befogenhet gäller enligt förslaget generellt när sådan ändring påkallas av myndighetens rättelse av taxeringsåtgärd med stöd av 72 a § TL. I dessa fall kan även höjning av avgiftssanktionen bli resultatet av ändringen eftersom taxeringsrättelsen i vissa fall får avse också höjning.

Utan ändring av taxeringen får rättelse av avgiftssanktion ske genom myndighetens försorg endast om rättelsen är till den skattskyldiges fördel. Generellt gäller detta uppenbar felaktighet vid beräkning av förseningsavgift. Skattetillägg får rättas endast om det har beslutats av TN och är begränsat till uppenbar felaktighet i beslut om uttagsprocent eller uppgifter till ledning för beräkning av tilläggsunderlag. Det sistnämnda avser inte bara det sanktionsgrundande beloppets storlek utan också dess läge inom beskattningsbar inkomst vid progressiv beskattning. Hänvisningen till vissa stycken i 72 a § avser den tidrymd inom vilken rättelse får vidtas och yttrande inhämtas från TO eller den skattskyldige.

Det *tredje stycket* slutligen upplyser om att fråga om avgiftssanktion i annat fall än de nämnda prövas av den LR som har att avgöra besvär över

TN:s beslut om taxeringen. Detta gäller bl. a. fråga om förhöjd uttagsprocent vid försvårande omständigheter samt avgiftssanktion vid eftertaxering. Med stöd av bestämmelsen avgörs också frågan om undanröjande och nedsättning av avgiftssanktion av LR i fall där TN inte är behörig.

9.1.13 *Beslut m. m.*

32 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.16

Första stycket, som saknar motsvarighet i gällande rätt, innehåller en bestämmelse om skyldighet för vederbörande myndighet att underrätta den skattskyldige om innehållet i bestämmelsen om avgiftssanktion i de fall då en förutsättning för påföring av sanktionen är den att anmaning har tagits del av eller sänts ut till den skattskyldige.

Mottagen anmaning är villkor för påföring av förseningsavgift enligt 7 § andra stycket, 8 § andra stycket och 9 §. Förseningsavgift enligt 10 § samt skattetillägg enligt 14 § kan påföras endast om anmaning har sänts till den skattskyldige. Innebörden av första stycket är den, att sanktionen inte får påföras om anmaningen inte har innehållit den ifrågavarande upplysningen.

Anmaningen behöver dock inte upplysa om att avgiftssanktion kan undanröjas eller nedsättas om den skattskyldige vidtar viss åtgärd (jfr. förslagets 35 § andra stycket).

Andra stycket motsvarar närmast 116 k § andra stycket. De ändringar som föreslås beror på att normalt TN och inte LSM skall påföra avgiftssanktion.

33 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.12

Första stycket innehåller en utvidgning av skyldigheten att ex officio beakta vissa regler till den skattskyldiges förmån. Gällande 116 p § första stycket TL anger i detta avseende endast bestämmelserna om eftergift. Enligt förslaget skall också bestämmelsen i 26 § (mildrande omständigheter) och 27 § (nedsättning vid rättelse av oriktig uppgift i vissa fall) beaktas vid beslutsfattandet utan att detta har yrkats.

Andra stycket avser möjligheten att i mål om avgiftssanktion ompröva det sanktionsgrundande beloppet när taxeringen inte samtidigt omprövas. Bestämmelsen är vad angår förseningsavgift begränsad till sådan avgift enligt 10 §, alltså förseningsavgift när den skattskyldige har underlåtit att lämna upplysning eller handling beträffande yrkat avdrag och detta vägras helt eller delvis. I detta fall bestäms ett sanktionsgrundande belopp som i princip är oberoende av den totala taxeringen. Beträffande skattetillägg är förhållandet detsamma. Dessutom kan tilläggsunderlaget omprövas enligt bestämmelsen oberoende av om taxeringen ändras.

Bestämmelsen torde få sin huvudsakliga betydelse i fråga om avgiftssanktion som grundas på underkänt avdrag. Det blir möjligt för den skattskyldige att förete bevisning om avdragets berättigande och få denna bedömd fastän taxeringen vunnit laga kraft. Vad angår intäktssidan avser regeln

också sanktionsgrundande belopp som motsvaras av skönsmässigt beräknat tillägg vid skönsberäkning eller skönstaxerad nettoinkomst.

34 §

Första stycket motsvarar 116 p § andra stycket TL och är i sak av samma innehåll. Det bör anmärkas att bestämmelsen skall tillämpas beträffande skattetillägg och förseningsavgift enligt 10 § endast om det sanktionsgrundande beloppet ändras genom att taxeringen sätts ned. I speciella fall kan också tilläggsunderlaget beröras av taxeringsändringen. Innehållet i den föreslagna 35 § kan ge viss ledning vid tillämpningen av den nu ifrågavarande bestämmelsen.

Enligt 3 § lagförslaget gäller inte 105 § TL i fråga om avgiftssanktion. *Andra stycket* ger möjlighet att besluta om sådan ändring i beslut om avgiftssanktion som föranleds av beslut om rättelse av taxering med stöd av 105 § 1 mom. första stycket TL.

35 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.16

Första stycket har viss motsvarighet i 116 g § TL. De ändringar som föreslås beror delvis på innehållet i 2 §. Till "övriga uppgifter som behövs för debitering av skattetillägg" hör regelmässigt uppgiften om tillämplig uttagsprocent. Särskilda uppgifter fordras för debitering av skattetillägg enligt 16 eller 17 § samt vid tillämpning av 22 §.

Innehållet i *andra stycket,* som är nytt, innebär att beslut om förseningsavgift eller skattetillägg, som kan undanröjas eller sättas ned genom att den skattskyldige kommer in med begärd upplysning eller handling resp. med självdeklaration, skall innehålla upplysning om denna möjlighet för den skattskyldige.

36 §

Paragrafen motsvarar 116 k § tredje stycket TL. De föreslagna ändringarna är betingade av föregående ändringsförslag.

9.1.14 *Skattskyldigs besvärsrätt*

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.15

37 §

Paragrafen avser skattskyldigs besvärsrätt, som f. n. regleras i 116 m § första och andra styckena TL. Besvärstalan över TN:s beslut motsvarar på grund av bestämmelsen i 3 § lagförslaget vad som gäller besvär över TN:s taxeringsbeslut. För tydlighetens skull och då besvärsbestämmelserna måste omfatta även LST:s och LSM:s beslut enligt 31 § andra stycket har en uttrycklig

hänvisning skett till de bestämmelser i TL som avser skattskyldigs besvärsrätt över TN:s beslut.

Utredningen har i annat sammanhang (se avsnittet 3.5.3) föreslagit att 99 § TL upphävs och att 76 § första stycket får den innebörden att skattskyldigs besvär skall ha kommit in före utgången av februari månad efter taxeringsåret, om han fått del av TN:s beslut före taxeringsårets utgång, och i annat fall inom två månader från det den skattskyldige fått del av beslutet. Detsamma kommer alltså att gälla för beslut om avgiftssanktion om ändringsförslaget godtas.

I 76 § femte stycket TL föreskrivs att besvär inte får anföras hos LR rörande en viss skattskyldigs taxering om domstolen redan har avgjort besvär över samma taxering. Det torde inte vara påkallat från processuell synpunkt att LR:s prövningsrätt i fråga om en avgiftssanktion skulle vara utesluten därför att domstolen redan har prövat fråga om en helt annan avgiftssanktion som påförts den skattskyldige vid samma taxering. Fall när besvärstiderna är sådana att LR hinner pröva en skattskyldigs besvär över en avgiftssanktion innan hans besvär över en annan sanktion vid taxeringen kommer in måste dessutom bli mycket sällsynta. Den nu förevarande paragrafen innehåller därför inte någon hänvisning till 76 § femte stycket TL, som f. n. med ett visst synsätt skulle komma att stå i motsättning till förslagets 39, 43 och 44 §§.

38 §

Paragrafen motsvarar 116 m § tredje stycket Tl. De föreslagna ändringarna är redaktionellt betingade. En mening som avser ti:s besvärsrätt till den skattskyldiges förmån har mönstrats ut därför att den ersatts av 45 § lagförslaget.

39 §

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 116 o § första och tredje styckena TL.

I *första stycket* har orden "den skattskyldige kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet" i gällande lydelse ersatts med "den skattskyldige till stöd för yrkandet kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis som bör föranleda undanröjande av eller lägre skattetillägg". Vidare har den sista meningen i första stycket i gällande lydelse mönstrats ut. Slutligen har till andra meningen i *andra stycket* lagts orden "Den skattskyldige har dock rätt att anföra besvär inom ett år från det beslutet om skattetillägg vann laga kraft".

Den förstnämnda ändringen är avsedd att göra klart att det för extraordinär besvärsrätt för den skattskyldige i fråga om beslutat skattetillägg inte är tillräckligt att han kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis utan att det dessutom krävs att åberopandet av omständigheten eller beviset bör föranleda undanröjande av eller lägre skattetillägg. Ändringen innebär en anpassning till vad som i motsvarande hänseende gäller enligt 100 § 7) TL.

Utmönstringen av den sista meningen i första stycket i gällande paragraf betingas av innehållet i 45 § lagförslaget.

Tillägget till andra stycket andra meningen innebär ändring i sak och är avsett att garantera den skattskyldige en minsta tid för besvär i särskild ordning beträffande beslut om skattetillägg. Det kan ju inträffa att beslut om sådan sanktion vinner laga kraft först i slutet av den frist som enligt andra stycket annars gäller för besvären (jfr. 116 § andra stycket TL). Den skattskyldige har alltså alltid rätt att anföra besvär inom ett år från det beslutet om skattetillägg vann laga kraft.

9.1.15 *Taxeringsintendents talerätt*

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.15

40 §

Paragrafen, som har viss motsvarighet i 116 n § första stycket TL, avser ti:s generella talerätt angående avgiftssanktion på grundval av TN:s beslut och beslut om taxering enligt 72 a § TL.

Första stycket avser det fallet att TN eller myndighet som avses i 72 a § TL har påfört sanktion eller underlåtit att påföra sanktion. Innebörden i denna talerätt har utformats genom hänvisning till paragrafer i TL som innehåller bestämmelserna om ti:s talerätt i fråga om taxering.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny och betingas av innehållet i 27 § lagförslaget. Ti får enligt den föreslagna regeln yrka höjning av uttagsprocent inom tid och i den ordning som gäller för besvär enligt första stycket.

41 §

Paragrafens *första stycke* avses ersätta gällande 116 n § andra stycket TL. Den rör, i motsats till 40 §, inte en självständig besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion utan sådan som betingas av ti:s yrkande hos LR om taxering m. m.

Enligt första stycket *första meningen* får ti hos LR yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om taxering. Bestämmelsen avser till att börja med yrkande om ändring av TN:s beslut om taxering samt yrkande om eftertaxering och efterbeskattning av realisationsvinst (jfr. 4 § lagförslaget). Vidare avser bestämmelsen det fallet att ti yrkar avslag på en skattskyldigs besvär under påstående att dessa innehåller oriktig uppgift. Den omfattar slutligen ti:s kvittningsvis framförda yrkande i anledning av en skattskyldigs besvär. Sådant yrkande kan innehålla påstående om att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift som godtagits eller av annan anledning blivit för lågt taxerad och bör påföras skattetillägg med anledning av detta.

Enligt *andra meningen* skall yrkandet om avgiftssanktion i nu avsedda fall framställas samtidigt med yrkandet i fråga om taxeringen och det får prövas endast om detta yrkande har tagits upp till prövning. Situationen kan föreligga både beträffande ti:s självständigt förda talan beträffande taxering och hans kvittningsyrkande med anledning av en skattskyldigs besvär. Eftersom oriktig uppgift i skriftligt meddelande från den skattskyldige kan föranleda skattetillägg även om dennes yrkande inte prövas i sak skall den sist berörda begränsningen inte gälla i detta fall.

Vad som föreskrivits om ti:s talerätt beträffande avgiftssanktion skall enligt *tredje meningen* gälla även vid talan angående beräkning av realisationsvinst när uppskov med beskattning av vinsten har medgetts. Besvär torde nämligen kunna föras över TN:s beslut om vinstens storlek.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse, som grundar rätt för ti att hos LR yrka påföring av förseningsavgift. Yrkandet skall vara framställt inom två månader från utgången av den tidpunkt då handlingen eller uppgiften enligt anmaning senast skall ha kommit in.

42 §

Paragrafen avser ti:s rätt att i särskild ordning föra talan om ändring av skattetillägg som blivit felaktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Den motsvarar 116 i § andra stycket TL. De föreslagna ändringarna är i huvudsak redaktionella. Utbytet av "höjning av skattetillägg" mot "ändring av skattetillägg" beror på att ti enligt 45 § får föra talan till den skattskyldiges förmån.

43 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse som medger möjlighet för ti att föra talan om påföring eller höjning av skattetillägg trots att hans besvärstid enligt 40 § har gått till ända och fall som avses i 41 § inte heller föreligger. Den inbegriper genom sin utformning den besvärsrätt som f. n. gäller enligt 116 n § tredje stycket TL, varför någon motsvarighet till den bestämmelsen inte finns i lagförslaget. Den nu föreslagna regeln kan ses som en allmän föreskrift om talerätt för ti eller som en bestämmelse om preskription av ansvar för fel eller försummelse som kan föranleda skattetillägg, nämligen i fall då åtal inte har beslutats (jfr. 44 §).

Bestämmelsen avser det fall då omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av redan påfört skattetillägg har kommit till vederbörande ti:s kännedom först efter utgången av den besvärstid som enligt 40 och 41 §§ gäller för ti:s rätt att föra talan om sådan sanktion. Ti får i sådant fall hos LR föra talan om att skattetillägg skall påföras eller höjas.

Med omständighet förstås därvid sakförhållande som kan åberopas till stöd för sådan talan. Med "bevis" avses bevis i traditionell juridisk mening. Endast sådan omständighet eller sådant bevis som kan åberopas som grund för påföring av skattetillägg är relevant för talerätten enligt paragrafen.

Vederbörande ti skall ha saknat kännedom om omständigheten eller beviset. Endast det som ti har fått kunskap om i tjänsten kan i förevarande fall anses ha kommit till hans kännedom.

För bestämmelsens tillämpning krävs vidare att omständigheten eller beviset skall ha kommit till ti:s kännedom först efter utgången av den besvärstid som gäller för hans rätt att föra talan om skattetillägg. Det skall således inte ha varit möjligt för honom att med åberopande av omständigheten eller beviset framställa sitt yrkande inom den tidrymd som enligt 40 och 41 §§ gäller för hans talerätt. Detta innebär att paragrafen gäller i fråga om felaktighet eller underlåtenhet som inträffat såväl före som efter LR:ens prövning av taxeringen.

Ett ytterligare villkor gäller för denna talerätt, nämligen att det belopp på vilket tillägget skall beräknas har beaktats vid debitering eller fastställts vid beslut om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Detta ligger i och för sig i sakens natur, eftersom i annat fall skattetillägg skulle kunna påföras utan grund i taxeringen. Rekvisitet har utformats med hänsyn till de fall då taxeringsbeslut inte påverkar beskattningsbar inkomst utan endast debiteringen.

Talefristen börjar löpa från den tidpunkt då ti fick kännedom om omständigheten eller beviset. Det är angeläget att denna tidpunkt dokumenteras. Fristen är ett år från utgången av den månad då ti fick kännedom om omständigheten eller beviset. Som absolut tidsgräns gäller att talan skall vara framställd senast inom fem år från den tidpunkt då förfarandet eller underlåtenheten ägde rum; tiden motsvarar den som gäller för åtal mot skattebrott som inte är grovt.

44 §

Paragrafens innehåll, som är nytt, föreskriver rätt för ti att föra talan om skattetillägg i det fall skattskyldig har åtalats för skattebrott.

Enligt *första stycket* får ti, oavsett vad som annars gäller för hans besvärsrätt, yrka påföring eller höjning av skattetillägg om skattskyldig har åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL. Talerätten avser skattetillägg för den gärning som grundar åtalet. Enligt *andra stycket* skall ti:s talan föras hos LR. Den skall vara framställd inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. Enligt *tredje stycket* skall skattetillägg som har påförts eller höjts på grund av sådan talan undanröjas eller sättas ned av skatterätten till den del åtalet inte bifalls.

Som villkor gäller alltså att den skattskyldige har åtalats för visst brott. Enligt 45 kap. 1 § RB skall åtal anses väckt då stämningsansökan kom in till rätten eller, om åklagare har utfärdat stämningen, då den delgavs den tilltalade.

Åtalet skall avse skattebrott, skattebedrägeri (2 §), skatteförseelse (3 §), grovt skattebedrägeri (4 §), vårdslös skatteuppgift (5 §), försök till skattebedrägeri eller grovt skattebedrägeri (6 §), eller försvårande av skattekontroll (10 §).

Är de nu angivna förutsättningarna uppfyllda får ti föra talan om skattetillägg. Denna skall gå ut på att skattetillägg skall påföras eller att uttagsprocenten för tidigare påfört tillägg skall höjas.

Skattetillägg som har påförts eller höjts på grund av talan med stöd av denna paragraf skall undanröjas av skatterätten till den del åtalet inte bifalls. Avser åtalet flera gärningar och ogillas eller prövas inte sådan talan beträffande någon del av dem skall således tillägget undanröjas i motsvarande mån. Om prövningen av brottmålet utfaller så att skattebrottet förklaras avse ett lägre belopp än det som skattetillägget har beräknats på skall tillägget sättas ned till att avse endast denna del.

I administrativ ordning bör ges bestämmelser om att skattemyndighet, när den har underrättats om åklagarens eller domstolens beslut, har att ex officio anmäla till LR de ändringar som bör vidtas i beslutet om skattetillägg med anledning av utgången av skattebrottmålet.

Den föreslagna bestämmelsen har självständig betydelse endast i de fall då ti inte har talerätt enligt tidigare paragrafer. I praktiken torde bestämmelsen komma att avse endast sådana fall där taxering – eller eftertaxering – är åsatt till rätt belopp men det i efterhand kommer fram att den skattskyldige till stöd för sin talan om lägre taxering har företagit åtgärder som grundar beslut om åtal för försök till skattebrott. Beroende på förhållandena kan emellertid ti:s möjligheter att yrka skattetillägg enligt annan bestämmelse i lagförslaget även vara uttömda när åtalet avser fullbordat skattebrott. Av den anledningen hänvisas i paragrafen även till bestämmelsen om skatteförseelse beträffande vilket saknas bestämmelse om straff för försök.

45 §

Paragrafen avser ti:s rätt att föra talan i fråga om avgiftssanktion till den skattskyldiges förmån. Den inbegriper fall enligt 116 m § andra stycket och 116 o § första stycket TL, där ti f. n. har besvärsrätt till skattskyldigs förmån. Den föreslagna talerätten för ti är emellertid vidare än enligt de nyss angivna bestämmelserna och även vidare än ti:s besvärsrätt till skattskyldigs förmån enligt TL, som f. n. gäller beträffande särskild avgift.

I första meningen ges ti behörighet att föra talan i fråga om särskild avgift till skattskyldigs förmån. Därvid har har enligt *andra meningen,* förutom den besvärsrätt som annars gäller för honom, även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige. Det är i praktiken vanligt att den skattskyldiges besvärstid börjar löpa från senare tidpunkt är ti:s. Här skall också hänvisas till den vidsträckta besvärsrätt som föreligger för skattskyldig enligt den föreslagna 39 §.

9.1.16 *Debitering*

46 §

Paragrafen motsvarar 116 r § första punkten TL. Den förekriver att särskild avgift debiteras som slutlig eller tillkommande skatt enligt UBL. Den föreslagna ändringen är redaktionellt betingad.

47 §

Paragrafen motsvarar närmast 116 a § andra stycket TL. Den reglerar vad som skall ingå i tilläggsunderlaget.

De föreslagna ändringarna är i huvudsak redaktionellt betingade och motiverade i viss utsträckning betingade av det i 2 § införda begreppet tilläggsunderlag.

Utbytet av orden "om den oriktiga uppgiften hade godtagits" i första meningen och av "den oriktiga uppgiften, om den följts" i andra meningen i motsvarande gällande paragraf mot "på grund av den ifrågavarande taxeringsåtgärden" i den första meningen resp. "om taxeringsåtgärden inte hade vidtagits" i den andra meningen av den föreslagna lydelsen beror på att bestämmelserna i paragrafen skall tillämpas i fråga om samtliga typer av skattetillägg och inte bara angående skattetillägg vid oriktig uppgift.

48 §

Paragrafen motsvarar 116 r § andra och tredje styckena TL. Den innehåller bestämmelser som reglerar hur skattetillägget skall beräknas då skilda uttagsprocent skall tillämpas.

Vissa av de föreslagna ändringarna är betingade av de givna definitionerna i 2 §. Övriga ändringar är avsedda att förtydliga lagtexten och innebär inte någon ändring i sak (jfr. prop. 1977/78:136 s. 214).

49 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.12

Paragrafen, som är ny, avser beräkning av skattetillägg i fall där begränsning av skatten enligt 80/85-procentregeln är tillämplig. Bestämmelsen torde inte kräva någon kommentar utöver vad den allmänna motiveringen innehåller i detta avseende.

50 §

Allmän motivering, se avsnittet 3.3.12

Paragrafen motsvarar 116 r § första stycket sista ledet av första meningen samt andra och tredje meningarna TL.

Utbytet av orden "vid en och samma taxering" i motsvarande gällande paragraf mot "vid taxering ett och samma år" i den föreslagna texten är avsett att förtydliga lagtexten. Utbytet av ordet "påförs" mot "debiteras" betingas av att uttrycket "påföra" i lagtexten konsekvent har använts för att beteckna beslutet om avgiftssanktion och inte debiteringen av sådan sanktion.

Att minsta belopp som skall debiteras som skattetillägg skall vara 50 kr. föreslås med hänsyn till att uttagsprocenten i vissa fall är mycket låg enligt förslaget. Med nuvarande minimibelopp om 100 kr. för summan av särskild avgift – vari f. n. ingår också förseningsavgift – skulle skattetillägget bortfalla även för ej obetydliga sanktionsgrundande belopp. Förseningsavgift utgår enligt förslaget alltid med minst 100 kr.

9.1.17 *Övergångsbestämmelserna*

Den föreslagna lagen innehåller ett i väsentliga avseenden nytt system. Det föreslås därför att lagen skall i sin helhet ersätta den gällande ordningen för särskild avgift fr. o. m. 1984 års taxering och de båda systemen således inte på någon punkt tillämpas vid taxering vid ett och samma taxeringsår.

9.2 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen

9.2.1 *Inledning*

Lagförslaget avses ersätta de nu gällande bestämmelserna i ML under rubriken "Särskilda avgifter", som föreslås upphävda.

De föreslagna reglerna redovisas i lagförslaget under fjorton rubriker. Antalet paragrafer i lagförslaget är 43 mot f. n. 12 i ML. Ökningen beror – i likhet med vad som gäller beträffande motsvarande lagförslag för inkomst- och förmögenhetstaxeringen – dels på lagtekniskt motiverade omdisponeringar av gällande regler och dels på att bestämmelser av nytt innehåll föreslås. Även i fråga om mervärdebeskattningen har det varit en strävan att konkret beskriva situationerna för de olika reglernas tillämplighet, vilket har påverkat lagtextens omfång.

Under rubriken *Inledande bestämmelser* finns sex paragrafer av allmän karaktär. I den första anges lagens tillämpningsområde. I den andra bestäms innebörden av vissa termer som används i lagtexten. Den tredje paragrafen innehåller en regel om i vilken utsträckning ML:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning. Därefter anges i 4 § att vad som sägs i lagen om skatt och fastställelse av skatt gäller även belopp som inte har godtagits som överskjutande ingående skatt samt att lagens bestämmelser gäller även vid efterbeskattning. I 5 § föreskrivs att bestämmelserna i lagen om skattskyldig eller deklarationsskyldig gäller även den som oriktigt har uppgett sig bedriva verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. 6 § innehåller bestämmelser om hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person samt hur en handling skall vara beskaffad för att anses som en deklaration.

Under rubriken *Förseningsavgift* anges i två paragrafer förutsättningarna för påföring av sådan avgift och grunderna för hur avgiften skall bestämmas (7–8 §§).

Villkoren för påföring av skattetillägg och hur underlaget för sådan sanktion skall beräknas m. m. finns under fyra rubriker, *Skattetillägg vid oriktig uppgift* (9 §), *Skattetillägg vid skönsberäkning* (10 §), *Skattetillägg vid skönsbeskattning* (11–12 §§) samt *Skattetillägg i särskilda fall* (13–15 §§).

Därefter följer under rubriken *Undantag från påföring av avgiftssanktion* tre paragrafer (16–18 §§), som avser fall av uppenbar felaktighet m. m., frivillig rättelse och skattskyldigs dödsfall.

I det följande avsnittet *Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall* (19–20 §§) finns regler i fråga om underlagets beräkning vid dels rättelse till den skattskyldiges fördel och dels åberopad kvittning samt avräkning från annan period i viss angiven situation.

Under rubriken *Uttagsprocent* finns i 21 § huvudregeln att skattetillägg i normalfallet skall beräknas efter 30 % av tilläggsunderlaget utom vid skönsbeskattning och underlåtenhet att lämna begärd upplysning eller infordrad handling, där nivån är 50 %. I 22 § anges de fall då sanktionen skall tas ut efter 10 %. I 23 § beskrivs de fall då uttagsprocenten skall sänkas till hälften. Villkoren för beräkning av skattetillägg efter högre uttagsprocent regleras i 24 §. I 25 § finns bestämmelser om nedsättning av skattetillägg

i det fall skattskyldig på visst sätt har medverkat till rättelse av brist i hans uppgiftslämnande.

I följande avsnitt, *Eftergift,* finns bestämmelserna härom i 26 §.

Under rubriken *Beslutande myndighet m. m.* regleras i 27 § LST:s behörighet att besluta om avgiftssanktion. I 28–29 §§ anges de fall då beslutande myndighet får ompröva fråga om sådan sanktion.

Avsnittet *Beslut m. m.* innehåller i 30 § bl. a. föreskrifter om vad anmaning skall innehålla om denna utgör villkor för påföring av avgiftssanktion. I 31 § första stycket finns bestämmelser om skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift m. m. samt i andra stycket en föreskrift om rätt för beslutande myndighet att ompröva tilläggsunderlaget i visst fall. I 32 § första stycket finns en bestämmelse om att beslutande myndighet vid beslut om ändring av skatt även skall vidta därav föranledd nedsättning i beslut om avgiftssanktion. I paragrafens andra stycke föreskrivs att bestämmelserna om undanröjande och nedsättning av skattetillägg med vitesfunktion även gäller i fall då tillägget höjts med anledning av att sanktionsbeslutet har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I paragrafens tredje stycke regleras en viss situation som avses i 105 § TL. I 33 § sägs att slutligt beslut skall meddelas även i fråga om skatten när sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. I 34 § anges vad beslut om avgiftssanktion skall innehålla och i 35 § vad som gäller vid LST:s kommunicering av beslut. 36 § innehåller debiteringsbestämmelser.

Rubriken *Skattskyldigs besvärsrätt* upptar 37–39 §§ och rubriken *Allmänt ombuds talerätt* 40–43 §§.

9.2.2 *Inledande bestämmelser*

1 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.6

I paragrafen, som i sak motsvarar 64 1 § ML, sägs att lagen gäller vid beskattning enligt ML utom i fall då skatten skall erläggas till tullmyndighet, dvs. vid importbeskattning.

2 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.7

Paragrafens innehåll är nytt. I dess *första stycke* anges innebörden av vissa termer som förekommer i lagförslaget. De motiveras av lagtekniska skäl.

Med *avgiftssanktion* förstås förseningsavgift och skattetillägg. Termen har alltså samma innebörd som "särskild avgift" enligt gällande bestämmelser i ML.

Med *tilläggsunderlag* avses det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkningen av skattetillägg. Uttrycket ersätter den f. n. vanligen använda termen "avgiftsunderlag".

Uttagsprocent är den procentsats efter vilken skattetillägg skall beräknas. Uttagsprocenten anger således sanktionsnivån.

Med *revision* förstås alla typer av revision eller räkenskapsgranskning som kan förekomma inom området för avgiftssanktion.

I paragrafens *andra stycke* anges att beteckningar som även förekommer i ML skall ha samma innebörd som i den lagen.

3 §

Paragrafen motsvarar i stort sett gällande 64 k § ML. I den anges i vilken utsträckning bestämmelserna i ML gäller vid lagens tillämpning.

I sak skiljer sig innehållet i paragrafen från 64 k § ML till en början genom att 39 § ML inte har undantagits. Anledningen är att det nu gällande undantaget för 39 § ML kan leda till den inte avsedda tolkningen att bestämmelserna om avräkning av skatt, som den skattskyldige i samband med efterbeskattning kan återfå för annan redovisningsperiod under samma beskattningsår, inte skall tillämpas i fråga om avgiftssanktion.

En annan ändring i sak är att 55–56 §§ ML, som innehåller besvärsbestämmelser, föreslås undantagna. Motivet för detta är att särskilda bestämmelser om besvär i särskild ordning föreslås i fråga om avgiftssanktion (39 och 42 §§). I anslutning härtill har föreslagits vissa lagtekniskt betingade ändringar i 54 och 56 §§ ML.

4 §

Innehållet i paragrafen, som är av lagteknisk natur, är nytt.

I *första stycket* föreskrivs att det som sägs i lagen om skatt och fastställelse av skatt även skall gälla belopp som inte har godtagits som överskjutande ingående skatt. Föreskriften är avsedd att förenkla utformningen av de lagrum som avser påföring av skattetillägg vid avvikelse från deklaration, som utvisar skatt att återbetala (9–11 §§ och 14 §).

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i lagen gäller även vid efterbeskattning. Uttrycket "fastställelse" i ML avser uteslutande beskattningsbeslut av LST inom det ordinära förfarandet. Med detta förtydligande har lagtexten kunnat utformas på ett enkelt sätt utan att det skall behöva uppstå tveksamhet i vad mån bestämmelserna i sanktionslagstiftningen är tillämpliga vid efterbeskattning.

Det bör i sammanhanget påpekas att termen "påföra" i lagförslaget konsekvent har använts för att beteckna beslut om avgiftssanktion.

5 §

Innehållet i paragrafen motsvarar 64 j § ML. Bestämmelserna om skattskyldig eller deklarationsskyldig i lagen skall enligt paragrafen gälla även den som oriktigt har uppgett sig bedriva verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Föreskriften härom riktar sig i första hand mot den som felaktigt utger sig för att vara skattskyldig för att därigenom erhålla återbetalning av ingående skatt. I sak föreslås inte någon ändring i förhållande till nu gällande bestämmelser.

6 §

Allmän motivering till andra stycket, se avsnittet 4.3.12

Första stycket, som reglerar hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person, motsvarar 64 c § ML.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse, som är betingad av behovet att kunna fastställa när en deklaration skall anses lämnad. Så är enligt bestämmelsen fallet när en skattskyldig har kommit in med en undertecknad blankett för deklaration och denna innehåller beloppsmässig upplysning i fråga om skatten.

Enligt 22 § fjärde stycket ML skall deklaration avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär. Blanketten fastställs av RSV (3 § MK). För deklaration och inbetalning av skatt används gemensam blankett (12 § MK). En handling av annat slag än den som tillhandahålls av RSV kan alltså inte godkännas som deklaration även om den i och för sig har försetts med samma innehåll som den av RSV fastställda blanketten.

Deklarationsblanketten skall vara undertecknad av den skattskyldige eller behörig ställföreträdare (firmatecknare) för att deklaration skall anses föreligga. Som nämnts används gemensam blankett för deklaration och inbetalning av skatt. Vid girering skall i visst fall även inbetalningshandlingen undertecknas. Sådan underskrift enbart kan inte godtas som underskrift av deklaration.

Vidare krävs att deklarationen innehåller beloppsmässig upplysning i fråga om skatten. Upplysningen kan vara siffermässig eller verbal. Det väsentliga är att upplysningen ger ett klart uttryck för en viljeyttring från den skattskyldige i fråga om skattens storlek för den aktuella redovisningsperioden. Denna kan i första hand bestå i att ett belopp har angetts för skatt att betala eller återfå. Har i stället för belopp markerats att skatt över huvud taget inte finns att redovisa för perioden, t. ex. med 0 eller streck, eller verbalt lämnats upplysning av sådan innebörd, får deklaration också anses föreligga. Beloppsmässig upplysning om skatten kan också anses föreligga om enbart utgående eller ingående skatt har angetts. Däremot kan inte som beloppsmässig upplysning i fråga om skatten räknas t. ex. uppgifter om enbart omsättning eller uttag, dvs. på raderna 9–12 enligt det för 1982 fastställda deklarationsformuläret.

Deklaration skall anses inte ha lämnats, om det av samtidigt meddelande från den skattskyldige uppenbarligen framgår att deklarationsblanketten inte är avsedd att vara deklaration. Så kan t. ex. vara fallet om det av upplysning i deklarationen framgår att uppgifterna är preliminära eller om den s. k. sanningsförsäkran enligt deklarationsformuläret har strukits.

9.2.3 *Förseningsavgift*

Allmän motivering till 7 och 8 §§, se avsnitten 2.4 och 4.3.8

7 §

Paragrafens innehåll har sin motsvarighet i 64 e § ML.

I *första stycket* anges att förseningsavgift påförs den som är deklarationsskyldig, om han inte har kommit in med deklarationen vid den tidpunkt då denna senast skulle ha lämnats. I den föreslagna formuleringen innefattas såväl den som är redovisningsskyldig – och till följd därav obligatoriskt deklarationsskyldig enligt 22 § första stycket ML – som den som enligt femte stycket samma paragraf är deklarationsskyldig först efter anmaning. Även den som underlåter att inom föreskriven tid komma in med deklaration efter meddelat anstånd omfattas av bestämmelsen.

I *andra stycket* anges förseningsavgiftens storlek i olika fall av försenad eller utebliven deklaration.

Enkel förseningsavgift, 100 kr., påförs om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag, då den senast skulle ha lämnats. I annat fall utgår avgiften med dubbelt belopp, dvs. 200 kr. För den som är obligatoriskt deklarationsskyldig enligt 22 § första stycket ML innebär det att fristen för enkel avgift i normalfallet löper ut den femte dagen i tredje månaden efter redovisningsperiodens utgång. Har anstånd med avlämnandet av deklaration medgetts, löper fristen ut en månad efter anståndstidens utgång.

Den som är deklarationsskyldig enligt 22 § femte stycket ML, dvs. först efter anmaning, påförs enkel avgift om deklarationen har kommit in inom en månad från den i anmaningen föreskrivna tidpunkten. Har denna frist försuttits påförs dubbel avgift. I detta hänseende innebär förslaget en lindring i förhållande till gällande bestämmelser.

Föreskrivs däremot i anmaningen till den som är obligatoriskt deklarationsskyldig att deklarationen skall lämnas inom viss tid innebär detta vid påföring av förseningsavgift inte att ny tidsfrist börjar löpa för honom.

I sammanhanget hänvisas till 30 § första stycket.

8 §

Innehållet i paragrafen, som är ett komplement till 7 §, är nytt, men torde stämma överens med vad som tillämpas i praktiken. Den reglerar påföring av förseningsavgift i det fall deklarationsskyldig har kommit in med deklarationshandling som han inte har undertecknat.

Principen i den föreslagna lagtexten är den att förseningsavgift inte påförs enbart av den anledningen att en inkommen deklarationshandling, som i övrigt uppfyller kraven enligt 6 § andra stycket för att anses som deklaration, inte är undertecknad. Frågan om förseningsavgift bedöms med hänsyn till den tidpunkt då handlingen har kommit in under förutsättning att den deklarationsskyldige inte har fått del av anmaning att fullständiga handlingen med sin underskrift. Har denna kommit in i rätt tid påförs inte någon avgift. Har han anmanats gäller detsamma om deklarationshandlingen fullständigas med underskrift och har kommit in inom den därför föreskrivna tiden.

9.2.4 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.3, 2.3.4, 4.3.2 och 4.3.3

9 §

I paragrafen, som motsvarar 64 a § första stycket ML, anges förutsättningarna för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift och hur tilläggsunderlaget i sådant fall skall beräknas.

Första stycket innehåller de grundläggande bestämmelserna om villkoren för påföring av skattetillägg i nu avsett fall.

Uttrycket "deklaration eller annat skriftligt meddelande" har i den föreslagna texten ersatts med "skriftligt meddelande". Ändringen innebär endast en förenkling av lagtexten. Deklaration innefattas givetvis i begreppet "skriftligt meddelande".

Orden "till ledning för länsstyrelsens beslut om hans skatt" och den andra meningen i 64 a § första stycket ML har bytts ut mot "till ledning för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans beskattning". Den föreslagna lydelsen är avsedd att göra klart att en oriktig uppgift kan föranleda skattetillägg även om den har lämnats utanför det formella beskattningsförfarandets ram, t. ex. i samband med skatterevision. Den föreslagna lydelsen innefattar också det fallet att den oriktiga uppgiften har lämnats i mål om skatt.

I första stycket har – jämfört med 64 a § första stycket ML – bland förutsättningarna för påföring lagts till orden "och som, om den godtagits, hade medfört att skatt hade undandragits statsverket". Tillägget är delvis redaktionellt betingat men också avsett att göra uttryckligen klart att uppgiften skall vara sådan att den direkt påverkar skatteberäkningen om den godtas. I gällande lagtext framgår detta först av bestämmelsen om hur skattetilläggets storlek skall bestämmas.

I *andra stycket* anges tilläggsunderlaget för skattetillägg vid oriktig uppgift, dvs. enligt definitionen i 2 § det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av sanktionen. Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha fastställts, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Enligt 4 § jämställs med fastställelse av skatt beslut som innebär att visst belopp inte har godtagits som överskjutande ingående skatt samt beslut om efterbeskattning.

Ordet "påförts" har i lagen konsekvent förbehållits beslut om avgiftssanktion medan beslut i fråga om skatten betecknas med ordet "fastställelse".

Huruvida en oriktig uppgift slutligt skall medföra skattetillägg är avhängigt en rad omständigheter. Bestämmelser om undantag från påföring av sådan sanktion finns i 16–18 §§ och om eftergift i 26 §. Undantagen från påföring eller eftergift innebär inte att oriktig uppgift inte skall anses föreligga utan att tillägg inte skall påföras trots den oriktiga uppgiften. Reglerna inverkar således inte på bedömningen av rekvisitet oriktig uppgift.

Särskilda bestämmelser om beräkning av tilläggsunderlaget finns i 19–20 §§.

9.2.5 *Skattetillägg vid skönsberäkning*

10 §

Paragrafen motsvarar närmast 64 a § andra stycket ML. Den avser skattetillägg i fall då skatten fastställs efter skälig grund med anledning av att deklaration eller underlaget för denna har sådana brister att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, dvs. vid skönsberäkning enligt den föreslagna lydelsen av 30 § andra stycket ML.

I *första stycket* anges villkoren för påföring av skattetillägg i nu avsett fall. Den föreslagna lydelsen av lagtexten innebär inte någon ändring i sak. Frågan huruvida deklaration skall anses föreligga – och sålunda vilken grund för skattetillägg som är tillämplig när deklarationen är bristfällig – får bedömas med ledning av 6 § andra stycket (se avsnittet 9.2.2).

I *andra stycket* anges hur tilläggsunderlaget skall beräknas. Detta är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen.

Den föreslagna lydelsen innebär inte någon ändring i sak i förhållande till vad som f. n. gäller enligt 64 a § andra stycket ML. Vid beräkningen skall sålunda den skattskyldige till en början räknas till godo belopp enligt avgiven deklaration. Skattetillägget skall beräknas med hänsyn endast till den skönsmässiga höjningen vid skönsberäkningen. Den skatt som skulle ha tillagts även om skönsberäkning inte hade beslutats t. ex. på grund av rättelse av oriktig uppgift eller annan avvikelse från deklarationen skall således inte räknas in i tilläggsunderlaget enligt paragrafen. För sådan del av höjningsbeloppet tillämpas de regler som gäller även när skönsberäkning inte företagits.

Tillämpningen av andra stycket belyses genom följande exempel. En skattskyldigs deklaration utvisar skatt att betala med 10 000 kr. Efter skriftväxling sätts ett i samband med deklarationen särskilt yrkat avdrag för ingående skatt ned med 2 000 kr. En felräkning med 200 kr. till hans nackdel rättas. Skatten skulle därigenom bli 11 800 kr. Brister i underlaget för utgående skatt föranleder LST att genom skönsberäkning fastställa skatten till 15 000 kr. Tilläggsunderlaget är 3 200 kr. (15 000 – 11 800). Huruvida skattetillägg skall påföras på grund av höjningen med 1 800 kr. får särskilt bedömas.

9.2.6 *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

11 §

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.5 och 4.3.4

Paragrafen motsvaras närmast av 64 a § tredje stycket ML. Den avser skattetillägg i fall då skatten fastställs efter skälig grund med anledning av att skattskyldig inte har kommit in med deklaration, dvs. vid skönsbeskattning enligt den föreslagna lydelsen av 30 § tredje stycket ML.

I *första stycket* anges förutsättningarna för påföring av skattetillägg i nu avsett fall. Frågan om deklaration skall anses föreligga får bedömas med ledning av 6 § andra stycket.

Ändringarna i den första meningen är av redaktionell karaktär och bl. a. motiverade av den föreslagna begreppsbestämningen i 30 § tredje stycket ML.

I andra meningen, vars innehåll är nytt, inskränks möjligheten att påföra skattetillägg av nu avsett slag i visst fall, nämligen när skönsbeskattningen avser redovisningsperiod, för vilken tillägg utgår enligt 15 § på grund av att skattskyldig inte har fullgjort sin registreringsskyldighet enligt 19 § ML. För påföring av tillägg även enligt det nu förevarande lagrummet i sådant fall krävs att anmaning att komma in med deklaration har sänts till honom och att den i anmaningen föreskrivna tiden för avlämnande av deklaration har gått till ända.

Enligt 15 § skall skattskyldig som har bedrivit verksamhet för vilken redovisningsskyldighet enligt 6 § ML uppenbarligen har förelegat utan att fullgöra sin registreringsskyldighet enligt 19 § påföras skattetillägg, om hans underlåtenhet har föranlett att skatt att betala inte har fastställts vid den tidpunkt som anges i 42 § ML. Detsamma skall gälla när skattskyldig har undgått beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten upphört.

I *andra stycket* första meningen anges hur tilläggsunderlaget skall beräknas. Detta är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen. Har den skattskyldige i annat skriftligt meddelande än deklaration uppgett visst belopp till beskattning skall detta räknas honom till godo. Liksom i fråga om skattetillägg vid skönsberäkning innefattas i den skönsmässiga höjningen inte rättelse av oriktig uppgift eller annan avvikelse från den skattskyldiges uppgifter. I dessa fall tillämpas de regler som gäller enligt 9 eller 14 §.

Andra meningen innehåller en hänvisning till 13 § i fråga om beräkning av tilläggsunderlaget i visst fall, nämligen om skönsbeskattningen innefattar belopp som angetts i skriftligt meddelande från den skattskyldige och förhållande som framgår av den nyssnämnda paragrafen är för handen.

12 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.4

I paragrafen anges förutsättningarna för att undanröja och sätta ned skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning.

Första stycket motsvarar i sak närmast 64 b § ML. Påfört tillägg skall undanröjas om deklaration kommer in inom viss tid. Enligt gällande bestämmelser är tidsfristen härför en månad efter utgången av den månad då den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. Enligt förslaget finns två tidsfrister. Den ena, som är huvudregel, är fast knuten till den tidpunkt då deklaration senast skall lämnas. Har delgivningen av beslutet om tillägg försenats gäller den andra tidsfristen som ger den skattskyldige en ytterligare respit om en månad, räknad från den dag då han fick del av beslutet.

Utgångspunkt för beräkning av den fasta tidsfristen enligt huvudregeln är utgången av den månad under vilken deklarationen senast skall ha lämnats enligt 22 § tredje stycket ML. Fristens längd är sålunda knuten till de tider som föreskrivs i nämnda lagrum jämte anvisningar. Den avses inte påverkas av att anstånd med avlämnande av deklaration har medgetts. Som en följd av att tidsfristen börjar löpa tidigare än den nu gällande har tiden förlängts till två månader.

Har fristen enligt huvudregeln gått till ända, skall tillägget ändå undanröjas, om deklaration har kommit in inom en månad från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Undanröjande skall sålunda ske oavsett hur lång tid som har förflutit från den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats eller då beslutet meddelades.

Från denna supplementärregel görs – till skillnad från huvudregeln – två undantag. Det ena avser fall då tillägget har påförts vid höjd skönsbeskattning, dvs. vid omprövning, fortfarande i avsaknad av deklaration, av en tidigare beslutad skönsbeskattning som har visat sig vara för låg. Skattetillägg i sådant fall avses inte fungera som ett vite. Det andra undantaget avser fall då skönsbeskattningen har grundats på uppgifter som har kommit fram vid revision. Hur undantagsbestämmelserna bör tillämpas behandlas i specialmotiveringen till tredje stycket.

Enligt *andra stycket,* vars innehåll är helt nytt, skall tillägg som inte grundas på höjd skönsbeskattning sättas ned, om deklarationen har kommit in för sent för att tillägget skall undanröjas men inom åtta månader från utgången av den månad under vilken deklaration senast skall ha lämnats. Fristen för nedsättning är alltså utformad som en direkt förlängning med sex månader av motsvarande frist för undanröjande enligt huvudregeln.

Tillägget skall sättas ned till tjugo procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Det innebär att uttagsprocenten för det nedsatta tillägget i normalfallet är 10 (20 % x 50 %). Har försvårande omständigheter förelegat och tillägget vid påföringen sålunda beräknats efter 80 % skall nedsättning ske till 16 % (20 % x 80 %); jfr. specialmotiveringen till 24 §.

Uttrycket "annars skulle ha påförts" syftar på den jämkning av tilläggsunderlaget som skall vidtas enligt bestämmelsen i 32 § första stycket. Ändras fastställd skatt till den skattskyldiges förmån vid omprövning med anledning av inkommen deklaration beräknas sålunda nedsättningen med hänsyn till tilläggsunderlaget enligt omprövningsbeslutet.

Även innehållet i *tredje stycket* är nytt. I det görs undantag från bestämmelsen om undanröjande i första stycket andra meningen (den s. k. supplementärregeln) och bestämmelsen i andra stycket om nedsättning av tillägg.

Undantaget avser fall då den skönsbeskattning som ligger till grund för skattetillägget har åsatts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision. Tillägget skall i sådant fall sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, vilket sålunda normalt motsvarar 30 % (60 % x 50 %) av den skönsmässigt fastställda skatten eller den lägre skatt som skall utgöra underlag sedan deklarationen har kommit in. Nedsättning skall överhuvudtaget inte göras i fall av höjd skönsbeskattning.

Bestämmelsens räckvidd är i praktiken inskränkt till redovisningsperiod för vilken beslut om skönsbeskattning meddelas av LST med resultatet av en revision som underlag för beslutet. Det förhållandet enbart att revision har inletts medför inte några begränsningar i den skattskyldiges möjlighet att avge deklaration och få denna lagd till grund för beskattning utan att skattetillägg påförs. Den möjligheten står honom till buds intill dess att LST har meddelat beslut om fastställelse av skatten i avsaknad av deklaration.

Nedsättning enligt tredje stycket förutsätter, att den skattskyldige kommer in med deklarationen inom endera av tidsfristerna enligt första stycket andra

meningen, dvs. inom en månad från det han fick del av beslutet, resp. andra stycket, dvs. inom åtta månader från utgången av den månad under vilken deklarationen senast skall ha lämnats. Så länge någon av fristerna fortfarande löper, kvarstår sålunda en viss vitesfunktion hos tillägget i dessa fall.

Som framgår av det föregående kan tillägg som har påförts vid höjd skönsbeskattning inte undanröjas eller sättas ned med stöd av bestämmelserna i förevarande paragraf, bortsett från det närmast teoretiska fallet att en skönsbeskattning har hunnit omprövas och deklarationen därefter kommer in inom tvåmånadersfristen enligt huvudregeln. Ett på grund av höjd skönsbeskattning påfört tillägg skall således kvarstå, såvida inte underlaget skall sättas ned och bestämmelsen i 32 § första stycket blir tillämplig.

Med uttrycket höjd skönsbeskattning avses att ett formellt meddelat beslut om skönsbeskattning har omprövats, varvid skatten – fortfarande i avsaknad av deklaration – har fastställts till högre belopp eller att höjningsbeloppet i motsvarande situation har efterbeskattats. I princip kan också i detta begrepp innefattas det fallet att en skönsbeskattning till negativt belopp har omprövats och att därvid skatt har fastställts till lägre belopp att återbetala eller till noll eller skatt att betala.

Skatt som enligt 32 § ML skall anses fastställd till noll utan att beslut härom har meddelats är inte fastställd genom skönsbeskattning. För att höjd skönsbeskattning skall anses föreligga krävs alltså som tidigare nämnts att LST även i s. k. nollfall har meddelat ett formellt beslut. Detta kan undantagsvis få betydelse för tillämpningen, t. ex. om en skattskyldig med säsongsbetonad verksamhet har underlåtit att lämna deklaration för en redovisningsperiod, som normalt ligger utanför säsongen, och det senare visar sig att skatt skulle ha redovisats. Har LST i ett sådant fall låtit saken bero med att skatten automatiskt fastställs till noll, blir i normalfallet bestämmelserna om undanröjande och nedsättning enligt paragrafens första och andra stycke utan begränsningar tillämpliga på det skattetillägg som påförs i beslutet om skönsbeskattning. Har revision legat till grund för beskattningsåtgärden blir bestämmelsen om nedsättning i tredje stycket tillämplig.

För att syftet med bestämmelserna i den nu behandlade paragrafen skall uppnås krävs det att de skattskyldiga blir väl informerade om de villkor som gäller för undanröjande och nedsättning av påförda tillägg. Ett sådant krav accentueras av att uttagsprocenten för skattetillägg vid skönsbeskattning föreslås höjd från 20 till 50 %. Ansvaret för att de skattskyldiga informeras såväl vid införandet av ett nytt regelsystem som fortlöpande torde centralt ankomma på RSV. Utredningen vill i detta sammanhang särskilt understryka värdet av att berörda skattskyldiga kan informeras även kontinuerligt, t. ex. i den formen att de tillställs ADB-mässigt framställda påminnelser någon tid innan den s. k. åttamånadersfristen löper ut.

9.2.7 *Skattetillägg i särskilda fall*

13 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.5

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande bestämmelser, tar sikte på en specifik situation, nämligen när skatt har fastställts genom skönsbeskattning och LST eller skattedomstol beslutar höja skatten med ledning av deklaration eller annat skriftligt meddelande som har kommit in från den skattskyldige först sedan beskattningsmyndigheten kan sägas disponera över relevant kontrollmaterial. I nu avsett fall avses skattetillägg kunna påföras för den del av höjnigen som oberoende av deklarationen eller meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av kontrollmaterialet.

I *första stycket* anges villkoren för att tillägg av detta slag skall kunna påföras.

Den första förutsättningen är att skatt för redovisningsperioden har fastställts genom skönsbeskattning. Beträffande den närmare innebörden av detta begrepp hänvisas till specialmotiveringarna till 11 och 12 §§.

Vidare förutsätts att LST eller skattedomstol, sedan deklaration eller annat skriftligt meddelande från skattskyldig har kommit in, har beslutat om höjning av beskattningen med ledning av dessa uppgifter. Liksom vid tillämpningen av 12 § skall det vara fråga om höjning av skatt som har fastställts genom formellt beslutad skönsbeskattning.

Den tredje förutsättningen är att beslut om höjning skulle ha kunnat fattas med ledning av kontrollmaterial som har infordrats eller redan fanns hos myndigheten när den skattskyldiges meddelande kom in. När det gäller uppgifter som har kommit fram vid revision är det tillräckligt att denna har beslutats innan meddelandet från den skattskyldige kom in. Beträffande innebörden av begreppet "revision" hänvisas till 2 §. Det behöver enligt definitionen i detta lagrum inte vara fråga om revision som i första hand syftar till kontroll av mervärdeskatten. Tillämpning av bestämmelsen förutsätter inte heller att revisionen avser den skattskyldige. Det väsentliga är att resultatet av den kan läggas till grund för en höjning av skatten för den aktuella redovisningsperioden.

Begreppet kontrollmaterial bör ges en vid innebörd som inbegriper inte bara uppgifter och handlingar som har införskaffats från tredje man. Det kan sålunda röra sig också om uppgifter som den skattskyldige har lämnat i annat sammanhang än som ett led i redovisningen av mervärdeskatt, t. ex. i allmän självdeklaration. Det förutsätts emellertid att handlingen hade infordrats eller förelåg hos vederbörande myndighet när den skattskyldiges uppgifter kom in. Bestämmelsen skall inte tolkas så att denna förutsättning är uppfylld om handlingen över huvud taget finns hos LST vid den tidpunkten. För detta bör i ett sådant fall krävas att LST i dess egenskap av beskattningsmyndighet för mervärdeskatten, dvs. mervärdeskatteenheten, har införskaffat handlingen eller vidtagit åtgärd härför innan mervärdeskattedeklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige kom in.

Det förutsätts slutligen för påföring av skattetillägg av detta slag att beslut om höjning av skatten hade kunnat fattas med ledning av kontrollmaterialet.

Beslutas därutöver om skönsmässig höjning av skatten blir bestämmelserna i 10 eller 11 § tillämpliga, beroende på om den skattskyldiges uppgift har lämnats i deklaration eller annat skriftligt meddelande.

Bestämmelsen tillämpas inte om deklaration har kommit in inom tidsfristen för undanröjande av tillägg enligt huvudregeln i 12 § första stycket, dvs. inom två månader från utgången av den månad inom vilken deklaration senast skall ha lämnats. Detsamma gäller i det fall orsaken till den för låga skönsbeskattningen kan sökas i någon annan omständighet än den skattskyldiges försummelse, t. ex. fel som har begåtts vid LST:s handläggning av ärendet. Skattetillägg påförs givetvis inte heller om frivillig rättelse från den skattskyldiges sida föreligger.

I *andra stycket* beskrivs tilläggsunderlaget. Det är den skatt som har uppgivits i meddelandet från den skattskyldige och som hade kunnat fastställas på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den skatt som har fastställts i beslutet om skönsbeskattning. Tillägg skall således inte påföras till den del deklarerat belopp överstiger den skatt som uppgifterna ger stöd för.

Exempel

Skönsmässigt fastställd skatt	10 000 kr.
Höjningsbelopp enligt uppgift som föreligger hos LST	5 000 kr.
Skatt enligt den skattskyldiges uppgifter	18 000 kr.
Tilläggsunderlag	5 000 kr.

I underlaget för skattetillägg på denna grund räknas inte heller in skatt som fastställs utöver deklarerad eller eljest uppgiven skatt på grund av skönsmässig höjning eller annan avvikelse från meddelandet. Detta gäller alltså även i det fallet att denna täcks av kontrollmaterialet.

Exempel

Skönsmässigt fastställd skatt	10 000 kr.
Höjningsbelopp enligt uppgifter som föreligger hos LST	5 000 kr.
Skatt enligt den skattskyldiges uppgifter	12 000 kr.
Tilläggsunderlag	2 000 kr.

Frågan huruvida skattetillägg skall påföras för den överskjutande delen av höjningsbeloppet, enligt exemplet 3 000 kr., får bedömas med ledning av bestämmelserna om skattetillägg vid oriktig uppgift eller i förekommande fall skönsberäkning eller skönsbeskattning.

14 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.5

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att skattetillägg skall påföras skattskyldig när denne, trots att anmaning har sänts till honom, inte har kommit in med upplysning i fråga om skriftlig uppgift eller infordrad handling. Tillägget är avsett att fungera som ett vite. Det skall undanröjas om

den skattskyldige inom viss tid fullgör vad som ålagts honom i nu förevarande avseende.

I *första stycket* anges villkoren för att tillägg av detta slag skall få påföras.

Det första villkoret är att anmaning enligt 26 § ML att komma in med upplysning eller handling i fråga om skriftlig uppgift, som den skattskyldige har lämnat, har sänts till honom. I det angivna lagrummet i dess lydelse enligt utredningens förslag föreskrivs i första stycket att deklarationsskyldig efter anmodan skall lämna de upplysningar som behövs för kontroll av deklaration eller för att fastställa mervärdeskatt och i andra stycket att han, likaledes efter anmodan, skall förete handling som behövs för fastställelse av mervärdeskatt, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto. Anmodan får enligt förslaget meddelas i form av anmaning.

I fråga om anmaningens innehåll hänvisas till 30 § första stycket.

Den skriftliga uppgift som ifrågasätts och som har föranlett anmaningen kan t. ex. vara ett yrkat avdrag för ingående skatt eller uppgift om storleken av export eller annars skattefri omsättning som i mervärdeskattedeklarationen utgörs endast av ett angivet belopp utan någon som helst specifikation. Uppgiften kan emellertid självfallet också utgöras av ett i särskild ordnng framställt yrkande att en rättshandling skall behandlas skattemässigt på visst sätt.

Påföring av tillägg förutsätter vidare att den skattskyldige inte har kommit in med upplysningen eller handlingen inom tid som har angetts i anmaningen eller inom sådan tid därefter att den har kunnat beaktas vid beskattningsbeslutet. Den i anmaningen föreskrivna tiden kan alltså i och för sig försittas av den skattskyldige. Tillägg skall ändå inte påföras om den infordrade upplysningen eller handlingen föreligger vid beslutet om beskattningen. Behovet av en press på den skattskyldige i form av vite har då fallit bort.

Det kan självfallet inträffa att den deklarationsskyldige låter sig avhöra men att det ändå är tveksamt huruvida han har kommit in med svar på förfrågan. Vad som därvid skall krävas får bedömas med hänsyn till föreliggande omständigheter. Yttrar sig den skattskyldige i sitt svar inte om det förhållande anmaningen avser eller undviker han att besvara frågan i sak kan han inte anses ha efterkommit anmaningen. Uppger han däremot att han inte kan besvara förfrågan, t. ex. därför att visst underlag har förkommit, får sannolikheten av hans påstående bedömas med ledning av vad han har anfört för att styrka detta och omständigheterna i övrigt. Fästes därvid tilltro till hans uppgifter blir frågan om påföring av tillägg avhängig bedömningen i beskattningsfrågan. Frångås uppgiften utan att oriktig uppgift har kunnat påvisas föreligger sålunda förutsättningar för påföring av tillägg av detta slag. I fall då sanktionen framstår som obillig kan tillämpning av bestämmelserna om eftergift enligt 26 § eller lägre uttagsprocent enligt 23 § aktualiseras.

Slutligen krävs för påföring av tillägget att den skattskyldiges uppgift har frångåtts utan att oriktig uppgift anses föreligga. Det räcker i princip att uppgiften frångås till någon del.

Som framgått förutsätts att oriktig uppgift inte kan påvisas. Det kan emellertid inträffa att den skattskyldiges deklaration är så bristfällig att skatten i sin helhet skall bestämmas genom skönsberäkning. Så kan framför allt

tänkas vara fallet när uppgifter som rör såväl utgående som ingående skatt inte har styrkts av den skattskyldige. I den konkurrenssituation som då kan uppkomma mellan tillägg på grund av skönsberäkning och tillägg av nu förevarande slag skall tillägg enligt det nu behandlade lagrummet ges företräde. Endast om den skönsmässiga höjningen i sådant fall överstiger beloppet av den ifrågasatta uppgiften, skall tillägg p. g. a. skönsberäkningen påföras och då endast för skillnadsbeloppet.

Enligt *andra stycket* är tilläggsunderlaget den skatt som inte skulle ha fastställts om uppgiften hade godtagits, dvs. underlaget skall beräknas enligt samma principer som gäller för skattetillägg vid oriktig uppgift.

I *tredje stycket* föreskrivs att tillägget skall undanröjas, om upplysningen eller handlingen har kommit in inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. I fråga om vad som skall godtas som svar i detta avseende hänvisas till vad som anförts i kommentaren till första stycket.

I fråga om anmaningens innehåll hänvisas till 30 § första stycket och beträffande innehållet i beslutet om tillägg till 34 § andra stycket.

Anmaning med åtföljande beslut om skattetillägg enligt nu förevarande bestämmelse bör tillgripas först sedan den skattskyldige inte har efterkommit anmodan att komma in med den begärda upplysningen eller handlingen.

15 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.5

Innehållet i paragrafen, som reglerar påföring av skattetillägg i visst fall av underlåten registrering till mervärdeskatt, saknar motsvarighet i gällande bestämmelser.

I *första stycket* anges villkoren för att skattetillägg skall kunna påföras.

Påföring av sanktionen förutsätter till en början att den skattskyldige har bedrivit en verksamhet för vilken redovisningsskyldighet enligt 6 § ML uppenbarligen har förelegat men underlåtit att fullgöra sin registreringsskyldighet enligt 19 § ML.

Obligatorisk redovisningsskyldighet föreligger enligt 6 § första stycket första meningen ML, om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 10 000 kr. Verksamheter av mindre omfattning eller verksamheter, vars skattepliktiga omsättning under det första beskattningsåret inte uppgår till 10 000 kr., medför inte redovisningsskyldighet och de berörs alltså över huvud taget inte av dessa bestämmelser. Detsamma gäller beträffande verksamheter som har påbörjats i slutet av det för dem gällande första beskattningsåret och av den anledningen har en skattepliktig årsomsättning som inte överstiger 10 000 kr. Begreppet beskattningsår definieras i anvisningarna till 5 a § ML enligt huvudregeln som beskattningsår enligt KL, dvs. kalenderår eller annat (s. k. brutet) räkenskapsår.

Det för tillämpning av den nu förevarande bestämmelsen uppställda kravet på att redovisningsskyldighet uppenbarligen skall ha förelegat är avsett att från påföring av skattetillägg ta undan bl. a. sådana fall där det för en nystartad verksamhet med något fog kan hävdas att frågan om skatteplikt eller yrkesmässighet kan ha erbjudit tolkningssvårigheter. Det får inte heller

vara fråga om fall där den skattepliktiga omsättningen är av sådan ringa storlek att det kan uppkomma tveksamhet om redovisningsskyldighet har förelegat eller inte. Det sagda skall givetvis inte uppfattas så att enbart påståenden från den skattskyldige om att han varit tveksam i något avseende bör förhindra påföring. Frågan får avgöras med hänsyn till hur en seriös bedömning från hans sida av omständigheterna i det konkreta fallet borde ha företagits.

Det förutsätts vidare att den skattskyldige inte har fullgjort sin registreringsskyldighet enligt 19 § ML. I den angivna paragrafens första stycke föreskrivs att den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos LST i det län där verksamheten bedrivs. Enligt tredje stycket samma paragraf, i dess lydelse enligt utredningens förslag (se avsnittet 4.4.2), skall anmälan göras snarast efter det att verksamhet som kan antas medföra redovisningsskyldighet har påbörjats eller övertagits, dock senast inom två veckor från det att redovisningsskyldighet enligt 6 § ML har inträtt.

Av de nyss angivna bestämmelserna i fråga om redovisningsskyldighet och registreringsskyldighet följer att en överträdelse av bestämmelserna i 19 § ML i princip kan konstateras föreligga tidigast två veckor från den tidpunkt då den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret första gången översteg 10 000 kr. Utformningen av det ytterligare villkor som skall vara uppfyllt för påföring av tillägg och som behandlas i det följande gör det emellertid obehövligt att vid tillämpning av bestämmelsen fastställa den exakta tidpunkten för överträdelsen.

Den skattskyldiges underlåtenhet att fullgöra sin registreringsskyldighet skall ha föranlett att skatt att betala inte har fastställts vid den tidpunkt som anges i 42 § ML. Det skall således föreligga ett orsakssammanhang mellan den underlåtna registreringen och det uteblivna beskattningsbeslutet. Har LST haft sådan kännedom om verksamheten och dess omfattning att skatt för viss redovisningsperiod i princip skulle ha kunnat fastställas på förfallodagen, är förutsättningen för påföring av tillägg inte uppfylld för sådan period. Kravet på orsakssammanhang innebär vidare att tillägg enligt paragrafen kan påföras endast första gången som skatt fastställs efter det att verksamheten blivit känd av LST. Om det i efterhand kommer fram nya omständigheter som skall föranleda omprövning och höjning av det först meddelade beslutet, är bestämmelsen inte tillämplig. Med uttrycket "skatt att betala" understryks den i och för sig självklara innebörden av bestämmelsen att förutsättningarna för påföring av tillägg inte skall rubbas av att skatten enligt 32 § första stycket andra meningen ML anses fastställd till noll när deklaration inte har lämnats.

I 42 § första stycket ML anges att skatten för en viss redovisningsperiod förfaller till betalning den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 22 § tredje stycket samma lag, dvs. i regel den femte dagen i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Hänvisningen till denna tidpunkt i villkoren för påföring av tillägg innebär att fatalietiden får en automatisk anknytning till verksamhetens omfattning. Vid prövning av frågan om denna förutsättning är för handen skall sålunda presumeras att den skattskyldige skulle ha haft att redovisa skatten för en redovisningsperiod, vars längd har bestämts med hänsyn till storleken av den skattepliktiga omsättningen i verksamheten och i enlighet med RSV:s anvisningar. Därav följer att fa-

talietiden för verksamheter med låg skattepliktig årsomsättning förlängs, i jämförelse med en verksamhet som skall redovisas för perioder om två månader, med fyra eller tio månader beroende på om skatten rätteligen skulle ha redovisats för period om halvt resp. helt beskattningsår.

Skattetillägg av nu avsett slag skall kunna påföras också en tidigare registrerad skattskyldig som har undgått beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten har upphört. Detta framgår av andra meningen i första stycket. Förutsättningarna i övrigt i sådant fall, bl. a. kravet på orsakssammanhang mellan den felaktiga uppgiften och den uteblivna beskattningen, är desamma som gäller i fråga om tillägg enligt huvudregeln.

I *andra stycket* beskrivs tilläggsunderlaget. Detta är den skatt som har förfallit till betalning när LST har funnit att registreringsskyldighet har förelegat. Beskrivningen sammanfaller sålunda endast delvis med den i det föregående behandlade förutsättningen för påföring av skattetillägg att skatt att betala inte skall ha fastställts när skatten förfaller till betalning. Det innebär att omfattningen av tilläggsunderlaget i en viss situation begränsas i förhållande till förutsättningarna för påföring av tillägget. I vissa fall kan också följden bli att tillägg helt uteblir. Har sålunda skatten för en viss redovisningsperiod visserligen fastställts efter det att förfallodagen enligt 42 § ML inträffade, skall sanktionen ändå inte påföras, om LST före förfallodagen har funnit att registreringsskyldighet förelegat. Genom den föreslagna konstruktionen undviks besvärliga gränsfall och tvister, bl. a. huruvida orsakssammanhang föreligger mellan den skattskyldiges underlåtenhet och det försenade fastställelsebeslutet, när LST:s beslut har fördröjts av utredning eller andra orsaker.

Skatt som förfaller till betalning efter det att LST har funnit att registreringsskyldighet föreligger skall, som framgår av vad nyss sagts, inte inräknas i tilläggsunderlaget. Med orden "har funnit" åsyftas att LST skall ha erhållit en så ingående kännedom om verksamhetens art och omfattning att registreringsskyldigheten är helt klarlagd. I regel torde detta förhållande ha dokumenterats genom skriftväxling med den skattskyldige eller på annat sätt. I tveksamma fall bör sanktionsfrågan prövas med en generös tillämpning från myndighetens sida.

9.2.8 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

16 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.9

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift, dvs. fall där villkoren för påföring i och för sig är uppfyllda men tillägg ändå inte skall påföras. Den principiella utformningen av bestämmelserna är densamma som föreslås gälla vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Innebörden av begreppet "oriktig uppgift" påverkas inte av undantagen enligt paragrafen.

I förhållande till nu gällande lagstiftning innebär förslaget att undantagsbestämmelserna får ett något vidare tillämpningsområde. Detta föreslås sålunda innefatta även uppgifter som framstår som så uppenbart felaktiga

att de redan därigenom inte kan godtas. Med straffrättslig terminologi skulle denna typ av felaktigheter kunna betecknas som "otjänliga försök" som inte påkallar någon sanktion. Därutöver innehåller förslaget förtydliganden och redaktionellt betingade ändringar.

Första stycket avser undantag i tre olika fall som har det gemensamt att ett riktigt beskattningsbeslut i princip skall kunna fattas utan föregående förfrågan hos den skattskyldige antingen på grund av att uppgiftens oriktighet är så uppenbar eller de föreliggande omständigheterna så fullständigt redovisade att utredning inte erfordras.

Det *första fallet* avser oriktig uppgift som beror på felräkning eller missskrivning som uppenbart framgår av det skriftliga meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till meddelandet. Bestämmelsen stämmer överens med gällande rätt och innebär bl. a. att felräkningen eller missskrivningen skall kunna konstateras utan att uppgiften jämförs med uppgift i annan handling än som avses i lagtexten. Det förhållandet att kommunicering med den skattskyldige ändå äger rum innan avvikelse från uppgiften beslutas skall dock inte i och för sig medföra att bestämmelsen om undantag inte är tillämplig.

Uttrycket "skriftligt meddelande", som i den föreslagna lydelsen ersätter uttrycket "deklaration eller annat skriftligt meddelande" ansluter till den föreslagna lydelsen av 9 § och innefattar givetvis deklaration. Den föreslagna omformuleringen av lagtexten innebär också i övrigt vissa förtydliganden av nu gällande bestämmelser. Det anges sålunda uttryckligen att uppgiftens oriktighet kan framgå av uppgift i annan handling än det meddelande där den oriktiga uppgiften har lämnats. Denna handling skall ha lämnats i anslutning till meddelandet. Vid mervärdebeskattningen innebär detta t. ex. att en felaktig överföring från räkenskaperna till deklarationen, som uppenbart framgår av uppgift i en samtidigt med deklarationen avlämnad handling, inte skall föranleda skattetillägg. Det förhållandet, att de båda handlingarna som en följd av förfarandet vid redovisningen av mervärdeskatt kan komma in till LST vid skilda tidpunkter, skall inte leda till annat ställningstagande. Att bilagan har lämnats i anslutning till deklarationen kan normalt anses vara styrkt av den skattskyldige genom att han har angett detta med kryssmarkering på anvisad plats i deklarationen. Frågan får eljest bedömas med ledning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Det *andra fallet* avser undantag från påföring av tillägg när den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga upplysningar i sak för bedömning av uppgiften att ett s. k. öppet yrkande kan anses föreligga. Det krävs m. a. o. av honom en öppen redovisning i frågor där den rättsliga bedömningen kan utfalla på olika sätt. Utformningen av detta undantag knyter an till formuleringen av uppgiftsskyldigheten i den nya av utredningen föreslagna 23 a § ML (se avsnittet 4.4.3). Tillämpning av undantaget utesluts inte av den anledningen att myndigheten har kommunicerat med den skattskyldige innan den tar ställning i saken. Det väsentliga är om den skattskyldige kan anses ha fullgjort den uppgiftsskyldighet som åligger honom enligt ML. Bestämmelsen innebär i sak inte någon ändring av gällande rätt.

Det *tredje fallet* saknar motsvarighet i nuvarande lagstiftning. Bestämmelsen avser den situationen att det av annan omständighet än fullständiga

upplysningar i sak framstår som uppenbart att en oriktig uppgift inte kan godtas. Dylika fall torde vara ganska ovanliga vid mervärdebeskattningen till följd av deklarationsblankettens begränsade utrymme. Det kan dock inträffa att skattskyldiga uttrycker tveksamhet genom kortfattade noteringar i deklarationen och att en sådan notering upplyser om att de uppenbarligen har missuppfattat innebörden av en viss bestämmelse. T. ex. skulle det av texten "potatis till I 4", som förklaring till uppgiven skattefri omsättning enligt deklarationen, med tillräckligt hög grad av säkerhet kunna antas att en lantbrukare har haft försäljning av viss storlek till det angivna regementet och att han i deklarationen redovisat denna som skattefri i tro att all försäljning – inte bara viss krigsmateriel – till försvaret är undantagen från skatteplikt. Felaktiga eller ofullständiga yrkanden av sådan karaktär att de faller under lagrummets tillämpningsområde kan också förekomma i bilaga till deklaration.

Andra stycket avser oriktig uppgift beträffande värde av uttag. Bestämmelsen motsvarar i sak gällande rätt. Orden "eller uttaget med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt" är tillagda efter förebild från motsvarande förslag i fråga om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I begreppet "beskrivits" innefattas även den beskrivning av uttaget som kan ligga i en beloppsmässig angivelse. Är skillnaden mellan det riktiga värdet och det uppgivna så stor att den skattskyldige får anses ha karaktäriserat uttaget på ett oriktigt sätt, är undantaget således inte tillämpligt. Enligt förarbetena till nu gällande lagstiftning torde en sådan tillämpning vara förenlig med rättspraxis (jfr prop. 1971:10, s. 269).

17 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.9

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 64 d § tredje stycket ML, vari föreskrivs att skattetillägg inte skall påföras, om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift.

I sak föreslås ett tillägg av orden "eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan fastställas med ledning av upgiften", vilket innebär att möjligheterna utvidgas för den skattskyldige att genom frivilliga åtgärder undgå sanktion. Vidare anges i paragrafen uttryckligen att skattetillägg enligt 15 §, dvs. vid underlåten registrering, inte skall påföras om den skattskyldige frivilligt har gett sig till känna för beskattning.

Den föreslagna utvidgningen i *första stycket* av begreppet frivillig rättelse till att även omfatta andra frivilliga åtgärder från den skattskyldige innebär en ändring i förhållande till nu gällande bestämmelser. Frågan om den skattskyldige skall räknas till godo av honom lämnade uppgifter i samband med en omprövning av beskattningen skall sålunda regelmässigt prövas med tillämpning av dessa bestämmelser, även i fall då skatten tidigare är fastställd genom t. ex. skönsberäkning. Innebär omprövningsbeslutet att en tidigare beslutad skönsbeskattning höjs med ledning av uppgifter som den skattskyldige har lämnat i annan ordning än i deklaration skall han inte påföras tillägg till den del hans uppgifter är frivilligt lämnade och "täcker" sköns-

beskattningen. Detta gäller också f. n. men som en följd av utformningen av tilläggsunderlaget i 64 a § tredje stycket ML, vari skriftliga uppgifter från den skattskyldige generellt exkluderas från underlaget. Kravet på frivillighet kan i sådant fall innebära en skärpning av gällande rätt.

Andra stycket innehåller en uttrycklig bestämmelse om att skattetillägg enligt 15 § inte skall påföras, om den skattskyldige frivilligt har anmält sig för registrering eller på annat sätt har gett sig till känna för beskattning.

Av orden "givit sig till känna för beskattning" framgår att i princip varje frivillig åtgärd av den skattskyldige i detta avseende kan föranleda frihet från sanktion. Formen för åtgärden bör således inte ha någon betydelse. Även ett telefonsamtal till LST, vari den skattskyldige uppger sin identitet, uppgift om verksamhetens karaktär och att denna inte är registrerad för mervärdeskatt, bör räknas honom till godo. Uttrycket "för beskattning" skall inte uppfattas så att hans uppgifter måste vara så exakta att de utan vidare kan läggas till grund för ett beslut om skatt.

I samtliga de fall då paragrafen är tillämplig kan en frivillig rättelse leda till undantag från skattetillägg för endast den del av det belopp som tas till beskattning. Om endast smärre justeringar vidtas av myndigheten föreligger självfallet inte heller något hinder att hela beskattningen går fri från sanktion som en följd av den skattskyldiges handlande.

Frågan om den skattskyldiges åtgärd i något av de angivna hänseendena skall betraktas som frivillig får bedömas med ledning av gällande rättspraxis (se avsnittet 2 i bilagan).

18 §

Paragrafen motsvarar 64 d § fjärde stycket ML. I den föreskrivs att beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion, sedan den skattskyldige har avlidit, inte får fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.

De föreslagna ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten och avses inte innebära någon ändring i sak. Utbytet av orden "får icke påföras" mot "får beslut om --- inte fattas" ger bättre uttryck åt innebörden av bestämmelsen. Har sålunda LR undanröjt ett av LST påfört skattetillägg, bör KR inte efter dödsfallet åter få besluta om påföring av tillägg.

Tillägget av orden "med anledning av hans felaktighet eller försummelse" gör klart att överträdelse som begås av dödsbo givetvis inte är undantagen från sanktion.

9.2.9 *Beräkning av tilläggsunderlaget i vissa fall*

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.6

19 §

Paragrafens innehåll är helt nytt. Det motsvarar emellertid gällande rättspraxis enligt uttalande i förarbetena (SkU 1977/78:50).

I *första meningen* anges som en allmän regel för tilläggsunderlagets beräkning att rättelser till fördel för den skattskyldige skall räknas honom till godo. Detta gäller dock inte uppenbara felräkningar eller misskrivningar,

dvs. sådana uppenbara fel som enligt 16 § är undantagna från påföring av skattetillägg.

Av *andra meningen* framgår att den skattskyldige skall räknas till godo även formliga kvittningsyttranden, i den mån de godtas, som han har framställt med anledning av att ändringen har beslutats eller ifrågasatts. Har han däremot framställt yrkandet innan han har fått kännedom om ändringen skall däremot inte underlaget reduceras med hänsyn till yrkandet. Ett sådant yrkande tillhör ju de uppgifter som skulle ha lagts till grund för beskattningen även om den oriktiga uppgiften inte skulle ha rättats.

20 §

I paragrafen, som saknar motsvarighet i nu gällande lagstiftning, föreskrivs att från tilläggsunderlaget skall i visst fall räknas av ingående skatt som hänför sig till annan redovisningsperiod än den period skattetillägget avser. Förutsättningarna härför är dels att den ingående skatten har ett direkt samband med oredovisad utgående skatt som utgör grund för tillägget, dels att den skattskyldige inte tidigare har tillgodoförd sig avdrag för denna ingående skatt.

Med uttrycket "direkt samband" bör förstås att den ingående skatten avser samma verksamhet som den utgående skatten och belöper på samma slag av tillgångar. Ingående skatt som belöper på anskaffning av en anläggningstillgång får sålunda inte räknas av mot utgående skatt som belöper på en varuförsäljning (omsättningstillgång). Bestämmelsen innebär i sak den ändringen av gällande praxis, så som den kommer till uttryck i RSV:s anvisningar (RSV Im 1975:3), att den inte innehåller någon uttrycklig begränsning av tillämpningen till redovisningsperioder inom samma beskattningsår. Kan ett direkt samband påvisas mellan utgående resp. ingående skatt föreligger enligt bestämmelsen inte något hinder mot kvittning mellan olika beskattningsår.

9.2.10 *Uttagsprocent*

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.7

21 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om uttagsprocent, dvs. de procentsatser efter vilka tillägg skall beräknas om inte någon av bestämmelserna i 22–25 §§ är tillämplig.

Enligt *första punkten* utgår tillägget med 30 % av tilläggsunderlaget vid oriktig uppgift (9 §) och skönsberäkning (10 §), vid höjd beskattning när deklaration eller skriftlig uppgift från skattskyldig har kommit in i visst fall (13 §) samt vid tillägg på grund av underlåten registrering (15 §).

I *andra punkten* anges att tillägget tas ut efter 50 % av tilläggsunderlaget vid skönsbeskattning (11 §) och i fall av obestyrkt uppgift (14 §), dvs. de båda fall då tillägget har en vitesfunktion och skall sättas ned, om deklaration eller infordrad upplysning eller handling kommer in inom viss tid.

Bestämmelserna innebär att den sanktionsnivå som skall tillämpas, om

inte någon undantagsregel föreskriver annat, höjs från gällande 20 till 30 % när fråga inte är om skönsbeskattning, i vilket fall uttaget höjs till 50 %.

22 §

I paragrafen, vars innehåll är nytt, anges de fall då skattetillägg vid oriktig uppgift generellt skall utgå med 10 % av tilläggsunderlaget. De båda första punkterna beskriver s. k. periodiseringsfel och den tredje punkten en typ av oriktig uppgift som har betecknats som kommuniceringsfel.

Den *första punkten* avser utgående skatt, som har hänförts till fel redovisningsperiod under samma beskattningsår, eller sådan utgående skatt som vid upptäckten inte har redovisats för rätt redovisningsperiod men som med hänsyn till omständigheterna det måste antas skulle ha redovisats för en senare redovisningsperiod.

Den *andra punkten* avser ingående skatt som har dragits av i redovisningen för fel redovisningsperiod.

Utmärkande för periodiseringsfelen är att de inte har inneburit något definitivt bortfall av skatt. Utformningen av definitionen enligt förevarande paragraf innebär emellertid en utvidgning av begreppet som innefattar även sådana felaktigheter som kan presumeras inte skulle ha fått annan effekt. Felaktigheter som uppdagas vid en tidpunkt, då den skattskyldige ännu inte har lämnat deklaration för den redovisningsperiod som det måste antas att skatten felaktigt skulle ha hänförts till, omfattas sålunda i princip av paragrafens bestämmelser. Detta har uttryckligen angetts i paragrafens punkt 1. men avses gälla även ingående skatt som har dragits av för tidigt och som det måste antas att den skattskyldige inte skulle ha dragit av också i redovisningen för den rätta perioden. När det rör sig om felaktigheter av redovisningsteknisk natur kan det många gånger framstå som sannolikt att felet skulle ha upptäckts och rättats av den skattskyldige i samband med bokslut. Kvarstår felet efter bokslut bör bestämmelsen inte tillämpas. Vid felaktig tillämpning av bestämmelserna om tidpunkten för redovisningsskyldighetens eller avdragsrättens inträde, torde det ofta med ledning av omständigheterna kunna antas att felet skulle ha rättats av den skattskyldige. Kan det däremot konstateras att ingående skatt dragits av dubbelt kan självfallet den oriktiga uppgiften inte karaktäriseras som periodiseringsfel.

Det bör uppmärksammas att definitionen av periodiseringsfel är neutral i den meningen att den innefattar även utgående skatt som har redovisats för tidigt och ingående skatt som har dragits av för sent. I sådana fall rör det sig av naturliga skäl inte om oriktiga uppgifter som – annat än undantagsvis – kan föranleda skattetillägg enligt de förutsättningar som framgår av 9 § lagförslaget. Har emellertid skatt dragits undan statsverket, t. ex. genom en förtida skatteredovisning inför en höjning av skattesatsen, är den förevarande bestämmelsen avsedd att kunna tillämpas.

Enligt den *tredje punkten* tillämpas den lägre uttagsprocenten också för skattetillägg vid oriktig uppgift som har medfört eller hade kunnat medföra att taxering till inkomstskatt skett till för högt belopp. Bestämmelsen är m. a. o. tillämplig på samtliga de fall av oriktig uppgift då en höjning av utgående skatt eller en sänkning av ingående skatt rätteligen skall få till

följd att nettointäkten av förvärvskällan vid inkomsttaxeringen blir lägre som ett resultat av att motsvarande intäkt sänks resp. kostnad höjs.

Ofta torde dessa s. k. kommuniceringsfel upptäckas vid mervärdeskattekontrollen i ett så tidigt skede att taxering för det aktuella beskattningsåret inte har ägt rum. Bestämmelsen får därför många gånger tillämpas på grundval av enbart det faktum att felaktigheten typiskt sett är av sådant slag att den kommande inkomsttaxeringen skall påverkas av att rättelse vidtas vid mervärdebeskattningen.

Det kan vidare förekomma fall då det bör kunna presumeras att oredovisad utgående skatt skulle ha tagits upp som intäkt i inkomstdeklarationen, om felet inte hade upptäckts, t. ex. då det av den skattskyldiges räkenskaper framgår att beloppet av en viss omsättning inklusive mervärdeskatten har bokförts på sådant sätt. Huruvida detta skett på grund av att bestämmelserna om skatteplikt tillämpats på ett felaktigt sätt eller felaktig bokföring saknar betydelse för tillämpning av bestämmelserna.

Bestämmelsen är avsedd att utan begränsningar tillämpas också i fall då felaktigheten skulle ha kommit att påverka inkomsttaxeringarna för flera år framåt i tiden, t. ex. då avdrag felaktigt har gjorts för ingående skatt på förvärv av inventarier, som används helt eller delvis i den skattefria delen av s. k. blandad verksamhet, och den ingående skatten rätteligen skulle ha utgjort avskrivningsunderlag för värdeminskning.

Det bör anmärkas att bestämmelserna i 24 § om högre tillägg i vissa fall i princip är tillämpliga även beträffande de felaktigheter som anges i paragrafen.

Bestämmelserna i förevarande paragraf bör inte medföra någon ändring av praxis i fråga om möjligheterna till eftergift enligt 23 § i ursäktliga fall. Dessa senare bestämmelser kommenteras i avsnittet 9.2.11.

23 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande lagstiftning, ger möjlighet att sätta ned uttagsprocenten till hälften, då omständigheterna är mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Bestämmelsen avser endast fall där uttagsprocenten är 30 eller 50 enligt 21 §. Den omfattar således inte tillägg som enligt 12 § tredje stycket har satts ned från 50 till 30 % och inte heller fall där skattetillägg skall utgå med 30 eller 50 % på grund av höjning av uttagsprocent enligt 24 §. För nedsättning av tillägg med vitesfunktion, dvs. enligt 11 eller 14 §, fordras att deklaration har kommit in.

Bestämmelsen bör tillämpas när motsvarande förutsättningar för eftergift i och för sig har förelegat men vid prövningen inte har befunnits vara så uttalade att felaktigheten eller underlåtenheten har ansetts ursäktlig. Bestämmelsen kan därvid aktualiseras i fråga om såväl felaktig tillämpning av skattepliktsregler etc. enligt ML som vid fel av redovisningsteknisk natur. Uttagsprocenten 30 bör t. ex. kunna sättas ned i fall då en oriktig uppgift beror på sådan felaktighet i löpande bokföring, som åsyftas med den nu gällande bestämmelsen i 64 f § andra stycket ML, men inte har ansetts

helt ursäktlig och inte heller tillhör de fel som enligt 22 § skall föranleda uttag med endast 10 % av underlaget.

Tillämpningen av paragrafen kan vidare belysas med följande exempel. En skattskyldig som har försummat att komma in med deklarationer för flera redovisningsperioder under ett beskattningsår blir föremål för revision. Denna visar att vissa redovisningsperioder är för lågt skönsbeskattade och vissa andra för högt. Om den skattskyldige kommer in med deklarationerna innan LST meddelar beslut med anledning av revisionen, skall han enligt 13 § påföras skattetillägg med 30 % för de redovisningsperioder för vilka skatten höjs. Kommer han å andra sidan in med deklarationerna först sedan omprövningsbeslut meddelats, påförs han tillägg med 50 % av höjningsbeloppen för de perioder som blir föremål för höjd beskattning. De påförda tilläggen kan inte i något av fallen undanröjas eller sättas ned. Visar det sig i ett sådant fall att höjningen av skatten för hela den tid revisionen avsett är betydligt lägre än vad summan av höjningar utvisar eller t. o. m. att summan av sänkningar överväger bör om inte försummelsen bedöms som ursäktlig bestämmelsen om nedsättning av uttagsprocent kunna tillämpas.

24 §

I paragrafen, vars innehåll är nytt, regleras när skattetillägg skall beräknas efter högre uttagsprocent än den normalt gällande. Det tillkommer LST som beskattningsmyndighet att som första instans besluta även i dessa fall.

Uttagsprocenten skall enligt paragrafens *första mening* höjas till 30, 50 eller 80, när omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. I *andra meningen* ges riktlinjer för vilka omständigheter som därvid skall beaktas. Hänsyn skall bl. a. tas till om uppgiftsskyldigheten för redovisningsperioden i fråga eller tidigare har åsidosatts i väsentligt hänseende, om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp, om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift, om skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende eller om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.

I specialmotiveringen till 27 § förslaget till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxering redogörs för hur motsvarande paragraf är avsedd att tillämpas. Denna redogörelse gäller i allt väsentligt också tillämpningen vid mervärdebeskattningen. Därutöver kan tilläggas följande.

Som en konsekvens av de korta redovisningsperioder som tillämpas av ett stort antal skattskyldiga vid mervärdebeskattningen kan en försumlig skattskyldig under ett beskattningsår göra sig skyldig till ett flertal deklarationsförsummelser. Enbart det förhållandet att så har skett bör normalt inte leda till att uttagsprocenten höjs. Föreligger däremot omständigheter som pekar på att den skattskyldige systematiskt spekulerar i att LST skall åsätta honom skönsbeskattning med belopp som är avsevärt lägre än de verkliga bör uttagsprocenten höjas.

De korta redovisningsperioderna kan vidare vid upprepade försummelser få till följd att tilläggsunderlaget för enstaka perioder inte uppgår till betydande belopp men väl för flera perioder sammantagna. Vägledande vid

bedömningen av frågan om höjd uttagsprocent i sådana fall bör vara det sammanlagda beloppet för helt beskattningsår.

Högre uttagsprocent kan tillämpas även i fråga om skattetillägg vid underlåten registrering. Enbart den omständigheten att den skattskyldige har hållit sig undan från beskattning någon tid bör inte leda till skärpning av reaktionen. I första hand får bedömningen i dessa fall göras med hänsyn till såväl verksamhetens omfattning och den tid den har bedrivits som den undanhållna skattens storlek. Ett annat skäl för att höja sanktionsnivån kan t. ex. vara att den skattskyldige har lämnat falska upplysningar eller vidtagit särskilda åtgärder för att undgå registrering och därmed beskattning.

I sista punkten i paragrafen anges som en försvårande omständighet att handling som har lämnats till underlag för registrering innehåller en i väsentligt hänseende oriktig uppgift eller bristfällighet. Härmed åsyftas i första hand sådana felaktiga upplysningar om verksamheten som i förening med oriktiga uppgifter i sedermera avlämnade deklarationer är ägnade att vilseleda beskattningsmyndigheten. Det kan t. ex. gälla falska uppgifter om export eller annan verksamhet som skall medföra s. k. teknisk skattskyldighet med rätt att återfå ingående skatt. Som ett annat exempel kan nämnas det fallet att en skattskyldig i sin registreringsanmälan felaktigt beskriver verksamheten på sådant sätt att någon av reduceringsreglerna framstår som tillämplig vid beskattningen.

25 §

Innehållet i paragrafen saknar motsvarighet i gällande lagstiftning. Den innehåller föreskrifter om att skattetillägg i vissa fall skall utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats, om den skattskyldige har rättat oriktig uppgift men sådana omständigheter föreligger att rättelsen inte har ansetts vara frivillig.

I specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse (28 §) förslaget till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen lämnas riktlinjer för hur paragrafen är avsedd att tillämpas. Vad som sägs där gäller i allt väsentligt även vid mervärdebeskattningen. Därutöver kan tilläggas följande.

Vid s. k. skrivbordsgranskning av mervärdeskattedeklarationer torde det vara förhållandevis vanligt att de frågor som ställs till de skattskyldiga, skriftligen eller per telefon, är mer eller mindre allmänt hållna och i vissa fall t. o. m. kan uppfattas mera som ett påpekande att någon uppgift eller relation som framgår av deklarationen bör förklaras eller utredas av den skattskyldige. Om en sådan förfrågan leder till att den skattskyldige vid sin kontroll av underlaget till deklarationen finner att den innehåller en oriktig uppgift och rättar denna i sitt svar på LST:s förfrågan, kan det i vissa fall ändå vara tveksamt om rättelsen enligt rättspraxis kan anses som frivillig. Görs i sådant fall den bedömningen att frivillig rättelse inte föreligger, skall den förevarande bestämmelsen om halvering av uttagsprocenten kunna tillämpas.

Paragrafen är generellt tillämplig, dvs. på alla slag av oriktig uppgift, även vid tillämpning av lägre uttagsprocent för s. k. periodiserings- och kommuniceringsfel, samt i förening med såväl mildrande som försvårande omständigheter.

9.2.11 *Eftergift*

26 §

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.10

Paragrafens innehåll motsvarar närmast 64 f § första och tredje styckena ML. Den reglerar eftergift på grund av ursäktlighet och när tilläggsunderlaget är att anse som ringa.

Den nuvarande bestämmelsen i 64 f § andra stycket om eftergift av skattetillägg vid oriktig uppgift, som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i inte avslutad bokföring (ursäktliga s. k. räkenskapsfel) har utmönstrats i den föreslagna lagtexten. Eftergift i sådana fall bör kunna medges med tillämpning av bestämmelsen i den nya paragrafens första stycke, om "annan särskild omständighet" föreligger. Utmönstringen av den förevarande eftergiftsgrunden är sålunda inte avsedd att medföra någon ändring av gällande rätt.

Bestämmelsen i 64 f § fjärde stycket ML om att skattetillägg inte får påföras avliden skattskyldig har flyttats till en särskild paragraf, 18 §, under rubriken "Undantag från påföring av avgiftssanktion".

I *andra stycket,* som innehåller en bestämmelse om eftergift då tilläggsunderlaget är att anse som ringa, har lagts till en mening som föreskriver att redovisningsperiodens längd skall beaktas. Härmed avses att hänsyn skall tas till storleken av det sammanlagda beloppet för flera redovisningsperioder under ett beskattningsår, när den skattskyldige har kortare redovisningsperioder än helt beskattningsår. Bestämmelsen ansluter nära till nu gällande praxis (jfr RSV:s anvisning Im 1975:3) men avses – till skillnad från RSV:s uttalande i anvisningarna – kunna aktualiseras även i fall då beslut för olika redovisningsperioder meddelas i skilda beslutshandlingar. Avsikten är självfallet inte att LST särskilt skall bevaka om regeln har tillämpats tidigare under beskattningsåret och ompröva ev. meddelade beslut, om gränsen för ringa belopp överskrids. Tillämpning av regeln skall emellertid inte villkorslöst vara beroende av att besluten meddelas i samma handling.

Bestämmelsen om eftergift när tilläggsunderlaget är att anse som ringa är i princip tillämplig på alla typer av skattetillägg.

9.2.12 *Beslutande myndighet m. m.*

Allmän motivering, se avsnitt 4.3.11

27 §

Paragrafen motsvarar delvis 64 g § första stycket ML. Första stycket innehåller huvudregeln om LST:s behörighet att besluta i frågor om avgiftssanktion. I andra stycket finns en bestämmelse som utvidgar LST:s behörighet att besluta om undanröjande eller nedsättning av tillägg med vitesfunktion.

I *första stycket* föreskrivs – utan inskränkningar – att LST äger pröva fråga om avgiftssanktion i samband med fastställelse av skatt för den redovisningsperiod som sanktionen avser. LST är alltså behörig att besluta även

i fråga om påföring av tillägg med högre uttagsprocent när försvårande omständigheter föreligger.

Sanktionsfrågan skall enligt bestämmelsen prövas i samband med att beslut i fråga om skatten fattas. LST kan sålunda inte i efterhand ta upp frågan om t. ex. påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift annat än i sådant fall som framgår av 28 §, dvs. om ny omständighet eller nytt bevis har kommit till myndighetens kännedom. Kravet på att skatten och sanktionen skall prövas samtidigt innebär också att frågan om höjd uttagsprocent vid försvårande omständigheter måste avgöras i samtidigt, dock självfallet med förbehåll för att 28 § kan bli tillämplig även i sådant fall.

Behörighetsregeln i 64 g § första stycket ML i fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt har slopats i den föreslagna lagtexten. Behörigheten härvidlag avses tillkomma LST och framgår av innehållet i 28 §.

Föreskriften i 64 g § andra stycket ML om att beslut skall meddelas även i fall då hemställan om eftergift har avslagits har också utmönstrats. Att så skall ske torde framgå av 18 § FL och behöver inte särskilt regleras i denna lag.

I *andra stycket* föreskrivs att frågor som rör undanröjande och nedsättning av tillägg med stöd av 12 § eller 14 § tredje stycket skall prövas av LST, även i fall då LST på grund av bestämmelserna i 35 § ML inte äger besluta i beskattningsfrågan. Det innebär att LST skall besluta i sanktionsfrågan trots att myndigheten saknar behörighet att ompröva beskattningsfrågan med anledning av att deklaration eller infordrad upplysning eller handling har kommit in. I fråga om beslut om nedsättning av tillägg enligt 12 § andra eller tredje stycket innebär bestämmelsen att LST:s behörighet är begränsad till att sätta ned det påförda tillägget till 20 resp. 60 %. Den eventuella nedsättning av tilläggsunderlaget som kan bli aktuell enligt 32 § faller således utanför LST:s kompetens. Bestämmelsen är tillämplig även i fall då tillägg av förevarande slag har höjts på talan av AO med stöd av 42 §.

28 §

Paragrafen, vars innehåll är nytt, ger LST möjlighet att påföra eller höja skattetillägg efter det att skatten har fastställts och sålunda behörighet enligt 27 § första stycket inte längre föreligger.

Som förutsättning anges i paragrafens *första stycke* att omständighet eller bevis som utgör grund härför har kommit till LST:s kännedom först sedan skatten fastställts. Som ett i och för sig självklart villkor härför gäller att det belopp som utgör tilläggsunderlaget ingår i beskattningen.

Frågan skall prövas av LST inom ett år från utgången av den månad då LST fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum. Den föreslagna regeln kan ses som en bestämmelse om preskription av ansvar för fel eller försummelse som kan föranleda skattetillägg nämligen i fall då åtal inte har beslutats (jfr 29 §).

Bestämmelsen är utformad efter förebild av den extraordinära besvärsrätt som tillkommer ti enligt 43 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner

vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Beträffande de allmänna förutsättningar som bör gälla vid tillämpningen hänvisas till specialmotiveringen till denna paragraf (se avsnittet 9.1.15). Därutöver bör vid mervärdebeskattningen gälla följande.

LST:s behörighet att besluta i nu avsedda fall är inte begränsad till tid då LST inom det ordinära beskattningsförfarandets ram kan besluta i fråga om skatten för den redovisningsperiod sanktionen avser. Det är alltså fråga om en extraordinär beslutsrätt för LST som beskattningsmyndighet i första instans. I behörigheten innefattas sålunda påföring av tillägg på grund av att oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt ävensom tillägg enligt 14 § i besvärsprocess, dvs. när viss uppgift trots utsänd anmaning inte har styrkts. LST skall också kunna påföra eller höja tillägg avseende redovisningsperiod, som annars inte är tillgänglig för LST:s beslutsbehörighet på grund av punkten 2 av övergångsbestämmelserna till ändringen av 35 § ML (SFS 1981:1276) eller därför att slutligt beslut har meddelats för perioden i fråga. Frågan hur anmälan skall göras från AO till LST har inte särskilt reglerats utan får lösas genom instruktioner inom myndigheten.

29 §

Paragrafens innehåll, som är nytt, ger LST rätt att påföra eller besluta om höjning av skattetillägg i det fall skattskyldig har åtalats för skattebrott enligt SkBL. Bestämmelsen är i sak utformad på samma sätt som i motsvarande paragraf, 44 §, i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, där ti får föra talan hos LR i sådana situationer. Vad som sägs i specialmotiveringen till den paragrafen gäller i tillämpliga delar även denna paragraf.

9.2.13 *Beslut m. m.*

30 §

Innehållet i paragrafen är nytt. *Första stycket* innehåller en föreskrift om att anmaning i förekommande fall skall vara försedd med upplysning om sanktionen vid underlåtenhet att efterkomma anmaningen.

Två typer av skattetillägg förutsätter för påföring att anmaning skall ha sänts ut till den skattskyldige; den ena avser tillägg enligt 11 § vid skönsbeskattning, när den skattskyldige inte har fullgjort sin registreringsskyldighet enligt 19 § ML, den andra tillägg enligt 14 §, dvs. på grund av att skattskyldig inte har styrkt viss uppgift, avdrag e. d., på sätt som anges i 26 § ML. I båda fallen är det sålunda fråga om tillägg med vitesfunktion, dvs. det påförda tillägget skall undanröjas eller, beträffande tillägg enligt 11 §, sättas ned, om den skattskyldige kommer in med deklarationen resp. den infordrade handlingen eller upplysningen inom viss tid. Innebörden av bestämmelsen i första stycket är att tillägg inte får påföras om inte anmaningen har innehållit upplysning om sanktionen vid underlåtenhet. En särskild föreskrift om vad beslut om påföring av tillägg i dessa fall skall innehålla finns i 34 § andra stycket.

I *andra stycket* föreskrivs att den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter, innan LST fattar beslut om påföring eller höjning av skattetillägg. Föreskriften torde inte innebära någon ändring av den praxis som f. n. tillämpas av LST. Kommuniceringsskyldighet torde f. ö. i många fall uppkomma redan som en följd av bestämmelsen i den nu gällande 64 h § första stycket ML (se förslagets 31 §).

Beträffande skattetillägg vid skönsbeskattning gäller skyldigheten att kommunicera med den skattskyldige endast beslut om höjd skönsbeskattning. I de rutinmässiga skönsbeskattningsfallen får den skattskyldige en centralt utsänd påminnelse om att deklarera innan beslutet meddelas. Har deklaration trots detta inte kommit in till LST, torde ytterligare kommunikation med den skattskyldige inte tillföra ärendet något av betydelse för LST:s prövning. Påfört tillägg skall ju också i regel undanröjas så snart den skattskyldige kommer in med deklaration, om detta sker inom viss tid (jfr. 12 §). Bestämmelsen skall dock självfallet inte tolkas som ett förbud att kommunicera med den skattskyldige i dessa fall av skönsbeskattning.

31 §

Innehållet i paragrafens första stycke motsvaras delvis av 64 h § första stycket ML. Det avser myndighetens skyldighet att beakta bl. a. bestämmelserna om eftergift i vissa fall, trots att yrkande härom inte har framställts. Innehållet i andra stycket saknar motsvarighet i gällande rätt.

Enligt *första stycket* utvidgas den nu gällande skyldigheten för LST och skattedomstol att ex officio beakta bestämmelserna i 26 § om eftergift till att omfatta även de av utredningen föreslagna nya bestämmelserna om halvering av uttagsprocenten vid mildrande omständighet (23 §) och vid skattskyldigs rättelse av oriktig uppgift i vissa fall (25 §).

Enligt *andra stycket* skall storleken av tilläggsunderlag i ärende eller mål om skattetillägg kunna omprövas till den skattskyldiges fördel, trots att beskattningsfrågan inte är föremål för prövning i sak. Bestämmelsen är avsedd att tillämpas av såväl LST som skattedomstol. För LST:s vidkommande torde den i praktiken komma till användning i första hand i fall då fråga är om att – sedan ny omständighet eller nytt bevis har kommit till LST:s kännedom – med stöd av 28 § höja uttagsprocenten för skattetillägg avseende redovisningsperiod som annars inte är tillgänglig för beslut av LST i fråga om fastställd skatt. Bestämmelsen gör det möjligt för LST att vid avgörande av ärendet t. ex. beakta invändning från den skattskyldige och sänka tilläggsunderlaget trots att beskattningen har vunnit laga kraft. Undantagsvis kan så också bli fallet när det rör tillägg enligt 11 § vid skönsbeskattning eller enligt 14 § vid obestyrkt uppgift, om den skattskyldige först sedan beslut om skatten vunnit laga kraft visar eller gör sannolikt att beskattningen blivit för hög.

Bestämmelsen är inte tillämplig i fall då LST enligt 27 § andra stycket beslutar om nedsättning av skattetillägg med stöd av 12 § eller 14 § tredje stycket. Prövningen av tilläggsunderlagets storlek i sådant fall ankommer på LR.

32 §

Innehållet i paragrafens *första stycke* motsvarar utan ändring i sak 64 h § andra stycket ML. Däri föreskrivs att beslutande myndighet skall vidta den nedsättning av skattetillägg som föranleds av att ändring beslutas i fråga om skatten.

Andra stycket, som saknar motsvarighet i gällande rätt, upplyser om att bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket, dvs. om undanröjande eller nedsättning av tillägg under vissa förutsättningar, gäller även i fråga om tillägg som har påförts med högre belopp på talan av AO med stöd av 42 §.

Tredje stycket ger möjlighet för skattedomstol att besluta om ändring i beslut om avgiftssanktion, som föranleds av att rättelse vidtagits i beskattningsfrågan med stöd av 105 § 1 mom. första stycket TL och 56 § ML. En sådan möjlighet föreligger enligt gällande rätt genom hänvisningen i 64 k § ML. Bestämmelsen i tredje stycket innebär sålunda inte någon ändring i sak.

33 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I dess *första stycke* föreskrivs att slutligt beslut skall medelas även i fråga om skatten i fall då sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. Detta gäller enligt bestämmelsen dock inte när beslut om skattetillägg meddelats med stöd av 28 eller 29 §. Motivet för bestämmelsen är i första hand att undvika splittring i beslutsbehörigheten på olika myndigheter i fråga om skatt resp. avgiftssanktion för samma redovisningsperiod, när den skattskyldige anfört besvär enbart i sanktionsfrågan. Bestämmelsen ger emellertid också AO rätt att i sådant fall fritt förfoga över sin talan på såväl skatte- som avgiftsområdet. En motsvarande bestämmelse föreslås införd i 36 § ML. Där föreskrivs att slutligt beslut skall meddelas om avgiftssanktion, när skatten fastställs genom sådant beslut.

Enligt *andra stycket* skall beslut om skattetillägg vara slutligt när det meddelas med stöd av 27 § andra stycket eller, i fall då LST inte har rätt att ompröva skatten för redovisningsperioden i fråga, enligt 28 §.

34 §

I paragrafen anges vad beslut om avgiftssanktion skall innehålla. Den saknar motsvarighet i gällande lagstiftning.

Enligt *första stycket* skall i beslut i allmänhet anges skälen för beslutet, tillämpligt lagrum och sanktionens storlek. Detta torde inte innebära någon principiell ändring av praxis. Gäller beslutet skattetillägg skall av beslutet dessutom framgå tilläggsunderlaget och uttagsprocenten.

I *andra stycket* föreskrivs att beslut om skattetillägg enligt 11 eller 14 § skall upplysa om de tillämpliga bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning av sådant tillägg. Mot bakgrund av den skärpning av sanktion med vitesfunktion som utredningens förslag innebär bör de upplysningar, som här avses, ges en framträdande plats i besluten.

35 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att LST:s beslut om avgiftssanktion skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslutet delges honom.

Bestämmelsen om att avgiftsbesluten skall sändas i rekommenderat brev torde stämma överens med det förfarande som f. n. tillämpas av LST när det gäller beslut i fråga om såväl skatt som sanktion. Särskilda skäl att delge beslut kan föreligga när det gäller påföring av skattetillägg enligt 11 §, som enligt supplementärregeln i 12 § första stycket skall undanröjas om deklaration kommer in inom en månad från det den skattskyldige fått del av beslutet och fråga är om skattskyldig som kan misstänkas för att annars utnyttja en utebliven delgivning på ett otillbörligt sätt.

36 §

Paragrafens innehåll motsvarar 64 i § ML. Den sänkta beloppsgränsen från 100 kr. till 50 kr. för påföring av skattetillägg föranleds av den föreslagna sänkningen av uttagsprocenten till 10 i vissa fall.

9.2.14 *Skattskyldigs besvärsrätt*

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.11

37 §

Paragrafen avser skattskyldigs ordinära besvärsrätt. Den motsvaras i nu gällande lagstiftning närmast av hänvisningen i 64 k § ML. I den föreslagna paragrafen hänvisas uttryckligen till 51, 52 och 54 §§ ML, vilka paragrafer f. n. innefattas i den nämnda hänvisningen i 64 k § ML. Ändringen är i första hand av lagteknisk och redaktionell karaktär. En samtidigt föreslagen överföring från 56 § ML till 54 § ML vad gäller hänvisning till 106–108 och 113 §§ TL har gjorts i förtydligande syfte. De nämnda paragraferna i TL innehåller ju vissa gemensamma bestämmelser rörande besvär. Härutöver har bestämmelserna i 75 § TL, som avser fall då besvärshandlingar tillställts fel LR, genom en ny hänvisning i 54 § ML gjorts tillämpliga även på besvär i fråga om avgiftssanktion.

38 §

Paragrafen motsvarar 64 g § tredje stycket ML. De föreslagna ändringarna är redaktionellt betingade. Den nämnda paragrafens andra mening, som avser AO:s rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån, har förts över till 43 §.

39 §

Innehållet i paragrafen motsvaras närmast av 55 § ML, som f. n. i tillämpliga delar gäller även särskild avgift enligt hänvisningen i 64 k §. I paragrafen regleras den skattskyldiges rätt att genom besvär i särskild ordning föra talan mot beslut om skattetillägg som har vunnit laga kraft.

I paragrafens *första stycke* anges förutsättningarna för den skattskyldiges extraordinära besvärsrätt. I sak har den ändringen gjorts att talan kan föras endast mot beslut om skattetillägg.

I första meningen i *andra stycket* anges som en huvudregel att besvären skall ha kommit in till LR:s kansli senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända, dvs. samma besvärstid som enligt 55 § ML gäller för besvär i fråga om skatt. Enligt andra meningen i samma stycke skall den skattskyldige emellertid för besvär i särskild ordning alltid vara garanterad en minsta tid om ett år från det beslut om skattetillägg har vunnit laga kraft.

9.2.15 *Allmänt ombuds talerätt*

Allmän motivering, se avsnittet 4.3.11

40 §

Paragrafen motsvarar närmast 64 k § ML. I den hänvisas vad gäller AO:s besvärsrätt till 51, 52 och 54 §§ ML, vari den ordinära besvärsordningen beträffande skatt regleras. Ändringen är enbart av lagteknisk och redaktionell natur.

AO:s rätt att anföra ordinära besvär förutsätter sålunda liksom f. n. att slutligt beslut har meddelats av LST antingen på begäran av den skattskyldige eller på LST:s eget initiativ. AO saknar initativrätt när det gäller fastställelsebeslut inom det ordinära beslutsförfarandet. Däremot kan AO alltid anföra besvär över beslut om efterbeskattning (51 § ML).

41 §

Innehållet i paragrafen saknar motsvarighet i gällande lagstiftning. Till skillnad från 40 § avser den inte besvär över beslut om enbart avgiftssanktion utan en besvärsrätt som följer med AO:s yrkande hos LR i fråga om beskattningen.

Enligt paragrafens *första mening* får AO yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om beskattning. Som har påpekats i kommentaren till 40 § är det en förutsättning för AO:s besvärsrätt att slutligt beslut har meddelats av LST eller att det är fråga om efterbeskattningsbeslut. Även kvittningsvis framfört yrkande från AO kan föranleda yrkande om påföring av skattetillägg med stöd av paragrafen. Bestämmelsen innefattar inte det fallet att AO yrkar avslag helt eller delvis på skattskyldigs besvär under påstående att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift (jfr 28 §).

Enligt *andra meningen* skall yrkandet om avgiftssanktion framställas samtidigt med yrkandet i beskattningsfrågan. Domstolen får pröva yrkandet endast om beskattningsfrågan har tagits upp till prövning.

42 §

Paragrafen motsvarar närmast 64 k § ML som innehåller en hänvisning till 55 § ML. Den reglerar AO:s rätt att genom besvär i särskild ordning föra talan om ändring av beslut i fråga om skattetillägg, som har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

I sak innebär utformningen av paragrafen den ändringen att besvär i särskild ordning inte får föras beträffande förseningsavgift.

Enligt paragrafens andra mening förs talan i samma ordning och inom samma tid som gäller motsvarande besvärsrätt enligt 39 § för den skattskyldige.

Påföring eller höjning av skattetillägg, som får aktualiseras av att ny omständighet eller nytt bevis kommit fram, har tillagts LST som en ny extraordinär beslutsrätt i 28 §.

43 §

Paragrafen motsvarar närmast hänvisningen i 64 k §, som innefattar 55 § ML. Den avser AO:s rätt att föra talan i fråga om avgiftssanktion till den skattskyldiges förmån. Den föreslagna talerätten är vidare än den som nu gäller enligt ML. Den inbegriper även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige, vilket har betydelse bl. a. i de fall besvärstiden har börjat löpa från en senare tidpunkt för den skattskyldige än för AO.

9.2.16 *Övergångsbestämmelserna*

Den föreslagna lagen innehåller ett i väsentliga avseenden nytt system. Det föreslås därför att lagen skall i sin helhet ersätta den gällande ordningen för särskild avgift fr. o. m. ikraftträdandet och att de båda systemen således inte på någon punkt tillämpas samtidigt.

9.3 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning

9.3.1 *Inledning*

Lagförslaget avses ersätta kap. 4 a i FFL, Om särskilda avgifter, med däri intagna bestämmelser som föreslås upphävt.

De föreslagna reglerna redovisas i lagförslaget under fjorton rubriker. Antalet paragrafer i lagförslaget är 41 mot f. n. 10 i FFL. Ökningen beror – i likhet med vad som gäller beträffande motsvarande lagförslag för inkomst- och förmögenhetstaxeringen – dels på lagtekniskt motiverade omdispositioneringar av gällande regler och dels på att bestämmelser av nytt innehåll föreslås. Även i fråga om punktskatterna har det varit en strävan att konkret beskriva situationerna för de olika reglernas tillämplighet, vilket har påverkat lagtextens omfång.

Under rubriken *Inledande bestämmelser* finns sex paragrafer av allmän

karaktär. I 1 § anges lagens tillämpningsområde. I 2 § anges att vad som sägs i lagen om skatt, skattskyldig eller fastställelse av skatt gäller även avgift, avgiftsskyldig och fastställelse av avgift. I 3 § bestäms innebörden av vissa termer som används i lagtexten. 4 § innehåller en regel om i vilken utsträckning FFL:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning. Därefter anges i 5 § att vad som sägs i lagen om skatt och fastställelse av skatt gäller även belopp som vid beskattningen inte har godtagits som avdrag och som överstiger den på beskattningsperioden belöpande skatten samt att lagens bestämmelser gäller även vid efterbeskattning. 6 § innehåller bestämmelser om hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person samt hur en handling skall vara beskaffad för att anses som en deklaration.

Under rubriken *Förseningsavgift* anges i två paragrafer förutsättningarna för påföring av sådan avgift och grunderna för hur avgiften skall bestämmas (7–8 §§).

Villkoren för påföring av skattetillägg och hur underlaget för sådan sanktion skall beräknas m. m. finns under fyra rubriker, *Skattetillägg vid oriktig uppgift* (9 §), *Skattetillägg vid skönsberäkning* (10 §), *Skattetillägg vid skönsbeskattning* (11–12 §§) samt *Skattetillägg i särskilda fall* (13–15 §§).

Därefter följer under rubriken *Undantag från påföring av avgiftssanktion* tre paragrafer (16–18 §§), som avser fall av resp. uppenbar felaktighet m. m., frivillig rättelse och skattskyldigs dödsfall.

I det följande avsnittet *Beräkning av tilläggsunderlag i visst fall* (19 §) regleras underlagets beräkning vid dels rättelse till den skattskyldiges fördel och dels återupptagande kvittning.

Under rubriken *Uttagsprocent* finns i 20 § huvudregeln att skattetillägg i normalfallet skall beräknas efter 30 % av tilläggsunderlaget utom vid skönsbeskattning och underlåtenhet att lämna begärd upplysning, där nivån är 50 %. I 21 § anges de fall då sanktionen skall tas ut efter 10 %. I 22 § beskrivs de fall då uttagsprocenten skall sänkas till hälften. Villkoren för beräkning av skattetillägg efter högre uttagsprocent regleras i 23 §. I 24 § finns bestämmelser om nedsättning av skattetillägg i det fall skattskyldig på visst sätt har medverkat till rättelse av brist i hans uppgiftslämnande.

I följande avsnitt, *Eftergift,* finns bestämelser om när sanktion får efterges i 25 §.

Under rubriken *Beslutande myndighet m. m.* regleras i 26 § beskattningsmyndighetens behörighet att besluta om avgiftssanktion. I 27–28 §§ anges de fall då beslutande myndighet får ompröva fråga om sådan sanktion.

Avsnittet *Beslut m. m.* innehåller i 29 § bl. a. föreskrifter om vad föreläggande skall innehålla om detta utgör villkor för påföring av avgiftssanktion. I 30 § första stycket finns bestämmelser om skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift m. m. samt i andra stycket en föreskrift om rätt för beslutande myndighet att ompröva tilläggsunderlaget i visst fall. I 31 § första stycket finns en bestämmelse om att beslutande myndighet vid beslut om ändring av skatt även skall vidta därav föranledd nedsättning i beslut om avgiftssanktion. I paragrafens andra stycke föreskrivs att bestämmelserna om undanröjande och nedsättning av skattetillägg med vitesfunktion även gäller i fall då tillägget höjts med anledning av att sank-

tionsbeslutet har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I 32 § sägs att slutligt beslut skall meddelas även i fråga om skatten när sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. I 33 § anges vad beslut om avgiftssanktion skall innehålla och i 34 § vad som gäller vid kommunicering av beslut i första instans. 35 § innehåller debiteringsbestämmelser.

Rubriken *Skattskyldigs besvärsrätt* upptar 36–38 §§ och rubriken *Allmänt ombuds talerätt* 39–41 §§.

9.3.2 *Inledande bestämmelser*

1 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.6

I paragrafen, vars sakliga innehåll stämmer överens med gällande rätt, bestäms lagens tillämpningsområde.

I *första och andra styckena* anges de författningar beträffande vilka lagen är tillämplig. I *tredje stycket* görs undantag för fall då skatten eller avgiften skall erläggas till tullmyndighet.

I fråga om de författningar som anges i första stycket gäller lagen med det i tredje stycket berörda undantaget fullt ut. I första meningen i andra stycket sägs att vid beskattning enligt stämpelskattelagen gäller lagen endast i fall då skatten fastställs av RSV. I andra meningen samma stycke finns en bestämmelse av upplysningskaraktär. Där sägs att i VSL föreskrivs vilka bestämmelser i lagen som gäller vid vägtrafikbeskattning.

2 §

Innehållet i paragrafen, som är av lagteknisk natur, är helt nytt. Där föreskrivs att det som sägs i lagen om skatt, skattskyldig eller fastställelse av skatt gäller även avgift, avgiftsskyldig och fastställelse av avgift. Föreskriften är avsedd att förenkla utformningen av sanktionsbestämmelserna.

3 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.7

Paragrafens innehåll är nytt. I dess *första stycke* anges innebörden av vissa termer som förekommer i lagförslaget. De motiveras av lagtekniska skäl.

Med *avgiftssanktion* förstås förseningsavgift och skattetillägg. Termen har alltså samma innebörd som "särskild avgift" enligt gällande bestämmelser i FFL.

Med *tilläggsunderlaget* avses det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkningen av skattetillägg. Uttrycket ersätter den f. n. vanligen använda termen "avgiftsunderlag".

Uttagsprocent är den procentsats efter vilken skattetillägg skall beräknas. Uttagsprocenten anger således sanktionsnivån.

Med *revision* förstås alla typer av revision eller räkenskapsgranskning som kan förekomma inom området för avgiftssanktioner.

I *andra stycket* anges att beteckningar som även förekommer i FFL skall ha samma innebörd som i den lagen.

4 §

Paragrafen motsvarar 37 j § FFL. I den anges i vilken utsträckning bestämmelserna i FFL gäller vid lagens tillämpning.

5 §

Innehållet i paragrafen, som är av lagteknisk natur, är nytt.

I *första stycket* föreskrivs att det som sägs i lagen om skatt och fastställelse av skatt även skall gälla belopp som inte har godtagits som avdrag och som överstiger den på beskattningsperioden belöpande skatten. Bestämmelsen tar sikte på den situation som avses i 29 § andra stycket FFL. Den är avsedd att förenkla utformningen av de lagrum som reglerar påföring av skattetillägg vid avvikelse från deklaration.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i lagen gäller även vid efterbeskattning.

6 §

Allmän motivering till andra stycket, se avsnittet 5.3.12

Första stycket, som reglerar hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från skattskyldig som är juridisk person, motsvarar 37 c § FFL.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse, som är betingad av behovet att kunna fastställa när en deklaration skall anses lämnad. Så är enligt bestämmelsen fallet när en skattskyldig har kommit in med en undertecknad blankett för deklaration och denna innehåller beloppsmässig upplysning i fråga om skatten.

Upplysningen kan vara siffermässig eller verbal. Det väsentliga är att upplysningen ger ett klart uttryck för en viljeyttring från den skattskyldige i fråga om skattens storlek för den aktuella beskattningsperioden. Denna kan i första hand bestå i att ett belopp har angetts för skatt att betala eller återfå. Har i stället för belopp markerats att skatt över huvud taget inte finns att redovisa för perioden, t. ex. med 0 eller streck, eller verbalt lämnats upplysning av sådan innebörd, får deklaration också anses föreligga.

Deklaration skall anses inte ha lämnats, om det av samtidigt meddelande från den skattskyldige uppenbarligen framgår att deklarationsblanketten inte är avsedd att vara deklaration. Så kan t. ex. vara fallet om det av upplysning i deklarationen framgår att uppgifterna är preliminära eller om den s. k. sanningsförsäkran enligt deklarationsformuläret har strukits.

9.3.3 *Förseningsavgift*

Allmän motivering till 7 och 8 §§, se avsnitten 2.4 och 5.3.9

7 §

Paragrafens innehåll har sin motsvarighet i 37 e § FFL.

I *första stycket* anges att förseningsavgiften påförs den som är deklarationsskyldig, om han inte har kommit in med deklarationen vid den tidpunkt

då denna senast skulle ha avlämnats. Med deklarationsskyldig avses såväl den som är obligatoriskt deklarationsskyldig som den som är deklarationsskyldig först efter föreläggande. Även den som underlåter att inom föreskriven tid komma in med deklaration efter meddelat anstånd omfattas av bestämmelsen.

I *andra stycket* anges förseningsavgiftens storlek i olika fall av försenad eller utebliven deklaration.

Enkel förseningsavgift, 100 kr., påförs om deklarationen har kommit in inom en månad från den dag, då den senast skulle ha lämnats. I annat fall utgår avgiften med dubbelt belopp, dvs. 200 kr.

Har anstånd med avlämnandet av deklaration medgetts, löper fristen ut först en månad efter anståndstidens utgång.

Den som är deklarationsskyldig först efter föreläggande, påförs enkel avgift om deklarationen har kommit in inom en månad från den i föreläggandet föreskrivna tidpunkten. Har denna frist försuttits påförs dubbel avgift.

Föreskrivs i föreläggande till den som är obligatoriskt deklarationsskyldig att deklaration skall lämnas inom viss tid innebär detta vid påföring av förseningsavgift inte att ny tidsfrist börjar löpa.

I sammanhanget hänvisas till 29 § första stycket.

8 §

Innehållet i paragrafen, som är ett komplement till 7 §, är nytt, men torde stämma överens med vad som tillämpas i praktiken. Den reglerar påföringen av förseningsavgift i det fall deklarationsskyldig har kommit in med deklarationshandling som han inte har undertecknat.

Principen i den föreslagna lagtexten är den att förseningsavgift inte påförs enbart av den anledningen att en inkommen deklarationshandling, som i övrigt uppfyller kraven enligt 6 § andra stycket för att anses som deklaration, inte är undertecknad. Frågan om förseningsavgift bedöms med hänsyn till den tidpunkt då handlingen har kommit in under förutsättning att den deklarationsskyldige inte har fått del av föreläggande att fullständiga handlingen med sin underskrift. Har denna kommit in i rätt tid påförs inte någon avgift. Har han förelagts gäller detsamma om deklarationshandlingen fullständigas med underskrift och har kommit in inom den därför föreskrivna tiden.

9.3.4 *Skattetillägg vid oriktig uppgift*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.3, 2.3.4, 5.3.2 och 5.3.3

9 §

I paragrafen, som motsvarar 37 a § första stycket FFL, anges förutsättningarna för påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift och hur tilläggsunderlaget i sådant fall skall beräknas.

Första stycket innehåller de grundläggande bestämmelserna om villkoren för påföring av skattetillägg i nu avsett fall.

Uttrycket "deklaration eller annat skriftligt meddelande" har i den fö-

reslagna lydelsen ersatts med "skriftligt meddelande". Ändringen innebär endast en förenkling av lagtexten. Deklaration innefattas givetvis i begreppet "skriftligt meddelande".

Orden "till ledning för beskattningsmyndighetens beslut om hans skatt" och den andra och tredje meningen i 37 a § första stycket FFL har bytts ut mot " till ledning för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans beskattning". Den föreslagna lydelsen är avsedd att göra klart att en oriktig uppgift kan föranleda skattetillägg även om den har lämnats utanför det formella beskattningsförfarandets ram, t. ex. i samband med skattereevision. Den föreslagna lydelsen innefattar också det fallet att den oriktiga uppgiften har lämnats i mål om skatt.

I första stycket har – jämfört med 37 a § första stycket FFL – bland förutsättningarna för påföring lagts till orden "och som, om den godtagits, hade medfört att skatt hade undandragits statsverket". Tillägget är delvis redaktionellt betingat men också avsett att göra uttryckligen klart att uppgiften skall vara sådan att den direkt påverkar skatteberäkningen om den godtas. I gällande lagtext framgår detta först av bestämmelsen om hur skattetilläggets storlek skall bestämmas.

I *andra stycket* anges tilläggsunderlaget för skattetillägg vid oriktig uppgift, dvs. enligt definitionen i 3 § det skattebelopp som skall ligga till grund för beräkning av sanktionen. Tilläggsunderlaget är den skatt som inte skulle ha fastställts, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Enligt 5 § jämställs med fastställelse av skatt beslut som innebär att visst belopp vid beskattningen inte har godtagits som avdrag och som överstiger den på beskattningsperioden belöpande skatten samt beslut om efterbeskattning.

Ordet "påförts" har i lagen konsekvent förbehållits beslut om avgiftssanktion medan beslut i fråga om skatten betecknas med ordet "fastställelse".

Huruvida en oriktig uppgift slutligt skall medföra skattetillägg är avhängigt en rad omständigheter. Bestämmelser om undantag från påföring av sådan sanktion finns i 16–18 §§ och om eftergift i 25 §. Undantagen från påföring eller eftergift innebär inte att oriktig uppgift inte skall anses föreligga utan att tillägg inte skall påföras trots den oriktiga uppgiften. Reglerna inverkar således inte på bedömningen av rekvisitet oriktig uppgift.

Särskilda bestämmelser om beräkning av tilläggsunderlaget finns i 19 §.

9.3.5 *Skattetillägg vid skönsberäkning*

10 §

Paragrafen motsvarar närmast 37 a § andra stycket FFL. Den reglerar påföringen av skattetillägg i fall då skatten fastställs efter skälig grund med anledning av att deklarationen eller underlaget för denna har sådana brister att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, dvs. vid skönsberäkning enligt den föreslagna lydelsen av 18 § första stycket FFL.

I *första stycket* anges villkoren för påföring av skattetillägg i nu avsett fall. Den föreslagna lydelsen av lagtexten innebär inte någon ändring i sak. Frågan huruvida deklaration skall anses föreligga – och sålunda vilken grund

för skattetillägg som är tillämplig när deklarationen är bristfällig – får bedömas med ledning av 6 § andra stycket (se avsnittet 9.3.2).

I *andra stycket* anges hur tilläggsunderlaget skall beräknas. Detta är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen.

Den föreslagna lydelsen av lagrummet innebär inte någon ändring i sak i förhållande till vad som f. n. gäller enligt 37 a § första stycket FFL. Vid beräkningen skall sålunda den skattskyldige till en början räknas till godo belopp enligt avgiven deklaration. Skattetillägget skall beräknas med hänsyn endast till den skönsmässiga höjningen vid skönsberäkningen. Den skatt som skulle ha tillagts även om skönsberäkning inte hade beslutats, t. ex. på grund av rättelse av oriktig uppgift eller annan avvikelse från uppgift i deklarationen, skall således inte räknas in i tilläggsunderlaget enligt paragrafen. För sådan del av höjningsunderlaget tillämpas de regler som gäller även när skönsberäkning inte företagits.

I specialmotiveringen till motsvarande paragraf (10 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen lämnas ett exempel på hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas. Exemplet kan tjäna till ledning även vid tillämpning av den nu förevarande bestämmelsen.

9.3.6 *Skattetillägg vid skönsbeskattning*

11 §

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.5 och 5.3.5

Paragrafen motsvaras närmast av 37 a § tredje stycket FFL. Den reglerar påföring av skattetillägg i fall då skatten fastställs efter skälig grund med anledning av att skattskyldig inte har kommit in med deklaration, dvs. vid skönsbeskattning enligt den föreslagna lydelsen av 18 § andra stycket FFL.

I *första stycket* anges förutsättningarna för påföring av skattetillägg i nu avsett fall. Frågan om deklaration skall anses föreligga får bedömas med ledning av 6 § andra stycket.

Ändringarna i den första meningen är av redaktionell karaktär och bl. a. motiverade av den föreslagna begreppsbestämningen i 18 § andra stycket FFL.

I andra meningen, vars innehåll är nytt, inskränks möjligheten att påföra skattetillägg av nu avsett slag i visst fall, nämligen när skönsbeskattningen avser beskattningsperiod för vilken tillägg utgår enligt 15 § på grund av att skattskyldige inte har fullgjort föreskriven registreringsskyldighet. För påföring av tillägg även enligt det nu förevarande lagrummet i sådant fall krävs att föreläggande att komma in med deklaration har sänts till honom och att den i föreläggandet föreskrivna tiden för avlämnande av deklaration har gått till ända.

Enligt 15 § skall skattskyldig som har bedrivit verksamhet för vilken skattskyldighet uppenbarligen har förelegat utan att fullgöra föreskriven registreringsskyldighet påföras skattetillägg, om hans underlåtenhet har föranlett att skatt att betala inte har kunnat debiteras vid den tidpunkt som anges i 26 § första stycket FFL. Detsamma skall gälla när skattskyldig har undgått

beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten har upphört.

I *andra stycket* första meningen anges hur tilläggsunderlaget skall beräknas. Detta är den skatt som fastställs på grund av den skönsmässiga höjningen. Har den skattskyldige i annat skriftligt meddelande än deklaration uppgett visst belopp till beskattning skall detta räknas honom till godo. Liksom i fråga om skattetillägg vid skönsberäkning innefattas i den skönsmässiga höjningen inte rättelse av oriktig uppgift eller annan avvikelse från den skattskyldiges uppgift. I dessa fall tillämpas de regler som gäller enligt 9 eller 14 §.

Andra meningen innehåller en hänvisning till 13 § i fråga om beräkning av tilläggsunderlaget i visst fall, nämligen om skönsbeskattningen innefattar belopp som angetts i skriftligt meddelande från den skattskyldige och förhållande som framgår av den nyssnämnda paragrafen är för handen.

12 §

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.5

I paragrafen anges förutsättningarna för att undanröja och sätta ned skattetillägg som har påförts vid skönsbeskattning.

Första stycket motsvarar i sak närmast 37 b § FFL. Påfört tillägg skall undanröjas om deklaration kommer in inom viss tid. Enligt gällande bestämmelser är tidsfristen härför en månad från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. I den föreslagna lydelsen av första stycket finns två tidsfrister. Den ena, som är huvudregeln, är fast knuten till den tidpunkt då deklaration senast skall lämnas. Har delgivningen av beslutet om tillägg försenats gäller den andra tidsfristen som ger den skattskyldige en ytterligare respit om en månad, räknad från den dag då han fick del av beslutet.

Utgångspunkt för beräkning av den fasta tidsfristen enligt huvudregeln är den dag då deklarationen senast skall ha lämnats. Fristen börjar således löpa vid den tidpunkt som anges i ifrågavarande punktskatteförfattning. Den påverkas alltså inte av att anstånd med avlämnande av deklaration har medgetts. Fristen har förlängts till två månader. Har fristen enligt huvudregeln gått till ända, skall tillägget ändå undanröjas, om deklaration har kommit in inom en månad från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. Undanröjande skall ske oavsett hur lång tid som har förflutit från den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats eller då beslutet meddelades.

Från denna supplementärregel görs – till skillnad från huvudregeln – två undantag. Det ena avser fall då tillägget har påförts vid höjd skönsbeskattning, dvs. vid omprövning, fortfarande i avsaknad av deklaration, av en tidigare beslutad skönsbeskattning som har visat sig vara för låg. Skattetillägg i sådant fall avses inte fungera som ett vite. Det andra undantaget avser fall då skönsbeskattningen har grundats på uppgifter som har kommit fram vid revision. Hur undantagsbestämmelserna bör tillämpas behandlas i specialmotiveringen till tredje stycket.

Enligt *andra stycket,* vars innehåll är helt nytt, skall tillägg som inte grun-

das på höjd skönsbeskattning sättas ned, om deklarationen har kommit in för sent för att tillägget skall kunna undanröjas men inom åtta månader från utgången av den månad under vilken deklaration senast skall ha lämnats. Fristen för nedsättning är alltså utformad som en direkt förlängning med sex månader av motsvarande frist för undanröjande enligt huvudregeln.

Tillägget skall sättas ned till tjugo procent av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Det innebär att uttagsprocenten för det nedsatta tillägget i normalfallet är 10 (20 % x 50 %). Har försvårande omständigheter förelegat och tillägget vid påföringen sålunda beräknats efter 80 % skall nedsättning ske till 16 % (20 % x 80 %); jfr. specialmotiveringen till 24 §. Uttrycket "annars skulle ha påförts" syftar på den jämkning av tilläggsunderlaget som skall vidtas enligt bestämmelsen i 31 § första stycket. Ändras fastställd skatt till den skattskyldiges förmån vid omprövning med anledning av inkommen deklaration beräknas sålunda nedsättningen med hänsyn till tilläggsunderlaget enligt omprövningsbeslutet.

Även innehållet i *tredje stycket* är nytt. I det görs undantag från bestämmelsen om undanröjande i första stycket andra meningen (den s. k. supplementärregeln) och bestämmelsen i andra stycket om nedsättning av tillägg.

Undantaget avser fall då den skönsbeskattning som ligger till grund för skattetillägget har åsatts på grundval av uppgifter som har kommit fram vid revision. Tillägget skall i sådant fall sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts, vilket sålunda normalt motsvarar 30 % (60 % x 50 %) av den skönsmässigt fastställda skatten eller den lägre skatt som skall utgöra underlag sedan deklaration har kommit in. Nedsättning skall överhuvudtaget inte göras i fall av höjd skönsbeskattning.

Bestämmelsens räckvidd är i praktiken inskränkt till beskattningsperiod för vilken beslut om skönsbeskattning meddelas av beskattningsmyndigheten med resultatet av revisionen som underlag för beslutet. Det förhållandet enbart att revision har inletts medför inte några begränsningar i den skattskyldiges möjligheter att avge deklaration och få denna lagd till grund för beskattning utan att skattetillägg påförs. Den möjligheten står honom till buds intill dess att myndigheten har meddelat beslut om fastställelse av skatten i avsaknad av deklaration.

Nedsättning enligt tredje stycket förutsätter, att den skattskyldige kommer in med deklarationen inom endera av tidsfristerna enligt första stycket andra meningen, dvs. inom en månad från det han fick del av beslutet, resp. andra stycket, dvs. inom åtta månader från utgången av den månad under vilken deklarationen senast skall ha lämnats. Så länge någon av fristerna fortfarande löper, kvarstår sålunda en viss vitesfunktion hos tillägget i dessa fall.

Som påpekats kan tillägg som har påförts vid höjd skönsbeskattning inte undanröjas eller sättas ned med stöd av bestämmelserna i förevarande paragraf, bortsett från det närmast teoretiska fallet att deklarationen kommer in inom tvåmånadersfristen enligt huvudregeln. Med höjd skönsbeskattning avses att ett formellt meddelat beslut om skönsbeskattning har omprövats, varvid skatten – fortfarande i avsaknad av deklaration – har fastställts till högre belopp eller att höjningsbeloppet i motsvarande situation har efterbeskattats.

Ett på grund av höjd skönsbeskattning påfört tillägg skall således kvarstå,

såvida inte underlaget skall sättas ned och bestämmelsen i 31 § första stycket blir tillämplig.

9.3.7 *Skattetillägg i särskilda fall*

13 §

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.6

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande bestämmelser, tar sikte på en specifik situation, nämligen när skatt har fastställts genom skönsbeskattning och beskattningsmyndigheten eller skattedomstol beslutar höja skatten med ledning av deklaration eller annat skriftligt meddelande från skattskyldig som har kommit in först sedan myndigheten kan sägas disponera över relevant kontrollmaterial. I nu avsett fall avses skattetillägg kunna påföras för den del av höjningen som oberoende av deklarationen eller den skriftliga uppgiften hade kunnat beslutas på grundval av kontrollmaterialet och detta utan att oriktig uppgift har konstaterats föreligga.

I *första stycket* anges villkoren för att tillägg av detta slag skall få påföras.

Den första förutsättningen är att skatt för beskattningsperioden har fastställts genom skönsbeskattning. Beträffande den närmare innebörden av detta begrepp hänvisas till specialmotiveringarna till 11 och 12 §§.

Vidare förutsätts att beskattningsmyndigheten eller skattedomstol, sedan deklaration eller annan skriftlig uppgift från skattskyldig har kommit in, har beslutat om höjning av beskattningen med ledning av dessa uppgifter. Liksom vid tillämpningen av 12 § skall det vara fråga om höjning av skatt som har fastställts genom skönsbeskattning.

Den tredje förutsättningen är att beslut om höjning skulle ha kunnat fattas med ledning av kontrollmaterial som har fordrats in eller redan fanns hos myndigheten när den skattskyldiges uppgifter kom in. När det gäller uppgifter som har kommit fram vid revision är det tillräckligt att revision har beslutats innan meddelandet från den skattskyldige kom in. Beträffande innebörden av begreppet "revision" hänvisas till 3 §. Det behöver enligt definitionen i detta lagrum inte vara fråga om revision som i första hand syftar till kontroll av den ifrågavarande punktskatten. Tillämpning av bestämmelsen förutsätter inte heller att revisionen avser den skattskyldige. Det väsentliga är att resultatet av en revision kan läggas till grund för en höjning av skatten för den aktuella beskattningsperioden.

Begreppet kontrollmaterial bör ges en vid innebörd som inbegriper inte bara uppgifter och handlingar som har införskaffats från tredje man. Det kan sålunda röra sig också om uppgifter som den skattskyldige har lämnat i annat sammanhang än som ett led i redovisningen av punktskatten, t. ex. i allmän självdeklaration. Det förutsätts emellertid att handlingen hade infordrats eller förelåg hos vederbörande myndighet när den skattskyldiges uppgifter kom in.

Det förutsätts slutligen för påföring av skattetillägg av detta slag att beslut om höjning av skatten hade kunnat fattas med ledning av kontrollmaterialet. Krav kan givetvis inte ställas på en exakt överensstämmelse mellan den fastställda skatten och de uppgifter som kan hämtas från kontrollmaterialet. Skulle detta ha gett anledning till en höjd beskattning för hela beskatt-

ningsåret eller del därav, utesluts tillämpning av bestämmelsen inte av det förhållandet att höjningen har fördelats schablonmässigt på flera beskattningsperioder under året.

Bestämmelsen tillämpas inte om deklaration har kommit in inom tidsfristen för undanröjande av tillägg enligt huvudregeln i 12 § första stycket dvs. inom två månader från den dag då deklaration senast skall ha lämnats. Detsamma gäller i det fall orsaken till den för låga skönsbeskattningen kan sökas i någon annan omständighet än den skattskyldiges försummelse, t. ex. fel som har begåtts vid beskattningsmyndighetens handläggning av ärendet. Skattetillägg påförs givetvis inte heller om frivillig rättelse från den skattskyldiges sida föreligger.

I *andra stycket* beskrivs tilläggsunderlaget. Det är den skatt som har uppgetts i meddelandet från den skattskyldige och som hade kunnat fastställas på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den skatt som har fastställts i beslutet om skönsbeskattning. Tillägg skall således inte påföras till den del deklarerat belopp överstiger den skatt som uppgifterna ger stöd för.

I specialmotiveringen till motsvarande paragraf (13 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattning lämnas exempel på hur den är avsedd att tillämpas. De kan tjäna till ledning för tillämpningen av den nu förevarande paragrafen.

14 §

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.6

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att skattetillägg skall påföras skattskyldig när denne, trots att föreläggande har sänts till honom, inte har kommit in med upplysning i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat eller varuprov, beskrivning eller viss handling som har infordrats från honom. Tillägget är avsett att fungera som ett vite. Det skall undanröjas om den skattskyldige inom viss tid fullgör vad som ålagts honom i nu förevarande avseende.

I *första stycket* anges villkoren för att tillägg av detta slag skall få påföras.

Det första villkoret är att föreläggande enligt 7, 8 eller 9 § FFL att komma in med upplysning etc. har sänts till honom. I de angivna lagrummen i deras lydelse enligt utredningens förslag föreskrivs att deklarationsskyldig efter anmodan skall lämna viss upplysning, varuprov eller beskrivning resp. handling som behövs för kontroll av deklaration eller för att fastställa skatt till riktigt belopp. Anmodan får enligt förslaget meddelas i form av föreläggande.

I fråga om anmaningens innehåll hänvisas till 29 § första stycket.

Påföring av tillägg förutsätter vidare att den skattskyldige inte har kommit in med upplysningen etc. inom tid som har angetts i föreläggandet eller inom sådan tid därefter att den har kunnat beaktas vid beskattningsbeslutet. Den i föreläggandet föreskrivna tiden kan alltså i och för sig försittas av den skattskyldige. Tillägg påförs ändå inte i sådant fall om den infordrade upplysningen föreligger vid beslutet om beskattningen. Behovet av en press på den skattskyldige i form av vite har då fallit bort.

Det kan självfallet inträffa att den deklarationsskyldige låter sig avhöra men att det är ändå tveksamt huruvida han har kommit in med svar på förfrågan. Vad som därvid skall krävas får bedömas med hänsyn till föreliggande omständigheter. Yttrar sig den skattskyldige i sitt svar inte om det förhållande föreläggandet avser eller undviker han att besvara frågan i sak kan han inte anses ha efterkommit föreläggandet. Uppger han däremot att han inte kan besvara en förfrågan t. ex. därför att visst underlag har förkommit, får sannolikheten av hans påstående bedömas med ledning av vad han har anfört för att styrka detta och omständigheterna i övrigt. Fästes därvid tilltro till hans uppgifter blir frågan om påföring av tillägg avhängig bedömningen i beskattningsfrågan. Frångås uppgiften utan att oriktig uppgift har kunnat påvisas föreligger sålunda förutsättningar för påföring av tillägg av detta slag. I fall då sanktionen framstår som obillig kan tillämpning av bestämmelserna om eftergift enligt 25 § eller lägre uttagsprocent enligt 22 § aktualiseras.

Slutligen krävs för påföring av tillägget att den skattskyldiges uppgift har frångåtts utan att oriktig uppgift anses föreligga. Det räcker i princip att uppgiften frångås till någon del. Det kan inträffa att den skattskyldiges deklaration är så bristfällig att skatten i sin helhet skall bestämmas genom skönsberäkning. I den konkurrenssituation som då kan uppkomma mellan tillägg på grund av skönsberäkning och tillägg av nu förevarande slag skall tillägg enligt det nu behandlade lagrummet ges företräde. Endast om den skönsmässiga höjningen i sådant fall överstiger beloppet av den ifrågasatta uppgiften skall tillägg p. g. a. skönsberäkningen påföras och då endast för skillnadsbeloppet.

Enligt *andra stycket* är tilläggsunderlaget den skatt som inte skulle ha fastställts om uppgiften hade godtagits, dvs. underlaget skall beräknas enligt samma principer som gäller för skattetillägg vid oriktig uppgift.

I *tredje stycket* föreskrivs att tillägget skall undanröjas, om upplysningen etc. kommer in inom två månader från det den skattskyldige fick del av beslutet om tillägg. I fråga om vad som skall godtas som svar i detta avseende hänvisas till vad som anförts i kommentaren till första stycket.

I fråga om föreläggandets innehåll hänvisas till 29 § första stycket och beträffande innehållet i beslutet om tillägg till 33 § andra stycket.

Föreläggande med åtföljande beslut om skattetillägg enligt nu förevarande bestämmelse bör tillgripas först sedan den skattskyldige inte har efterkommit anmodan att komma in med den begärda upplysningen.

15 §

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.6

Innehållet i paragrafen, som reglerar påföring av skattetillägg i visst fall av underlåten registrering till punktskatt, saknar motsvarighet i gällande bestämmelser.

I *första stycket* anges villkoren för att skattetillägg skall kunna påföras.

Påföring av sanktionen förutsätter till en början att den skattskyldige har bedrivit en verksamhet för vilken skattskyldighet eller beträffande reklamskatten, redovisningsskyldighet uppenbarligen har förelegat men underlåtit att fullgöra föreskriven registreringsskyldighet.

Kravet på att skattskyldighet uppenbarligen skall ha förelegat är avsett att från påföring av skattetillägg ta undan bl a. sådana fall där det för en nystartad verksamhet med något fog kan hävdas att frågan om skatteplikt kan ha erbjudit tolkningssvårigheter. Enbart påståenden från den skattskyldige om att han varit tveksam i något avseende bör inte förhindra påföring. Frågan får avgöras med hänsyn till hur en seriös bedömning från hans sida av omständigheterna i det konkreta fallet borde ha företagits.

Det förutsätts vidare att den skattskyldige inte har fullgjort föreskriven registreringsskyldighet. Enligt 3 § FFL skall den skattskyldige, i den mån föreskrift därom meddelas i vederbörande skatteförfattning, göra skriftlig anmälan om upptagande eller nedläggande av verksamhet, i vilken skatt skall utgöras, ävensom om annat förhållande, som rör verksamheten. Registreringsskyldigheten inträder enligt de olika skatteförfattningarna i regel senast två veckor innan den verksamhet som kan antas medföra skattskyldighet har påbörjats eller övertagits.

Den skattskyldiges underlåtenhet att fullgöra sin registreringsskyldighet skall ha föranlett att skatt att betala inte har kunnat debiteras vid den tidpunkt som anges i 26 § första stycket FFL. Enligt det angivna lagrummet åligger det den skattskyldige att inom den för deklarations avgivande bestämda tiden genom insättning på beskattningsmyndighetens postgirokonto betala in i deklarationen angivet skattebelopp. Det skall således föreligga ett orsakssammanhang mellan den underlåtna registreringen och den uteblivna debiteringen. Har beskattningsmyndigheten haft sådan kännedom om verksamheten och dess omfattning att skatt för viss beskattningsperiod rimligen bort kunna fastställas genom skönsbeskattning före debiteringsdagen, är förutsättningen för påföring av tillägg inte uppfylld för sådan period. Kravet på orsakssammanhang innebär vidare att tillägg enligt paragrafen skall påföras endast första gången som skatt fastställs efter det att verksamheten blivit känd hos beskattningsmyndigheten. Om det i efterhand kommer fram nya omständigheter som skall föranleda höjning av det först meddelade beslutet, är bestämmelsen inte tillämplig.

Beträffande villkoren för påföring av tillägg, hänvisas i övrigt till specialmotiveringen till 15 § ML.

Skattetillägg av nu avsett slag skall kunna påföras också en tidigare registrerad skattskyldig som har undgått beskattning genom att felaktigt uppge att verksamheten har upphört. Detta framgår av andra meningen i första stycket. Förutsättningarna i övrigt i sådant fall, bl. a. kravet på orsakssammanhang mellan den felaktiga uppgiften och den uteblivna debiteringen, är desamma som gäller i fråga om tillägg enligt huvudregeln.

I *andra stycket* beskrivs tilläggsunderlaget. Detta är den skatt som rätteligen skulle ha betalts när beskattningsmyndigheten har funnit att registreringsskyldighet har förelegat. Med orden "har funnit" åsyftas att beskattningsmyndigheten skall ha erhållit en så ingående kännedom om verksamhetens art och omfattning att registreringsskyldigheten är helt klarlagd. I regel torde förhållandet ha dokumenterats genom skriftväxling med den skattskyldige eller på annat sätt. I tveksamma fall bör sanktionsfrågan prövas med en generös tillämpning från myndighetens sida.

9.3.8 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.9

16 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift, dvs. fall där villkoren för påföring i och för sig är uppfyllda men tillägg ändå inte skall påföras. Den principiella utformningen av bestämmelserna är densamma som föreslås gälla vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Innebörden av begreppet "oriktig uppgift" påverkas inte av undantagen enligt paragrafen.

I förhållande till nu gällande bestämmelser i 37 d § första och andra styckena FFL innebär förslaget att undantagsbestämmelserna får ett något vidare tillämpningsområde. Detta föreslås sålunda innefatta även uppgifter som framstår som så uppenbart felaktiga att de redan därigenom inte kan godtas. Med straffrättslig terminologi skulle denna typ av felaktigheter kunna betecknas som "otjänliga försök" som inte påkallar sanktion. Därutöver innehåller förslaget förtydliganden och redaktionellt betingade ändringar.

Första stycket avser undantag i tre olika fall som har det gemensamt att ett riktigt beskattningsbeslut i princip skall kunna fattas utan föregående förfrågan hos den skattskyldige antingen på grund av att uppgiftens oriktighet är så uppenbar eller de föreliggande omständigheterna så fullständigt redovisade att utredning inte erfordras.

Det *första fallet* avser oriktig uppgift som beror på felräkning eller missskrivning som uppenbart framgår av det skriftliga meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till meddelandet. Bestämmelsen stämmer överens med gällande rätt och innebär bl. a. att felräkningen eller missskrivningen skall kunna konstateras utan att uppgiften jämförs med uppgift i annan handling än som avses i lagtexten. Det förhållandet att kommunicering med den skattskyldige ändå äger rum innan avvikelse från uppgiften beslutas skall dock inte i och för sig medföra att bestämmelsen om undantag inte är tillämplig.

Uttrycket "skriftligt meddelande", som i den föreslagna lydelsen ersätter uttrycket "deklaration eller annat skriftligt meddelande" ansluter till den föreslagna lydelsen av 9 § och innefattar givetvis deklaration. Den föreslagna omformuleringen av lagtexten innebär också i övrigt vissa förtydliganden av nu gällande bestämmelser. Det anges sålunda uttryckligen att uppgiftens oriktighet kan framgå av uppgift i annan handling än det meddelande där den oriktiga uppgiften har lämnats. Denna handling skall ha lämnats i anslutning till meddelandet. Vid punktbeskattningen innebär detta t. ex. att en felaktig överföring från en bilaga till deklarationen inte skall föranleda skattetillägg. Det förhållandet, att de båda handlingarna som en följd av tillämpade rutiner för redovisningen av punktskatt kan komma in till beskattningsmyndigheten vid skilda tidpunkter, skall inte leda till annat ställningstagande. Frågan får eljest bedömas med ledning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Det *andra fallet* avser undantag från påföring av tillägg när den skattskyldige i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga upplysningar i sak för bedömning av uppgiften att ett s. k. öppet

yrkande kan anses föreligga. Det krävs m. a. o. av honom en öppen redovisning i sådana frågor som vid den rättsliga bedömningen kan utfalla på olika sätt. Utformningen av detta undantag knyter an till uppgiftsskyldigheten i 7 a § FFL i dess lydelse enligt utredningens förslag (se avsnittet 5.4.3). Tillämpningen av undantagen utesluts inte av den anledningen att myndigheten har kommunicerat med den skattskyldige innan den tar ställning i saken. Det väsentliga är om den skattskyldige kan anses ha fullgjort den uppgiftsskyldighet som åligger honom enligt FFL. Bestämmelsen innebär i sak inte någon ändring i gällande rätt.

Det *tredje fallet* saknar motsvarighet i nuvarande lagstiftning. Bestämmelsen avser den situationen att det av annan omständighet än fullständiga upplysningar i sak framstår som uppenbart att uppgiften inte kan godtas. Dylika fall torde vara ganska ovanliga i fråga om punktskatterna till följd av deklarationsblankettens begränsade utrymme. Det kan dock inträffa att en skattskyldig uttrycker tveksamhet genom kortfattade noteringar i deklarationen och att en sådan notering upplyser om att den skattskyldige uppenbarligen har missuppfattat innebörden av en viss bestämmelse.

Andra stycket avser oriktig uppgift beträffande värde av uttag. Med uttag avses också vad som i vissa punktskatteförfattningar betecknas som ianspråktagande för annat ändamål än försäljning. Bestämmelsen motsvarar i sak gällande rätt. Orden "eller uttaget med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt" är tillagda efter förebild från motsvarande förslag i fråga om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. I begreppet "beskrivits" innefattas även den beskrivning av uttaget som kan ligga i en beloppsmässig angivelse. Är skillnaden mellan det riktiga värdet och det uppgivna så stor att den skattskyldige får anses ha karaktäriserat uttaget på ett oriktigt sätt, är undantaget inte tillämpligt. Enligt förarbetena till nu gällande lagstiftning torde en sådan tillämpning vara förenlig med rättspraxis (jfr. prop. 1971:10, s. 269).

17 §

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.9

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 37 d § tredje stycket FFL, vari föreskrivs att skattetillägg inte skall påföras, om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift.

I sak föreslås ett tillägg av orden "eller frivilligt lämnat sådan uppgift att skatt kan fastställas med ledning av uppgiften", vilket innebär att möjligheterna utvidgas för den skattskyldige att genom frivilliga åtgärder undgå sanktion. Den föreslagna utvidgningen framgår av *första stycket*.

Andra stycket innehåller en uttrycklig bestämmelse om att skattetillägg enligt 15 § inte skall påföras, om den skattskyldige frivilligt har anmält sig för registrering eller på annat sätt har gett sig till känna för beskattning.

Av orden "givit sig till känna för beskattning" framgår att i princip varje frivillig åtgärd av den skattskyldige i detta avseende kan föranleda frihet från sanktion. Formen för åtgärden bör således inte ha någon betydelse. Även ett telefonsamtal till beskattningsmyndigheten, vari den skattskyldige uppger sin identitet, uppgift om verksamhetens karaktär och att denna inte

är registrerad, bör räknas honom till godo. Uttrycket "för beskattning" skall inte uppfattas så att hans uppgifter måste vara så exakta att de utan vidare kan läggas till grund för ett beslut om skatt.

I samtliga de fall då paragrafen är tillämplig kan den frivilliga rättelsen eller åtgärden leda till undantag från skattetillägg för endast en del av det belopp som tas till beskattning. Om endast smärre justeringar vidtas av myndigheten föreligger självfallet inte heller något hinder att hela beskattningen går fri från sanktion som en följd av den skattskyldiges handlande.

Frågan om den skattskyldiges åtgärd skall betraktas som frivillig får bedömas med ledning av gällande rättspraxis (se avsnittet 2 i bilagan).

18 §

Paragrafen motsvarar 37 f § tredje stycket FFL. I den föreskrivs att, sedan den skattskyldige har avlidit, beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktionen inte får fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.

De föreslagna ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten och avses inte innebära någon ändring i sak. Utbytet av orden "får icke påföras" mot "får beslut om --- inte fattas" ger bättre uttryck åt innebörden av bestämmelsen. Har sålunda KR undanröjt ett av beskattningsmyndigheten påfört skattetillägg, bör RR inte efter dödsfallet åter få besluta om påföring av tillägg.

Tillägget av orden "med anledning av hans felaktighet ellr försummelse" gör klart att överträdelse som begås av dödsbo givetvis inte är undantagen från sanktion.

9.3.9 *Beräkning av tilläggsunderlaget i visst fall*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.7

19 §

Paragrafens innehåll är nytt. Det motsvarar emellertid gällande rättspraxis enligt uttalande i förarbetena (SkU 1977/78:50).

I *första meningen* anges som en allmän regel för tilläggsunderlagets beräkning att rättelser till fördel för den skattskyldige skall räknas honom till godo. Detta gäller dock inte uppenbara felräkningar eller misskrivningar, dvs. sådana uppenbara fel som enligt 16 § är undantagna från påföring av skattetillägg.

Av *andra meningen* framgår att den skattskyldige skall räknas till godo även formliga kvittningsyrkanden, i den mån de godtas, som han har framställt med anledning av att ändringen har beslutats eller ifrågasatts.

9.3.10 *Uttagsprocent*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.8

20 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om uttagsprocent, dvs. de procentsatser efter vilka tillägg skall beräknas om inte någon av bestämmelserna i 21–24 §§ är tillämplig.

Enligt *första punkten* utgår tillägget med 30 % av tilläggsunderlaget vid oriktig uppgift (9 §) och skönsberäkning (10 §), vid höjd beskattning när deklaration eller skriftlig uppgift från skattskyldig har kommit in i visst fall (13 §) samt vid tillägg på grund av underlåten registrering (15 §).

I *andra punkten* anges att tillägget tas ut efter 50 % av tilläggsunderlaget vid skönsbeskattning (11 §) och i fall av obestyrkt uppgift (14 §), dvs. de båda fall då tillägg har en vitesfunktion och skall sättas ned, om deklaration eller infordrad upplysning kommer in inom viss tid.

Bestämmelserna innebär således att den sanktionsnivå, som skall tillämpas om inte någon undantagsregel föreskriver annat, i fråga om punktskatterna höjs från gällande 20 till 30 % när fråga inte är om skönsbeskattning, i vilket fall uttaget höjs till 50 %.

21 §

I paragrafen, vars innehåll är nytt, anges de fall då skattetillägg vid oriktig uppgift generellt skall utgå med 10 % av tilläggsunderlaget.

Den *första punkten* avser skatt, som har hänförts till fel beskattningsperiod under samma kalenderår eller skatt som vid upptäckten inte har redovisats för rätt beskattningsperiod men som det med hänsyn till omständigheterna måste antas skulle ha redovisats för en senare beskattningsperiod under kalenderåret.

Den *andra punkten* avser skatt som har dragits av i redovisningen för fel beskattningsperiod.

Utmärkande för periodiseringsfelen är att de inte har inneburit något definitivt bortfall av skatt. Utformningen av definitionen enligt förevarande paragraf innebär emellertid en utvidgning av begreppet som innefattar även sådana felaktigheter som kan presumeras inte skulle ha fått annan effekt. Felaktigheter som uppdagas vid en tidpunkt, då den skattskyldige ännu inte har lämnat deklaration för den beskattningsperiod som det måste antas att skatten felaktigt skulle ha hänförts till, omfattas sålunda i princip av paragrafens bestämmelser. När det rör sig om felaktigheter av redovisningsteknisk natur kan det många gånger framstå som uppenbart att felet skulle ha upptäckts och rättats av den skattskyldige i samband med bokslut. Kvarstår däremot felet efter bokslut bör bestämmelsen inte tillämpas. Vid felaktig tillämpning av bestämmelserna om tidpunkten för redovisningsskyldighetens eller avdragsrättens inträde, torde det ofta med ledning av omständigheterna kunna antas att felet skulle ha rättats av den skattskyldige. Kan det däremot konstateras att skatt dragits av dubbelt kan självfallet den oriktiga uppgiften inte karaktäriseras som periodiseringsfel.

22 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande lagstiftning, ger möjlighet att sätta ned uttagsprocenten till hälften, då omständigheterna är mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Bestämmelsen avser endast fall där uttagsprocenten är 30 eller 50 enligt 20 §. Den omfattar således inte tillägg som enligt 12 § tredje stycket har satts ned från 50 till 30 % och inte heller fall där skattetillägg skall utgå med 30 eller 50 % på grund av höjning av uttagsprocent enligt 23 §. För nedsättning av tillägg med vitesfunktion, dvs. enligt 11 eller 14 §, fordras att deklaration har kommit in.

Bestämmelserna bör tillämpas när motsvarande förutsättningar för eftergift i och för sig ha förelegat men vid prövningen inte har befunnits vara så uttalade att felaktigheten eller underlåtenheten har ansetts ursäktlig. Bestämmelsen bör därvid aktualiseras i fråga om såväl felaktig tillämpning av skattepliktsregler etc. som vid fel av redovisningsteknisk natur.

I specialmotiveringen till motsvarande paragraf (23 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen belyses genom exempel hur paragrafen är avsedd att tillämpas. Exemplet är relevant även vid tillämpning av den nu förevarande paragrafen.

23 §

I paragrafen, vars innehåll är nytt, regleras när skattetillägg skall beräknas efter högre uttagsprocent än den normalt gällande. Det tillkommer beskattningsmyndighet i första instans att besluta även i dessa fall.

Uttagsprocenten skall enligt paragrafens *första mening* höjas till 30, 50 eller 80, när omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. I *andra meningen* ges riktlinjer för vilka omständigheter som därvid skall beaktas. Hänsyn skall bl. a. tas till om uppgiftsskyldigheten för beskattningsperioden i fråga eller tidigare har åsidosatts i väsentligt hänseende, om tilläggsunderlaget uppgår till betydande belopp, om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift, om skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende eller om handling, som har lämnats till underlag för registrering, i väsentligt hänseende innehåller oriktig uppgift eller bristfällighet.

I specialmotiveringen till 27 § förslaget till lag om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen redogörs för hur motsvarande paragraf är avsedd att tillämpas. Denna redogörelse gäller i allt väsentligt också tillämpningen av nu förevarande paragraf. I fråga om punktskatterna bör därutöver tilläggas följande.

Som en konsekvens av de korta beskattningsperioder som tillämpas av ett stort antal skattskyldiga kan en försumlig skattskyldig under ett kalenderår göra sig skyldig till ett flertal försummelser. Enbart det förhållandet att så har skett bör normalt inte leda till att uttagsprocenten höjs. Föreligger däremot omständigheter som pekar på att den skattskyldige systematiskt spekulerar i att beskattningsmyndigheten skall åsätta honom skönsbeskattningar med belopp som är avsevärt lägre än de verkliga bör uttagsprocenten höjas.

De korta beskattningsperioderna kan vidare vid upprepade försummelser få till följd att tilläggsunderlaget för enstaka perioder inte uppgår till betydande belopp men väl för flera perioder sammantagna. Vägledande vid bedömningen av frågan om höjd uttagsprocent i sådana fall bör vara det sammanlagda beloppet för helt kalenderår.

Högre uttagsprocent kan tillämpas även i fråga om skattetillägg vid underlåten registrering. Enbart den omständigheten att den skattskyldige har hållit sig undan från beskattning någon tid bör inte leda till skärpning av reaktionen. I första hand får bedömningen i dessa fall göras med hänsyn till såväl verksamhetens omfattning och den tid den har bedrivits som den undanhållna skattens storlek. Ett annat skäl att höja sanktionsnivån kan t. ex. vara att den skattskyldige har lämnat falska upplysningar eller vidtagit särskilda åtgärder för att undgå registrering och därmed beskattning.

Med den i sista punkten i paragrafen avsedda försvårande omständigheten, nämligen att handling som har lämnats till underlag för registrering innehåller en i väsentligt hänseende oriktig uppgift eller bristfällighet, åsyftas i första hand sådan felaktig upplysning om verksamheten som i förening med oriktiga uppgifter i sedermera avlämnade deklarationer är ägnade att vilseleda beskattningsmyndigheten.

24 §

Innehållet i paragrafen saknar motsvarighet i gällande lagstiftning. I den föreskrivs att skattetillägg i vissa fall skall utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats, om den skattskyldige har rättat oriktig uppgift men sådana omständigheter föreligger att rättelsen inte har ansetts vara frivillig.

I specialmotiveringarna till motsvarande paragrafer (28 resp. 25 §§) i de föreslagna lagarna om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen resp. mervärdebeskattningen lämnas riktlinjer för hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas. Vad som sägs där gäller i tillämpliga delar även i fråga om den nu förevarande bestämmelsen.

9.3.11 *Eftergift*

25 §

Paragrafens innehåll motsvaras närmast av 37 f § första och andra styckena FFL. Den reglerar eftergift av avgiftssanktion på grund av ursäktlighet och eftergift på grund av att tilläggsunderlaget är att anse som ringa.

Bestämmelserna i 37 f § tredje stycket FFL om att skattetillägg inte får påföras avliden skattskyldig har flyttats till en särskild paragraf, 18 §, under rubriken "Undantag från påföring av avgiftssanktion".

I *andra stycket,* som innehåller en bestämmelse om eftergift då tilläggsunderlaget är att anse som ringa, har lagts till en mening som föreskriver att beskattningsperiodens längd skall beaktas. Härmed avses att hänsyn skall tas till storleken av det sammanlagda beloppet för flera beskattningsperioder under ett kalenderår när den skattskyldige har kortare beskattningsperiod än helt kalenderår.

Bestämmelsen om eftergift när tilläggsunderlaget är att anse som ringa är i princip tillämplig på alla typer av skattetillägg.

9.3.12 *Beslutande myndighet m. m.*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.11

26 §

Paragrafen motsvarar delvis 37 g § första stycket FFL. Första stycket innehåller huvudregeln om beskattningsmyndighetens behörighet att besluta i frågor om avgiftssanktion. I andra stycket finns en bestämmelse som utvidgar myndighetens behörighet att besluta om undanröjande eller nedsättning av tillägg med vitesfunktion.

I *första stycket* föreskrivs att beskattningsmyndigheten äger pröva fråga om avgiftssanktion i samband med fastställelse av skatt för den beskattningsperiod som sanktionen avser. Myndigheten är alltså behörig att besluta även i fråga om påföring av tillägg med högre uttagsprocent när försvårande omständigheter föreligger.

Sanktionsfrågan skall enligt bestämmelsen prövas i samband med att beslut i fråga om skatten fattas. Beskattningsmyndigheten kan sålunda inte i efterhand ta upp frågan om t. ex. påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift annat än i sådant fall som framgår av 27 §, dvs. om ny omständighet eller nytt bevis har kommit till myndighetens kännedom. Kravet på att skatten och sanktionen skall prövas samtidigt innebär också att frågan om höjd uttagsprocent vid försvårande omständigheter måste avgöras i samidigt, dock självfallet med förbehåll att 27 § kan bli tillämplig även i sådant fall.

Behörighetsregeln i 37 g § första stycket FFL i fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt har slopats i den föreslagna lagtexten. Behörigheten härvidlag avses tillkomma beskattningsmyndigheten och framgår av innehållet i 27 §.

I *andra stycket* föreskrivs att frågor som rör undanröjande och nedsättning av tillägg med stöd av 12 § eller 14 § tredje stycket skall prövas av beskattningsmyndigheten, även i fall då myndigheten på grund av bestämmelserna i 19 § FFL inte äger besluta i beskattningsfrågan. Det innebär att myndigheten skall besluta i sanktionsfrågan trots att den saknar behörighet att ompröva beskattningsfrågan med anledning av att deklaration eller infordrad upplysning har kommit in. I fråga om beslut om nedsättning av tillägg enligt 12 § andra eller tredje stycket innebär bestämmelsen att myndighetens behörighet är begränsad till att sätta ned det påförda tillägget till 20 resp. 60 %. Den eventuella nedsättning av tilläggsunderlaget som kan bli aktuell enligt 31 § första stycket faller således utanför dess kompetens. Bestämmelsen är tillämplig även i fall då tillägg av förevarande slag har höjts på yrkande av AO med stöd av 22 § FFL.

27 §

Paragrafen, vars innehåll är nytt, ger beskattningsmyndigheten möjlighet att påföra eller höja skattetillägg efter det att skatten har fastställts och

sålunda behörighet enligt 26 § första stycket inte längre föreligger. Som förutsättning anges i paragrafens *första stycke* att omständighet eller bevis som utgör grund härför har kommit till myndighetens kännedom först sedan skatten fastställts. Som ett i och för sig självklart villkor härför gäller att det belopp som utgör tilläggsunderlag ingår i beskattningen.

Frågan skall prövas inom ett år från utgången av den månad då beskattningsmyndigheten fick kännedom om omständigheten eller beviset, dock senast inom fem år från den tidpunkt då den skattskyldiges förfarande eller underlåtenhet ägde rum.

Paragrafen är utformad efter förebild av motsvarande paragrafer (43 resp. 28 §§) i de föreslagna lagarna om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen resp. mervärdebeskattningen. Vad som sägs i specialmotiveringarna till dessa paragrafer om förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna gäller i relevanta delar även denna paragraf.

28 §

Paragrafens innehåll, som är nytt, ger beskattningsmyndigheten rätt att påföra eller besluta om höjning av skattetillägg i det fall skattskyldig har åtalats för skattebrott enligt SkBL. Bestämmelsen är i sak utformad på samma sätt som i motsvarande paragraf, 44 §, i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, där ti får föra talan hos LR i sådana situationer. Vad som sägs i specialmotiveringen till den paragrafen gäller i tillämpliga delar även denna paragraf.

9.3.13 *Beslut m. m.*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.11

29 §

Innehållet i paragrafen är nytt. *Första stycket* innehåller en föreskrift om att för påföring av avgiftssanktion skall föreläggande som sänds till en skattskyldig ha varit försett med upplysning om sanktionen vid underlåtenhet att efterkomma föreläggandet.

Två typer av skattetillägg förutsätter för påföring att föreläggande skall ha sänts ut till den skattskyldige; det ena avser tillägg enligt 11 § vid skönsbeskattning, när den skattskyldige inte har fullgjort föreskriven registreringsskyldighet, det andra tillägg enligt 14 §, dvs. på grund av att skattskyldig inte har styrkt viss uppgift. I båda fallen är det sålunda fråga om tillägg med vitesfunktion, dvs. det påförda tillägget skall undanröjas eller, beträffande tillägg enligt 11 §, även kunna sättas ned, om den skattskyldige kommer in med deklarationen resp. den infordrade upplysningen etc. inom viss tid. Innebörden av bestämmelsen i första stycket är att tillägg inte får påföras om inte föreläggandet har innehållit upplysning om sanktionen vid underlåtenhet. En särskild föreskrift om vad beslut om påföring av tillägget i dessa fall skall innehålla finns i 33 § andra stycket.

I *andra stycket* föreskrivs att den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter, innan beskattningsmyndigheten fattar beslut om påföring eller höjning av skattetillägg. Föreskriften torde inte innebära någon ändring av den praxis som f. n. tillämpas.

Beträffande skattetillägg vid skönsbeskattning gäller skyldigheten att kommunicera med den skattskyldige endast beslut om höjd skönsbeskattning. I de rutinmässiga skönsbeskattningsfallen får den skattskyldige upplysning i beslutet att tillägget undanröjs så snart den skattskyldige kommer in med deklaration, om detta sker inom viss tid (jfr 12 §). Bestämmelsen skall dock självfallet inte tolkas som ett förbud att kommunicera med den skattskyldige i dessa fall av skönsbeskattning.

30 §

Innehållet i paragrafens första stycke motsvaras delvis av 37 h § första stycket FFL. Det avser myndighetens skyldighet att beakta bl. a. bestämmelserna om eftergift i vissa fall, trots att yrkande härom inte har framställts. Innehållet i andra stycket saknar motsvarighet i gällande rätt.

Enligt *första stycket* utvidgas den nu gällande skyldigheten för beslutande myndighet att ex officio beakta bestämmelserna i 25 § om eftergift till att omfatta även de av utredningen föreslagna nya bestämmelserna om halvering av uttagsprocenten vid mildrande omständighet (22 §) och vid skattskyldigs rättelse av oriktig uppgift i vissa fall (24 §).

Enligt *andra stycket* skall storleken av tilläggsunderlag i ärende eller mål om skattetillägg kunna omprövas till den skattskyldiges fördel, trots att beskattningsfrågan inte är föremål för prövning i sak. Bestämmelsen är avsedd att tillämpas av såväl beskattningsmyndighet som skattedomstol. För myndighetens vidkommande torde den i praktiken komma till användning i första hand i fall då fråga är om att – sedan ny omständighet eller nytt bevis har kommit till dess kännedom – med stöd av 27 § höja uttagsprocenten för skattetillägg avseende beskattningsperiod som inte är tillgänglig för beslut av myndigheten i fråga om fastställd skatt. Bestämmelsen gör det möjligt för myndigheten att vid avgörande av ärendet t. ex. beakta invändning från den skattskyldige att tilläggsunderlaget skall sänkas trots att beskattningen har vunnit laga kraft. Undantagsvis kan så också bli fallet när det rör tillägg enligt 11 § vid skönsbeskattning eller enligt 14 § vid obestyrkt uppgift, om den skattskyldige först sedan beslut om skatten vunnit laga kraft visar eller gör sannolikt att beskattningen blivit för hög.

Bestämmelsen är inte tillämplig i fall då beskattningsmyndigheten enligt 26 § andra stycket beslutar om nedsättning av skattetillägg med stöd av 12 § eller 14 § tredje stycket. Prövningen av tilläggsunderlagets storlek i sådant fall ankommer på KR.

31 §

Innehållet i paragrafens *första stycke* motsvarar utan ändring i sak 37 h § andra stycket FFL. I den föreskrivs att beslutande myndighet skall vidta den nedsättning av skattetillägg som föranleds av att ändring beslutas i fråga om skatten.

Andra stycket, som saknar motsvarighet i gällande rätt, upplyser om att bestämmelserna i 12 § och 14 § tredje stycket, dvs. om undanröjande eller nedsättning av tillägg, gäller även i fråga om tillägg som har påförts med högre belopp med stöd av 22 § FFL.

32 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I dess *första stycke* föreskrivs att slutligt beslut skall meddelas även i fråga om skatten i fall då sådant beslut har meddelats om avgiftssanktion. Detta gäller enligt bestämmelsen dock inte när beslut om skattetillägg meddelats med stöd av 27 eller 28 §. Motivet för bestämmelsen är i första hand att undvika splittring av beslutsbehörigheten på olika myndigheter i fråga om skatt resp. avgiftssanktion för samma beskattningsperiod. Bestämmelsen ger emellertid också AO rätt att fritt förfoga över sin talan beträffande såväl skatten som sanktionen, även i det fall den skattskyldige har begärt slutligt beslut enbart i fråga om sanktionen. En motsvarande bestämmelse föreslås införd i 17 § FFL. Där föreskrivs att slutligt beslut skall meddelas om avgiftssanktion, när skatten fastställs genom sådant beslut.

Enligt *andra stycket* skall beslut om skattetillägg vara slutligt när det meddelas med stöd av 26 § andra stycket eller 27 §, när beskattningsmyndigheten på grund av bestämmelserna i 19 § FFL inte har rätt att ompröva skatten för beskattningsperioden i fråga.

33 §

I paragrafen anges vad beslut om avgiftssanktion skall innehålla. Den saknar motsvarighet i gällande lagstiftning.

Enligt *första stycket* skall i beslut anges skälen för beslutet, tillämpligt lagrum och sanktionens storlek. Detta torde inte innebära någon principiell ändring av praxis. Gäller beslutet skattetillägg skall av beslutet dessutom framgå tilläggsunderlaget och uttagsprocenten.

I *andra stycket* föreskrivs att beslut om skattetillägg enligt 11 eller 14 § skall upplysa om de tillämpliga bestämmelserna om undanröjande eller nedsättning av sådant tillägg. Mot bakgrund av den skärpning av sanktion med vitesfunktion som utredningens förslag innebär bör de upplysningar, som här avses, ges en framträdande plats i besluten.

34 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att beskattningsmyndighetens beslut om avgiftssanktion skall tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Om särskilda skäl föreligger får beslut delges honom.

Bestämmelserna om att sanktionsbeslutet skall sändas i rekommenderat brev torde stämma överens med det förfarande som f. n. tillämpas av beskattningsmyndigheten när det gäller beslut i fråga om såväl skatt som sanktion. Särskilda skäl att delge beslut kan föreligga när det gäller påföring av skattetillägg enligt 11 §, som enligt supplementärregeln i 12 § första styck-

et skall undanröjas om deklaration kommer in inom en månad från det den skattskyldige fått del av beslutet och fråga är om skattskyldig som kan misstänkas för att annars utnyttja en utebliven delgivning på ett otillbörligt sätt.

35 §

Paragrafens innehåll motsvarar 37 i § FFL.

9.3.14 *Skattskyldigs besvärsrätt*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.11

36 §

Paragrafen avser skattskyldigs ordinära besvärsrätt. Den motsvaras i nu gällande lagstiftning närmast av hänvisningsbestämmelserna i 37 j § FFL. I den föreslagna paragrafen hänvisas uttryckligen till 38, 39 och 45 §§ FFL, vilka paragrafer f. n. innefattas i den nämnda hänvisningen i 37 j § FFL.

37 §

Paragrafen motsvarar 37 g § andra stycket FFL. I den föreskrivs att skattskyldigs yrkande i fråga om avgiftssanktion skall utan hinder av vad som annars gäller om hans besvärsrätt prövas, om beslut om skatten för den beskattningsperiod som sanktionen avser inte har vunnit laga kraft. Härutöver innehåller paragrafen vissa handläggningsföreskrifter beträffande sådant yrkande.

De föreslagna ändringarna är redaktionellt betingade. Andra meningen i motsvarande gällande paragraf, som avser AO:s rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån, har förts över till 41 §.

38 §

I paragrafen, vars innehåll är nytt, regleras den skattskyldiges rätt att i annat fall än som avses i 37 § yrka ändring av beslut om skattetillägg som har vunnit laga kraft.

I *första stycket* anges förutsättningarna för den skattskyldiges talerätt. Han skall kunna anföra tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis som bör föranleda undanröjande eller lägre skattetillägg. Det material som åberopas skall således ha varit okänt för beskattningsmyndigheten eller den domstol som tidigare har bedömt sanktionsfrågan. I fall omständigheten har varit känd för den skattskyldige när det ifrågasattes att påföra skattetillägg eller om han fick kännedom därom senare skall det framstå som ursäktligt att han inte utnyttjat den besvärsrätt som annars tillkommer honom.

I första meningen i *andra stycket* anges som en huvudregel att den skattskyldiges yrkande skulle vara framställt hos beskattningsmyndighet senast under fjärde året efter utgången av året efter det kalenderår under vilket

beskattningsperioden har gått till ända. Enligt andra meningen i samma stycke är den skattskyldige alltid garanterad en minsta tid för sin talerätt om ett år från det beslutet om skattetillägg vann laga kraft.

9.3.15 *Allmänt ombuds talerätt*

Allmän motivering, se avsnittet 5.3.11

39 §

Paragrafen, som reglerar AO:s ordinära besvärsrätt, motsvarar närmast hänvisningsbestämmelsen i 37 j § FFL. Den föreslagna lagtexten innehåller inte någon saklig ändring i förhållande till vad som f. n. gäller.

40 §

Innehållet i paragrafen saknar motsvarighet i gällande lagstiftning. Till skillnad från 39 § avser den inte besvär över beslut om enbart avgiftssanktion utan en besvärsrätt som följer med AO:s yrkande hos KR i fråga om beskattningen.

Enligt paragrafens *första mening* får AO yrka sådan påföring eller höjning av avgiftssanktion som betingas av hans yrkande hos domstolen i fråga om beskattning. Även kvittningsvis framfört yrkande från AO kan föranleda yrkande om påföring av skattetillägg med stöd av paragrafen. Bestämmelsen innefattar inte det fallet att AO yrkar avslag helt eller delvis på skattskyldigs besvär under påstående att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift (jfr 27 §).

Enligt *andra meningen* skall yrkandet om avgiftssanktion framställas samtidigt med yrkandet i beskattningsfrågan. Domstolen får pröva yrkandet endast om det har tagits upp till prövning.

41 §

Paragrafen motsvarar närmast hänvisningsbestämmelsen i 37 j § FFL. Den avser AO:s rätt att föra talan i fråga om avgiftssanktion till den skattskyldiges förmån. Den föreslagna talerätten är vidare än den som nu gäller enligt FFL. Den inbegriper även den besvärsrätt som tillkommer den skattskyldige, vilket har betydelse bl. a. i de fall besvärstiden har börjat löpa från en senare tidpunkt för den skattskyldige än för AO:

9.3.16 *Övergångsbestämmelser*

Den föreslagna lagen innehåller ett i väsentliga avseenden nytt system. Det föreslås därför att lagen skall i sin helhet ersätta den gällande ordningen för särskild avgift fr. o. m. ikraftträdandet och att de båda systemen således inte på någon punkt tillämpas samtidigt.

9.4 Förslag till lag om avgiftssanktioner vid uppbörd av socialavgifter

9.4.1 *Inledning*

Lagförslaget avses ersätta de nu gällande bestämmelserna i AVGL under rubriken "Om avgiftstillägg och förseningsavgift".

De föreslagna reglerna redovisas i lagförslaget under fjorton rubriker. Antalet paragrafer i lagförslaget är 38 mot 13 i AVGL:s kapitel om avgiftstillägg och förseningsavgift. Ökningen beror liksom på TL:s område dels på lagtekniskt motiverade omdisponeringar av gällande regler, dels på att bestämmelser av nytt innehåll föreslås. En strävan har varit att konkret beskriva situationerna för de olika reglernas tillämplighet, vilket har påverkat lagtextens omfång.

Under rubriken *Inledande bestämmelser* finns fyra paragrafer av allmän karaktär. I den första anges lagens tillämpningsområde. I den andra bestäms innebörden av vissa termer som används i lagtexten. Den tredje paragrafen innehåller en regel om i vilken utsträckning AVGL:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning. I 4 § regleras hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från arbetsgivare som är juridisk person samt hur en handling skall vara beskaffad för att anses som en arbetsgivaruppgift.

Under rubriken *Förseningsavgift* anges i tre paragrafer förutsättningarna för påföring av sådan avgift och grunderna för hur avgiften skall beräknas (5, 6 och 7 §§).

Villkoren för påföring av avgiftstillägg och bestämmelserna om hur underlag för sådan sanktion skall beräknas finns under fyra rubriker, *Avgiftstillägg vid oriktig uppgift* (8 §), *Avgiftstillägg vid skönsberäkning* (9 §), *Avgiftstillägg vid skönsbestämning* (10 och 11 §§) samt *Avgiftstillägg i särskilda fall* (12, 13 och 14 §§).

Därefter följer under rubriken *Undantag från påföring av avgiftssanktion* tre paragrafer (15–17 §§), som avser fall av resp. uppenbar felaktighet m. m., frivillig rättelse och arbetsgivares dödsfall.

I det följande avsnittet *Beräkning av sanktionsunderlaget i visst fall* (18 §) finns regler i fråga om sanktionsunderlagets beräkning vid åberopad kvittning.

Under rubriken *Uttagsprocent* finns i 19 § huvudregeln att avgiftstillägg skall beräknas efter 30 % av sanktionsunderlaget i normalfallet utom vid skönsbestämning och underlåtenhet att lämna begärd upplysning eller tillhandahålla infordrad handling, där uttagsprocenten är femtio. I 20 § anges det fall då sanktionen skall tas ut efter 10 % och i 21 § den situation då den skall utgå med 15 % av sanktionsunderlaget. I 22 § beskrivs de fall där annars gällande uttagsprocent skall sänkas till hälften. Villkoren för beräkning av avgiftstillägg efter högre uttagsprocent regleras i 23 §. Den därpå följande 24 § innehåller bestämmelser om nedsättning av avgiftstillägg i det fall arbetsgivaren på visst sätt har medverkat till upptäckt av brist i hans uppgiftslämnande.

I följande avsnitt, *Eftergift*, finns 25 §.

Under rubriken *Beslutande myndighet m. m.* regleras i 26 § behörigheten att besluta om avgiftssanktion. I 27–29 §§ anges de fall beslutande myndighet får ompröva fråga om sanktion.

Avsnittet *Beslut m. m.* innehåller i 30 § föreskrifter om vad anmaning skall innehålla om denna utgör villkor för påföring av avgiftssanktion. I 31 § första stycket finns bestämmelser om skyldighet att ex officio beakta reglerna om eftergift m. m. samt i andra stycket en föreskrift om rätt för beslutande myndighet att ompröva sanktionsunderlaget i visst fall. I 32 § finns bestämmelsen om att RFV eller försäkringsdomstol vid beslut om nedsättning av avgiftsunderlag även skall vidta därav föranledd ändring i beslut om avgiftssanktion. I 33 § anges vad beslut om avgiftssanktion skall innehålla.

Rubriken *Arbetsgivares besvärsrätt* upptar 34 och 35 §§.

Det sista avsnittet *Debitering m. m.* omfattar 36–37 §§.

9.4.2 *Inledande bestämmelser*

1 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.6

I paragrafen sägs att lagen gäller vid avgiftspåföring enligt AVGL. I sådan påföring innefattas även påföring med stöd av 13 och 14 §§ AVGL.

2 §

Allmän motivering, se avsnittet 2.7

Paragrafens innehåll är nytt. I dess *första stycke* anges innebörden av vissa termer som förekommer i lagförslaget. De motiveras av lagtekniska skäl.

Med *avgiftssanktion* förstås förseningsavgift och avgiftstillägg.

Med *sanktionsgrundande belopp* avses det belopp som skall ligga till grund för beräkning av sanktionsunderlag.

I de olika paragraferna om påföring av förseningsavgift och avgiftstillägg anges för varje sanktion och påföringsgrund det underlag varpå sanktionen skall beräknas. Detta underlag betecknas *sanktionsunderlag*. Det beräknas på grundval av det sanktionsgrundande beloppet.

Med *uttagsprocent* förstås den procentsats av sanktionsunderlaget efter vilken avgiftstillägg skall beräknas. Uttagsprocenten anger således sanktionsnivån.

Definitionen av termen *revision* så som den används i lagförslaget torde inte fordra någon kommentar. Detsamma gäller innehållet i *andra stycket*.

3 §

Paragrafen, som anger i vilken utsträcking AVGL:s bestämmelser gäller vid lagens tillämpning, motsvarar i stort sett gällande 49 b § andra stycket AVGL. Skillnaden är den att 13 och 14 §§ AVGL har undantagits.

4 §

Allmän motivering till andra stycket, se avsnittet 7.3.13

Första stycket, som reglerar hur lagen skall tillämpas i visst fall vid meddelande från arbetsgivare som är juridisk person, motsvarar gällande 49 b § första stycket AVGL.

Andra stycket innehåller en helt ny bestämmelse, som är betingad av behovet att kunna fastställa när en arbetsgivaruppgift skall anses lämnad. Så är enligt bestämmelsen fallet när arbetsgivare har kommit in med en undertecknad blankett för arbetsgivaruppgift. Det fordras emellertid att blanketten innehåller någon form av beloppsmässig upplysning till ledning för beräkning av avgiftsunderlag enligt AVGL. Denna upplysning kan vara siffermässigt eller verbalt uttryckt.

Det sagda skall dock inte gälla om det uppenbarligen framgår att blanketten inte är avsedd att vara arbetsgivaruppgift, t. ex. om arbetsgivaren meddelar att uppgiften är preliminär. Det torde nämligen anses att en lämnad handling är arbetsgivaruppgift endast om arbetsgivaren själv har menat att den skall läggas till grund för bestämmande av avgiftsunderlag.

9.4.3 *Förseningsavgift*

Allmän motivering, se avsnitten 2.4 och 7.3.9

5 §

Paragrafen motsvarar närmast 44 § första stycket AVGL. I *första stycket* finns en grundläggande regel om att förseningsavgift påförs arbetsgivare, som har att lämna arbetsgivaruppgift men inte kommit in med sådan uppgift vid den tidpunkt då den senast skall ha lämnats. Skyldigheten att lämna arbetsgivaruppgift är obligatorisk för varje arbetsgivare, som under ett år gett ut ersättning till någon hos honom anställd arbetstagare eller till anlitad uppdragstagare med minst 500 kr. Den i lagförslaget valda formuleringen är avsedd att göra klart, att förseningsavgift skall påföras också när arbetsgivaruppgift inte har lämnats inom i meddelat anstånd föreskriven tid.

I *andra stycket* anges att sanktionsunderlaget är den fastställda arbetsgivaravgiften.

6 §

I paragrafen, som närmast motsvarar 44 § första och andra styckena AVGL, anges hur förseningsavgiften skall beräknas i olika fall av försenad eller utebliven arbetsgivaruppgift. Avgiften bestäms med hänsyn till sanktionsunderlagets storlek, den tid som har förflutit sedan arbetsgivaruppgiften senast skulle ha varit lämnad och huruvida uppgiften har kommit in inom tid som särskilt föreskrivits i anmaning att lämna arbetsgivaruppgift.

Har arbetsgivaruppgiften kommit in inom två månader från den tidpunkt då den senast skulle ha lämnats är enligt första punkten avgiften antingen 100 kr. eller 200 kr., beroende på storleken av sanktionsunderlaget, nämligen 100 kr. om detta belopp inte överstiger 10 000 kr. och 200 kr. i annat fall. Om arbetsgivaruppgiften inte har kommit in inom den nyss nämnda tvåmånadersperioden gäller enligt andra punkten att de angivna avgifterna fördubblas, dvs. avgiften är antingen 200 kr. eller 400 kr., beroende på sanktionsunderlagets storlek.

Det nyss anförda gäller även i det fall då arbetsgivaren har fått del av anmaning att lämna arbetsgivaruppgift och kommit in med den inom den tid som har angetts i anmaningen; förseningsavgiften bestäms då enligt första eller andra punkten. Eftersom anmaning normalt inte sänds ut i sådan tid, att arbetsgivaren kan hinna lämna arbetsgivaruppgift inom den föreskrivna tvåmånadersperioden, torde i praktiken den andra punkten oftast bli tillämplig i dessa anmaningsfall, dvs. att förseningsavgiften är antingen 200 kr. eller 400 kr.

Annorlunda är förhållandet om arbetsgivaruppgiften inte har kommit in inom den tid som särskilt har föreskrivits i delgiven anmaning. I sådant fall gäller bestämmelsen i tredje punkten, vilket innebär att avgiften är antingen 300 kr. eller 600 kr., beroende på sanktionsunderlagets storlek.

Den tidpunkt som avses i första punkten är inte bara i lag fastställd tidpunkt utan i förekommande fall också den särskilda tidpunkt som har bestämts i beslut om medgivet anstånd med arbetsgivaruppgiftens avlämnande.

I lagförslaget har orden i gällande bestämmelser "trots anmaning" och "inom den i anmaningen angivna tiden" ersatts med respektive "om arbetsgivaren har fått del av anmaning" och "inom den särskilt föreskrivna tiden". Ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten och överensstämmer med vad som redan gäller. Inte heller utbytet av orden "avlämnat arbetsgivaruppgift" mot "kommit in med arbetsgivaruppgift" innebär någon ändring i sak eftersom arbetsgivaruppgift redan f. n. anses avlämnad först när den har kommit in till vederbörande myndighet.

I sammanhanget hänvisas till 30 § första stycket.

7 §

Innehållet i paragrafen, som är ett komplement till 6 §, är nytt. Den reglerar påföringen av förseningsavgift i det fall arbetsgivare har kommit in med en inte undertecknad blankett för arbetsgivaruppgift.

Principen i den föreslagna lagtexten är den att förseningsavgift inte påförs av den anledningen att blanketten för arbetsgivaruppgift inte är undertecknad. Grundregeln framgår av *första stycket*. Frågan om förseningsavgift bedöms med hänsyn till den tidpunkt då handlingen kommit in även i det fall att arbetsgivaren har anmanats att fullständiga uppgiften med sin underskrift och fullgjort detta inom föreskriven tid.

Har den inte undertecknade arbetsgivaruppgiften inte lämnats inom föreskriven tid och anmanas inte arbetsgivaren eller fullständigas inte uppgiften med underskrift inom tid som har föreskrivits i anmaning, skall frågan om påföring av förseningsavgift bedömas med ledning av bestämmelserna i 6 §.

Andra stycket innehåller en bestämmelse om hur förseningsavgiften skall beräknas när en arbetsgivare, som har lämnat en inte undertecknad blankett för arbetsgivaruppgift, har fått del av anmaning att fullständiga denna med sin underskrift men inte fullgjort detta inom tid som har föreskrivits i anmaningen. I detta fall utgår förseningsavgift som i andra anmaningsfall som inte har gett effekt inom föreskriven tid, dvs. enligt 6 § 3.

9.4.4 *Avgiftstillägg vid oriktig uppgift*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.3, 2.3.4 och 7.3.4

8 §

I paragrafen anges förutsättningarna för påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift och det underlag på vilket tillägget i sådant fall skall beräknas, dvs. sanktionsunderlaget.

Första stycket innehåller de grundläggande bestämmelserna om villkoren för påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift. Stycket motsvarar gällande 43 § AVGL.

Uttrycket "arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande" har i den föreslagna lydelsen ersatts med "skriftligt meddelande". Ändringen innebär endast en förenkling av lagtexten. Med skriftligt meddelande förstås givetvis även arbetsgivaruppgift. Beträffande frågan om vad en arbetsgivaruppgift skall innehålla för att anses som en sådan uppgift hänvisas till 4 § andra stycket. Liksom i fråga om deklaration bör påpekas, att även en inte undertecknad blankett för arbetsgivaruppgift är ett skriftligt meddelande från arbetsgivaren, om handlingens innehåll utvisar detta.

Orden "meddelande, avlämnat till ledning vid beräkning av hans avgiftsunderlag" har bytts ut mot "meddelande till ledning för myndighets bedömning eller beslut i fråga om hans avgiftsunderlag". Genom denna ändring kommer avgiftstillägg av nu avsett slag att kunna påföras för oriktig uppgift i mål om fastställande av avgiftsunderlag. Ändringen är även avsedd att undanröja den oklarhet som kan råda i frågan huruvida tillägg kan påföras för oriktig uppgift som lämnas utanför den formella processens ram, t. ex. i samband med avgiftsrevision.

I första stycket har – jämfört med 43 § AVGL – bland förutsättningarna för påföring lagts till orden "och som, om den godtagits, hade medfört att arbetsgivaravgift hade debiterats med för lågt belopp". Tillägget är delvis redaktionellt betingat men också avsett att göra uttryckligen klart att uppgiften måste vara sådan att den direkt påverkar debiteringen av arbetsgivaruppgiften om den godtas. I gällande lagtext framgår detta först av bestämmelsen om hur avgiftstilläggets storlek skall bestämmas.

Oriktig uppgift i mål om avgiftsunderlag kan föranleda avgiftstillägg även om arbetsgivarens talan är desert (jfr. prop. 1977/78:136, s. 160).

Utbytet av ordet "påförts" mot "debiterats" är avsett att förtydliga lagtexten genom att åstadkomma en klar distinktion mellan beslutet om påföringen och debiteringen av sanktionen. Utbytet är främst betingat av önskemålet om att bestämmelserna är likartat utformade med motsvarande bestämmelser inom andra sanktionsområden, där den gjorda distinktionen har större betydelse.

I *andra stycket* anges sanktionsunderlaget för avgiftstillägg vid oriktig uppgift, dvs. det belopp som skall ligga till grund för beräkning av sanktionen. Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift som inte skulle ha debiterats om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Huruvida en oriktig uppgift slutligt skall medföra avgiftstillägg är avhängigt av en rad omständigheter. Bestämmelser om undantag från påföring av sådan sanktion finns i 15–17 §§ och om eftergift i 25 §. Undantag från

påföring eller eftergift innebär inte att oriktig uppgift inte skall anses föreligga utan att tillägg inte skall påföras trots den oriktiga uppgiften. Reglerna inverkar således inte på bedömningen av rekvisitet oriktig uppgift. I denna fråga hänvisas till avsnittet 2.3.3.

9.4.5 *Avgiftstillägg vid skönsberäkning*

9 §

Paragrafen motsvarar närmast 43 a § AVGL. Den avser avgiftstillägg vid skönsberäkning, dvs. – enligt den föreslagna lydelsen av 10 § första stycket AVGL – vid bestämmande av avgiftsunderlag genom uppskattning i det fall då arbetsgivaren har kommit i med arbetsgivaruppgift.

Ändringarna i paragrafen är delvis motiverade av den föreslagna ändringen i 10 § första stycket AVGL och 2 §. Utbytet av ordet "påföra" mot "debitera" är avsett att förtydliga lagtexten och göra en klar åtskillnad mellan beslutet om avgiftstillägg och debiteringen av tillägget.

I 43 a § AVGL andra meningen föreskrivs att avgiftstillägg skall utgå enligt bestämmelserna i 43 § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift. Motsvarande har inte ansetts erforderligt i den föreslagna paragrafen. Det framgår nämligen av *andra stycket* jämfört med den föreslagna 10 § första stycket AVGL att avgiftstillägg vid skönsberäkning skall beräknas med hänsyn endast till den skönsmässiga höjningen. Den arbetsgivaravgift som skulle ha tillagts även om skönsberäkning inte hade beslutats t. ex. på grund av rättelse av oriktig uppgift eller annan avvikelse från arbetsgivaruppgift, skall således inte räknas in i sanktionsunderlaget enligt paragrafen. För sådan del av höjningsbeloppet tillämpas de regler som gäller även när skönsberäkning inte har företagits.

9.4.6 *Avgiftstillägg vid skönsbestämning*

Allmän motivering, se avsnitten 2.3.5 och 7.3.5

10 §

Paragrafen motsvarar närmast 43 b § AVGL. Den avser avgiftstillägg vid skönsbestämning, dvs. – enligt den föreslagna lydelsen av 10 § andra stycket AVGL – vid bestämmande av avgiftsunderlag genom uppskattning i det fall då arbetsgivaren inte har lämnat arbetsgivaruppgift.

Vissa ändringar i paragrafens första mening och andra stycke som föreslås är redaktionellt betingade och bl. a. motiverade av de föreslagna begreppsbestämningarna i 10 § andra stycket AVGL och 2 §. Ordet "påföra" har ersatts med "debitera" av samma skäl som har angetts för motsvarande ändring i specialmotiveringen till 9 §. Även i fråga om utmönstringen av den tredje meningen i 43 b § AVGL hänvisas till kommentaren till motsvarande ändring i 9 §.

Vid skönsbestämning som grundas på inkommen inte undertecknad arbetsgivaruppgift kan fråga uppkomma om arbetsgivaren över huvud taget skall anses ha lämnat någon uppgift i arbetsgivaruppgiften. Detta spörsmål

bör bedömas genom analog tillämpning av 4 § andra stycket, dvs. att handlingen skall anses innefatta meddelande från arbetsgivaren endast om den innehåller beloppsmässig upplysning till ledning för bestämmande av avgiftsunderlag.

Sanktionsunderlaget är den arbetsgivaravgift som debiteras på grund av den skönsmässiga höjningen vid skönsbestämningen.

11 §

Paragrafen, som motsvarar gällande 43 c § AVGL, anger förutsättningarna för att undanröja och sätta ned avgiftstillägg som har påförts vid skönsbestämning.

Första stycket innehåller villkoren för undanröjande av avgiftstillägg av nu avsett slag. Förutsättningarna härför avviker i sak i tre hänseenden från motsvarande gällande bestämmelse. Den frist inom vilken arbetsgivaren skall ha kommit in med arbetsgivaruppgift för att få tillägget undanröjt har sträckts ut från tre veckor till två månader. Vidare kan inte undanröjande ske om tillägget grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning och inte heller om det grundas på uppgifter som har kommit fram vid revision, dvs. i de fall som avses i tredje stycket.

Utsträckningen av respitfristen betingas av att uttagsprocenten för avgiftstillägg av nu avsett slag föreslås höjd till 50. Den föreslagna fristen korresponderar dessutom med arbetsgivarens besvärstid i fråga om avgiftsunderlag och avgiftstillägg.

Övriga ändringar i första stycket utöver de nu nämnda är redaktionellt betingade.

Innehållet i *andra stycket* är nytt. Enligt detta skall avgiftstillägg av det slag som avses i första stycket, dvs. tillägg vid skönsbestämning som inte grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning eller på uppgifter som har kommit fram vid revision, sättas ned till 20 % av det tillägg som har påförts eller skulle ha påförts, om arbetsgivaren har kommit in med arbetsgivaruppgift efter den i första stycket angivna tvåmånadersperioden men inom sex månader från den tidpunkt då han fick del av beslutet. Nedsättningsregeln har utformats med hänsyn till att uttagsprocenten inte på förhand är bestämd. Eftersom normal uttagsprocent för avgiftstillägg vid skönsbestämning föreslås vara 50, sker nedsättning i dessa fall till 10 % av sanktionsunderlaget, vilket är den lägsta procentsats som gäller för avgiftstillägg.

Även innehållet i *tredje stycket* är nytt. Det avser fall där beslut om avgiftstillägg enligt första stycket, dvs. tillägg vid skönsbestämning som inte grundas på höjning av tidigare beslutad skönsbestämning, helt eller delvis har grundats på uppgifter som har kommit fram vid revision och arbetsgivaruppgift kommer in därefter men inom tid som anges i första eller andra stycket. I sådant fall skall tillägget sättas ned till 60 % av det tillägg som har påförts eller annars skulle ha påförts. Vid normal uttagsprocent för avgiftstillägg av detta slag uppgår det nedsatta tillägget till 30 % av sanktionsunderlaget.

I specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen (15 § tredje

stycket) har lämnats ett exempel som illustrerar hur den bestämmelsen skall tillämpas. Exemplet kan belysa även tillämpningen av det nu förevarande lagrummet.

9.4.7 *Avgiftstillägg i särskilda fall*

12 §

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.6

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt. I dess *första stycke* föreskrivs att avgiftstillägg skall påföras arbetsgivare, vars avgiftsunderlag har fastställts genom skönsbestämning, när detta höjs, även om arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande från honom har kommit in när höjningsbeslutet fattas och detta till viss del kan grundas på meddelandet. I den situationen kan f. n. avgiftstillägg påföras endast om avgiftsunderlaget höjs utöver vad arbetsgivaruppgiften utvisar.

Avgiftstillägg av nu förevarande slag avser den del av höjningen som oberoende av arbetsgivaruppgiften eller meddelandet hade kunnat beslutas på grundval av tillgängligt eller infordrat kontrollmaterial när meddelandet kom in. I fråga om uppgifter som har kommit fram vid revision är det tillräckligt för att kunna tillämpa paragrafen att revisionen har beslutats innan arbetsgivaruppgiften eller meddelandet kom in. Har detta kommit in innan myndigheten har vidtagit någon av dessa åtgärder kan nu avsett avgiftstillägg inte påföras, alltså inte ens i det fallet att arbetsgivaruppgiften har lämnats därför att arbetsgivaren har fått vetskap om att åtgärder har planerats.

I fråga om den närmare innebörden av uttrycket "vederbörande myndighet" och "revision" hänvisas till specialmotiveringen till 16 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Sista meningen i första stycket föreskriver undantag från de förut angivna reglerna i det fall den för låga skönsbestämningen inte beror på arbetsgivarens försummelse. De fall som härigenom blir undantagna är t. ex. sådana där RFV genom fel eller förbiseende har skönsbestämt avgiftsunderlaget till för lågt belopp. När sådant fel rättas till gäller således inte paragrafens bestämmelse.

I *andra stycket* regleras hur sanktionsunderlaget skall beräknas. Detta är den arbetsgivaravgift som hade kunnat debiteras på grundval av kontrollmaterial eller revision som avses i första stycket utöver den avgift som har debiterats med stöd av beslutet om skönsbestämning.

Sanktionsunderlaget är således begränsat till den del av avgiftshöjningen som har kunnat göras med ledning av föreliggande uppgifter. Om RFV har skönsbestämt avgiftsunderlaget till 60 000 kr. och LSM därefter kommer in med en ändringsuppgift, upptagande en lönesumma på 90 000 kr. samtidigt med att arbetsgivaren lämnar arbetsgivaruppgift med en lönesumma på 100 000 kr., är sanktionsunderlaget den arbetsgivaravgift som belöper på mellanskillnaden mellan 90 000 kr. och 60 000 kr. Även i ett fall av motsatt läge, dvs. när arbetsgivaravgiften, sedan RFV skönsbestämt avgiftsunderlaget till 60 000 kr., lämnar arbetsgivaruppgift med en lönesumma

på 90 000 kr., medan exempelvis en revision ger vid handen, att lönesumman skall vara 100 000 kr., blir sanktionsunderlaget den arbetsgivaravgift, som belöper på mellanskillnaden mellan 90 000 kr. och 60 000 kr. För den avgift, som belöper på överskjutande 10 000 kr. (100 000 – 90 000) kan avgiftstillägg eventuellt påföras till följd av lämnad oriktig uppgift.

Det förtjänar att påpekas att fall som efter ordalagen i 12 § omfattas av den bestämmelsen under viss förutsättning inte kommer att medföra avgiftstillägg, nämligen när arbetsgivaruppgiften kan anses ha lämnats frivilligt.

13 §

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.6

Innehållet i paragrafen är nytt. I den föreskrivs att avgiftstillägg skall påföras arbetsgivaren när denne trots att anmaning har sänts till honom inte har kommit in med svar på förfrågan eller infordrad handling i fråga om skriftlig uppgift som han har lämnat. Tillägget är avsett att fungera som ett vite på samma sätt som avgiftstillägg vid skönsbestämning. Det skall därför undanröjas om arbetsgivaren inom viss tid och i viss ordning har fullgjort vad som åligger honom i nu förevarande avseende.

Påföring av avgiftstillägg förutsätter till en början att anmaning att besvara förfrågan eller att ge in handling i fråga om skriftlig uppgift som arbetsgivaren har lämnat, har sänts till denne. Något krav på att hans skall ha fått del av anmaningen har inte ställts upp. Anmaningen skall emellertid vara sådan som utfärdas med stöd av 7 § andra stycket AVGL.

I det angivna lagrummet i dess lydelse enligt utredningens förslag är arbetsgivare och arbetstagare skyldiga att efter anmodan meddela de upplysningar som finnes erforderliga för beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaren. Arbetsgivare och arbetstagare skall vidare efter anmodan förete alla handlingar som finns erforderliga för sådan beräkning, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto. Anmodan får enligt förslaget meddelas i form av anmaning.

Påföring av avgiftstillägget förutsätter vidare att arbetsgivaren inte har kommit in med upplysningen eller handlingen inom den tid som har angetts i anmaningen eller inom sådan tid därefter att den har kunnat beaktas vid beslutet om avgiftsunderlag.

Det kommer självfallet att inträffa att arbetsgivaren låter sig avhöra på grund av den utsända anmaningen men det ändå är tveksamt huruvida han har kommit in med svar på förfrågan. I specialmotiveringen till motsvarande paragraf (10 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen har lämnats vissa riktlinjer för bedömningen av denna fråga. Vad som har sagts där gäller även vid tillämpning av den nu förevarande paragrafen.

Slutligen krävs för påföring av avgiftstillägget att den lämnade uppgiften har frångåtts utan att oriktig uppgift anses föreligga.

Enligt *andra stycket* är sanktionsunderlaget den arbetsgivaravgift som inte skulle ha debiterats, om arbetsgivarens uppgift hade godtagits.

Situationen kan vara den att en arbetsgivare i sin arbetsgivaruppgift har redovisat lönen för viss person men anmärkt att han inte anser vederbörande

vara arbetstagare. Om arbetsgivaren sedan anmaning har sänts till honom inte kommer in med de upplysningar eller handlingar – t. ex. kontrakt – som behövs för att avgöra arbetstagarfrågan och RFV i avsaknad av erforderlig utredning ändock påför avgift för personen ifråga, finns det i gällande rätt inte någon sanktion som ger eftertryck åt arbetsgivarens uppgiftsskyldighet i nu förevarande avseende, eftersom varken oriktig uppgift eller grund för skönsberäkning föreligger. Enligt paragrafen skall i detta fall avgiftstillägg kunna beräknas på den arbetsgivaravgift som belöper på lönen till den av arbetsgivaren ifrågasatta arbetstagaren.

I *tredje stycket* föreskrivs att tillägget skall undanröjas under vissa förutsättningar. För detta krävs att den infordrade upplysningen eller handlingen har kommit in inom två månader från det att arbetsgivaren fick del av beslutet om tillägg.

I fråga om vad som därvid skall godtas hänvisas till kommentaren beträffande första stycket.

I fråga om anmaningens innehåll hänvisas till 30 § första stycket.

Anmaning med åtföljande beslut om avgiftstillägg enligt nu förevarande bestämmelse bör tillgripas endast när arbetsgivaren inte har efterkommit anmodan att komma in med den begärda upplysningen eller handlingen.

14 §

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.6

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt. Den reglerar påföringen av avgiftstillägg vid underlåtenhet att anmäla nystartad verksamhet.

I *första stycket* anges villkoren för att avgiftstillägg skall kunna påföras.

Påföring av sanktionen förutsätter till en början att arbetsgivaren inte har gjort anmälan enligt 23 § första stycket AVGL trots att sådan skyldighet uppenbarligen har förelegat.

I 23 § första stycket AVGL i dess lydelse enligt utredningens förslag åläggs arbetsgivare, vilkens löneutgifter för år räknat kan beräknas överstiga 3 000 kr., att inom två månader efter det att verksamheten har påbörjats till RFV göra anmälan härom.

Kravet på att det skall vara uppenbart att anmälningsskyldigheten skall ha förelegat är avsett att från avgiftstillägg ta undan bl. a. sådana fall där bestämmelserna om huruvida någon är att anse som arbetsgivare kan ha erbjudit tolkningssvårigheter i det enskilda fallet. Det sagda skall givetvis inte uppfattas så att enbart ett påstående från arbetsgivaren att han har varit tveksam i något avseende bör förhindra påföring. Frågan får bedömas med hänsyn till hur en seriös bedömning av omständigheterna i det konkreta fallet borde ha utfallit.

Arbetsgivarens underlåtenhet att fullgöra sin anmälningsskyldighet skall ha föranlett att preliminär arbetsgivaravgift inte har kunnat debiteras. Det skall således föreligga ett orsakssammanhang mellan underlåtenheten och den uteblivna fastställelsen av avgiftsunderlaget. Har RFV haft sådan kännedom om verksamheten och dess omfattning att preliminär arbetsgivaravgift kunnat fastställas är förutsättningarna för påföring av tillägget inte uppfyllda. Kravet på orsakssammanhang innebär vidare att sanktion kan

påföras endast första gången som arbetsgivaravgift debiteras efter det att verksamheten har blivit känd av RFV. Om det i efterhand kommer fram nya omständigheter som skall föranleda omprövning och höjning av det först meddelade beslutet, är bestämmelsen inte tillämplig.

Enligt *andra stycket* är sanktionsunderlaget den slutliga eller tillkommande avgift mot vilken den ifrågavarande preliminära avgiften skulle ha räknats av om den hade fastställts.

9.4.8 *Undantag från påföring av avgiftssanktion*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.10

15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från påföring av avgiftstillägg vid oriktig uppgift, dvs. att sådan sanktion inte skall påföras trots att villkoren för sådan påföring i och för sig är uppfyllda. Detta innebär bl. a. att bestämmelserna inte påverkar innebörden av termen "oriktig uppgift" så som utredningen har bestämt den i avsnittet 2.3.3.

Bestämmelserna har ett vidare användningsområde än motsvarande bestämmelser i 43 d § första stycket AVGL. Dessa tar endast sikte på felräkning eller misskrivning i arbetsgivarens uppgifter medan förslaget avser även andra fall av oriktig uppgift.

De undantag som avses i *första stycket* rör annat än värde av naturaförmån. De tar sikte på tre olika situationer som dock har det gemensamt att oriktigheten skall framgå utan att förfrågan behöver göras hos arbetsgivaren.

Det *första fallet* avser oriktig uppgift som beror på felräkning eller missskrivning som uppenbart framgår av meddelandet eller handling som har lämnats i anslutning till detta. Bestämmelsen överensstämmer med gällande rätt och innebär bl. a. att felräkningen eller misskrivningen skall kunna kostateras utan att uppgiften jämförs med uppgift i annan än nu avsedd handling. Förslaget innebär vissa preciseringar jämfört med gällande bestämmelse. Ordet "arbetsgivaruppgift" har bytts ut mot "skriftligt meddelande". En annan nyhet i ordalydelsen är den att felräkningen eller missskrivningen skall framgå av meddelandet eller handling om har lämnats i anslutning till detta. Formuleringen är tekniskt betingad av att den uppgift som visar att felräkning eller missskrivning föreligger kan vara en annan än den där felräkningen eller misskrivningen har gjorts. Denna handling måste ha lämnats i anslutning till det skriftliga meddelandet, dvs. i princip samtidigt med detta. Lämnas handlingen senare uppkommer fråga om frivillig rättelse enligt 16 §.

Det *andra fallet* avser undantag när s. k. oriktigt yrkande föreligger. Tillägg skall inte påföras om arbetsgivaren i meddelandet eller handlingen har lämnat sanningsenliga och så fullständiga uppgifter i övrigt att de utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut om avgiftsunderlag trots den oriktiga uppgiften. Det krävs m. a. o. av honom en öppen redovisning i sådana frågor där den rättsliga bedömningen kan utfalla på olika sätt. Beskrivningen av hans skyldighet i hithörande hänseende knyter an till den föreslagna bestämmelsen i 7 a § AVGL. I sak innebär den nu förevarande paragrafen inte någon ändring av gällande praxis.

Även *tredje fallet* saknar motsvarighet i gällande lag, men torde ha viss tillämpning i praxis. Bestämmelsen avser den situationen att det av annan orsak än upplysning i sak framstår som uppenbart att den oriktiga uppgiften inte kan godtas. I specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse (18 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen har lämnats några hållpunkter för tillämpningen. Dessa bör kunna lämna viss vägledning för hur den nu förevarande bestämmelsen bör tillämpas.

Paragrafens *andra stycke,* som saknar motsvarighet i nuvarande sanktionsbestämmelser i AVGL, avser oriktig uppgift beträffande värde av utgiven naturaförmån. Bestämmelsen motsvarar i sak gällande praxis och innebär, att avgiftstillägg skall påföras endast om felaktigheten gäller uppgift i sak eller om naturaförmån med hänsyn till det verkliga värdet uppenbarligen har beskrivits på ett oriktigt sätt.

16 §

Paragrafen motsvarar till sitt innehåll 43 d § andra stycket AVGL. I *första stycket* föreskrivs att avgiftstillägg inte skall påföras om arbetsgivaren frivilligt har rättat oriktig uppgift eller frivilligt lämnat sådan uppgift att arbetsgivaravgift kan debiteras honom med ledning av uppgiften.

I sak föreslås ett tillägg av orden "eller frivilligt lämnat sådan uppgift att arbetsgivaravgift kan debiteras honom med ledning av uppgiften". Den närmare bakgrunden till tillägget framgår av specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse (19 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, vilken också innehåller vissa vägledande uttalanden för tillämpningen.

Innehållet i *andra stycket* är nytt. Bestämmelsen tar sikte på en specifik situation nämligen när arbetsgivare har underlåtit att i föreskriven tid till RFV anmäla nystartad verksamhet. I sådant fall skall avgiftstillägg enligt 14 § inte påföras om arbetsgivaren frivilligt har gjort anmälan eller på annat sätt givit sig till känna för avgiftspåföring.

Bestämmelsen har en likartad utformning inom de sanktionsområden där tillägg av nu avsett slag har föreslagits. Vad som sägs i specialmotiveringen till 17 § andra stycket i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid mervärdebeskattningen gäller i tillämpliga delar även den nu förevarande bestämmelsen.

17 §

Paragrafen motsvarar 48 § andra stycket AVGL. I den föreskrivs att sedan arbetsgivaren har avlidit beslut om påföring eller höjning av avgiftssanktion inte får fattas med anledning av hans felaktighet eller försummelse.

De föreslagna ändringarna, som är likartat utformade med motsvarande bestämmelser inom de övriga sanktionsområdena, är avsedda att förtydliga lagtexten och torde inte innebära någon ändring i sak. I fråga om den närmare innebörden av ändringarna hänvisas till specialmotiveringen till 20 § i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

9.4.9 *Beräkning av sanktionsunderlaget i visst fall*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.7

18 §

I paragrafen regleras hur sanktionsunderlaget skall beräknas i kvittningssituationer vid beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaravgift.

I *första meningen* anges principen för hur avgiftstillägg skall beräknas vid höjning av avgiftsunderlag. Enligt denna får det sanktionsgrundande beloppet – dvs. avgiftsunderlaget för beräkning av arbetsgivaravgift – inte bestämmas till mer än skillnaden mellan det fastställda avgiftsunderlaget och det avgiftsunderlag som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Det får förutsättas att rättelse av felräkning och dylikt i lämnade uppgifter har skett innan denna skillnad beräknas. Bestämmelsen har framför allt betydelse när belopp till arbetsgivarens såväl nackdel som fördel kommer fram vid avgiftsrevision. Endast om pluspost föreligger efter kvittning mellan dessa belopp finns grund för höjning.

Tillämpning av bestämmelsen i *andra meningen* förutsätter en kvittningssituation. Arbetsgivaren skall ha angett den lönesumma som ligger till grund för bestämmande av avgiftsunderlag till för lågt belopp; därvid skall hänsyn tas också till yrkanden om nedsättning som han har framställt innan en kvittningssituation föreligger. Medges detta yrkande skall det avgiftsunderlag som föreligger därefter anses vara det avgiftsunderlag som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats. Höjning av detta skall ha beslutats eller ifrågasatts. Med anledning därav skall arbetsgivaren ha invänt att visst belopp – t. ex. ett kostnadsavdrag eller lön till en överårig arbetstagare – skall räknas av från höjningen.

Det sanktionsgrundande beloppet beräknas till skillnaden mellan det fastställda avgiftsunderlaget och det avgiftsunderlag som skulle ha fastställts om höjningen inte hade beslutats, varvid det sistnämnda avgiftsunderlaget skall bestämmas utan att det reduceras med det medgivna kvittningsbeloppet.

Exempel 1. En arbetsgivare anger i arbetsgivaruppgiften en utbetald lönesumma på 50 000 kr. Ytterligare en arbetstagare befinns efter utredning böra läggas till med en lön på 20 000 kr. Arbetsgivaren invänder att han glömt att yrka kostnadsavdrag med 25 000 kr. Detta avdrag medges. Avgiftsunderlaget blir därför 45 000 kr. Avgiftstillägg påförs inte eftersom kvittningsbeloppet inte får påverka storleken av det från början fastställda avgiftsunderlaget och detta var högre än det slutligt fastställda.

Exempel 2. En arbetsgivare anger i arbetsgivaruppgiften en utbetald lönesumma på 75 000 kr. Det konstateras, att arbetsgivaruppgiften är felsummerad och att lönesumman rätteligen skall vara 70 000 kr. Ytterligare en arbetstagaren befinnes efter utredning böra läggas till med en lön på 30 000 kr. Sedan arbetsgivaren underrättats om att avgiftsunderlaget bör vara 100 000 kr., invänder han att han råkat räkna med en överårig arbetstagare med en lön på 20 000 kr. Det sanktionsgrundande beloppet skall då beräknas till skillnaden mellan 80 000 kr. och 70 000 kr.

9.4.10 *Uttagsprocent*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.8

19 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om uttagsprocent. Enligt denna skall avgiftstillägg tas ut, om inte annat framgår av 20–24 §§, efter 30 % av sanktionsunderlaget utom i fall av skönsbestämning eller underlåtenhet att lämna begärd upplysning eller handling, då uttagsprocenten är 50.

Bestämmelsen innebär att den sanktionsnivå, som skall tillämpas om inte någon undantagsregel föreskriver annat, på avgiftsområdet höjs från gällande 20 % till 30 % när inte fråga är om skönsbestämning eller underlåtenhet att lämna vissa uppgifter m. m. där uttaget är 50 %.

20 §

Innehållet i paragrafen är nytt. I den anges när avgiftstillägg skall utgå med 10 % av sanktionsunderlaget.

Paragrafen avser fall då arbetsgivaren har hänfört belopp till felaktigt utgiftsår. Förutsättningen för att avgiftstillägg i sådant fall skall tas ut efter 10 % är att beloppet rätteligen borde ha hänförts till närmast föregående eller efterföljande utgiftsår. I det förstnämnda fallet krävs i fråga om belopp som avser utbetald lön dessutom att det har redovisats eller med hänsyn till föreliggande omständigheter måste antas komma att redovisas för det närmast efterföljande utgiftsåret.

Bestämmelsen avser s. k. periodiseringsfel. Till denna kategori hör givetvis inte fall där samma avdrag yrkas två utgiftsår eller där omständigheterna inte ger stöd för att ett utelämnat lönebelopp kommer att redovisas påföljande utgiftsår.

Bestämmelsen är tillämplig endast vid felaktig periodisering från ett utgiftsår till det närmast föregående eller efterföljande.

Frågan huruvida ett utelämnat lönebelopp ett utgiftsår måste antas komma att redovisas det efterföljande utgiftsåret skall avgöras med hänsyn till de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Det ligger i sakens natur att denna bedömning i många fall måste grunda sig på yttre, objektivt konstaterbara fakta såsom tillförlitligheten av de rutiner som arbetsgivaren tillämpar för sin redovisning till ledning för påföring av arbetsgivaravgift. I åtskilliga fall måste arbetsgivaren kunna ge en rimlig förklaring till att han förfarit oriktigt, t. ex. att han misstagit sig på hur beloppet korrekt borde ha redovisats därför att det var fråga om en årsskiftesutbetalning. Vad som kommer fram vid skriftväxlingen bör oftast ge tillräckligt underlag för bedömningen.

21 §

Paragrafen saknar motsvarighet i gällande rätt. Den avser de fall då avgiftstillägg vid oriktig uppgift bör utgå med 15 % av sanktionsunderlaget. Förutsättningen härför är att uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas på grund av till LSM inkommen kontrolluppgift som det enligt TL åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

22 §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, ger möjlighet till nedsättning av avgiftstillägg till hälften då mildrande omständigheter föreligger med hänsyn till arbetsgivarens bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Nedsättningsmöjligheten gäller endast fall, där uttagsprocenten enligt 19 § annars skulle ha varit 30 eller 50. Den omfattar således inte fall enligt 11 § tredje stycket och inte heller fall där avgiftstillägg skall utgå med 30 eller 50 % på grund av höjning av uttagsprocent.

I fråga om nedsättning från 30 till 15 % hänvisas till allmänmotiveringen. Nedsättning av uttagsprocenten vid skönsbestämning eller underlåtenhet att komma in med infordrad upplysning eller handling kan bli aktuell, t. ex. när arbetsgivaren praktiskt taget har varit förhindrad att komma in med arbetsgivaruppgift, upplysningen eller handlingen inom tidrymden för undanröjande eller i förekommande fall nedsättning eller i vissa fall när skönsbestämningen har blivit fastställd till rätt eller för högt belopp med stöd av kontrolluppgifter. En förutsättning för bestämmelsens tillämplighet i dessa fall är dock att arbetsgivaruppgift har ingetts.

23 §

Paragrafen, vars innehåll är nytt, reglerar när avgiftstillägg skall beräknas efter högre uttagsprocent än den normalt gällande.

Annars gällande uttagsprocent för avgiftstillägg skall enligt *första meningen* höjas och utgå med 30, 50 eller 80 % om omständigheterna med beaktande av felaktighetens eller försummelsens art är försvårande. Riktlinjer för vad som avses med försvårande omständigheter ges i *andra meningen*. Hänsyn skall tas till bl. a. om uppgiftsskyldigheten för utgiftsåret eller tidigare utgiftsår är åsidosatt i väsentligt hänseende, om sanktionsunderlaget uppgår till betydande belopp, om bevismedel med osant innehåll har åberopats till stöd för oriktig uppgift samt om skyldigheten att föra eller bevara räkenskaper har åsidosatts i väsentligt hänseende.

Beslut om högre uttagsprocent för avgiftstillägg bör grundas på en samlad bedömning av de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Försvårande omständigheter skall vägas mot mildrande. Först om de förra väsentligt överväger aktualiseras tillämpning av paragrafen.

Specialmotiveringen till motsvarande paragraf (27 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen innehåller utförliga riktlinjer till ledning för tillämpningen av bestämmelsen. Vad som sägs där gäller i tillämpliga delar även den nu förevarande paragrafen.

Till vilken nivå uttagsprocenten bör höjas i det fall försvårande omständigheter föreligger får avgöras med hänsyn till nivån på den uttagsprocent som normalt skulle ha tillämpats och svårighetsgraden av arbetsgivarens förfarande eller underlåtenhet.

24 §

Innehållet i paragrafen är nytt. Den innehåller föreskrifter om att avgiftstillägg skall utgå med halva den uttagsprocent som annars skulle ha tillämpats, om arbetsgivaren har medverkat till att felaktighet eller annan brist i hans uppgiftslämnande konstateras utan att frivillig rättelse från hans sida anses föreligga.

Enligt den föreslagna lagtexten skall rättelsen ha skett innan förfrågan, anmaning eller skriftligt meddelande om höjning av arbetsgivarens avgiftsunderlag med anledning av uppgiften har sänts till honom. Tidpunkten har valts med hänsyn till bevisfrågan; en senare tidpunkt, t. ex. arbetsgivarens mottagande av förfrågningen etc., låter sig inte alltid konstateras med någon större grad av säkerhet. Anmaning enligt 7 § andra stycket AVGL jämfört med fjärde och femte styckena samma paragraf att förete viss handling omfattas av bestämmelsen.

Effekten av rättelsen blir enligt bestämmelsen den att den uttagsprocent som annars skulle gälla på grund av den oriktiga uppgiften skall sättas ned till hälften. Uttagsprocentens storlek i normalfallet får givetvis bestämmas enligt de generella regler som finns i lagförslaget; själva rättelsen får inte inverka vid denna bedömning.

Från denna huvudregel gäller enligt andra meningen ett undantag. Regeln gäller således inte om rättelsen har skett först sedan räkenskaper eller annat underlag, som avser samma utgiftsår som den rättade uppgiften, har omhändertagits av eller tillhandahållits för revision.

Som framgår av 2 § kan med revision avses inte bara avgiftsrevision utan även revisioner inom de olika skatteområdena. Olika revisioner kan ha större eller mindre betydelse för upptäckten av oriktigheter i en arbetsgivaruppgift. Sålunda torde taxerings- och uppbördsrevisioner ha större betydelse för upptäckten av sådana oriktigheter än revisioner inom mervärdeskatte- och förfarandelagarnas områden. Det skall här vara frågan om sådan revision, att oriktigheten kan komma i dagen genom den. På avgiftsområdet kan detta innebära – och innebär i praktiken ofta – att en felaktighet i uppgiftslämnandet upptäckts inte genom revision hos arbetsgivaren utan genom revision hos hans anställda eller hos s. k. underentreprenör.

Den närmare innebörden av uttrycken "omhändertagits av" och "tillhandahållits" liksom motiven för valet av tidsgränser i de nu avsedda situationerna framgår av specialmotiveringen till motsvarande paragraf (28 §) i den föreslagna lagen om avgiftssanktioner vid inkomst och förmögenhetstaxeringen.

9.4.11 *Eftergift*

25 §

Paragrafen motsvarar, frånsett redaktionellt betingade ändringar, till sitt innehåll helt 45 § AVGL. Den reglerar enligt *första stycket* eftergift av avgiftssanktion på grund av ursäktlighet. Enligt *andra stycket* får avgiftstillägg efterges även då sanktionsunderlaget, dvs. den arbetsgivaravgift som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten, är ringa.

9.4.12 *Beslutande myndighet*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.11

26 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar till sitt innehåll 46 § första stycket AVGL. Den reglerar RFV:s behörighet att besluta om avgiftssanktion. RFV får enligt paragrafens *andra stycke* påföra avgiftssanktion endast i samband med bestämmande av avgiftsunderlag om inte annat framgår av 27–29 §§.

27 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om rättelse av beslut om avgiftssanktion som har blivit felaktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Första meningen i *första stycket* motsvarar bestämmelserna i 13 § första stycket första meningen AVGL om ändring av avgiftsunderlag i motsvarande fall. Bestämmelsen är betingad av att reglerna om avgiftssanktion tas in i en särskild lag.

Andra meningen i första stycket avser den situationen då RFV vid ändring av beslut om avgiftssanktion, som har blivit felaktigt på nyss angiven grund, höjer avgiftstillägget enligt 10 § eller 13 § första stycket, dvs. tillägg vid skönsbestämning resp. vid underlåtenhet att komma in med infordrad upplysning eller handling. I sådant fall skall bestämmelserna i 11 § och 13 § tredje stycket om undanröjande och nedsättning av tillägg i tillämpliga delar gälla förhöjningen av tillägget.

Ändring som nu avses får enligt *andra stycket* inte ske efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret. Påfört tillägg får dock ändras till arbetsgivarens förmån inom ett år från det beslut om tillägg vann laga kraft.

28 §

Paragrafen, vars innehåll är helt nytt, medger möjlighet för RFV att påföra eller höja avgiftstillägg efter utgången av den tid som enligt 26 § andra stycket gäller för påföring av avgiftstillägg. Den föreslagna regeln kan ses som en bestämmelse om preskription av ansvar för fel eller försummelse som kan föranleda avgiftstillägg, nämligen i fall då åtal inte har beslutats (jfr. 29 §).

I *första stycket* anges förutsättningarna för RFV:s prövningsrätt. Bestämmelsen avser det fall då omständighet eller bevis som utgör grund för påföring eller höjning av redan påfört avgiftstillägg har kommit till verkets kännedom först efter den tid som enligt 26 § andra stycket gäller för dess rätt att påföra avgiftstillägg.

Med omständighet förstås därvid sakförhållande som kan åberopas till stöd för sådant beslut. Med "bevis" avses bevis i traditionell juridisk mening. Endast sådan omständighet eller sådant bevis som kan åberopas som grund för påföring av avgiftstillägg är relevant för beslut enligt paragrafen.

Kravet på att omständigheten eller beviset skall ha kommit till RFV:s kännedom efter den ordinarie beslutsfristen i fråga om avgiftssanktion in-

nebär att det inte skall ha varit möjligt för verket att med beaktande av omständigheten eller beviset påföra avgiftstillägg i samband med bestämmande av avgiftsunderlaget.

Påföring av tillägg förutsätter vidare att sanktionsunderlaget har föranlett avgiftspåföring. Detta ligger i och för sig i sakens natur, eftersom i annat fall avgiftstillägget skulle kunna påföras utan grund i beslutet om avgiftsunderlag.

Beslutsfristen börjar enligt *andra stycket* löpa vid den tidpunkt då RFV fick kännedom om omständigheten eller beviset. Det är viktigt att denna tidpunkt dokumenteras. Fristen är ett år. Som absolut tidsgräns gäller att prövning skall ha skett senast inom fem år från den tidpunkt förfarandet eller underlåtenheten ägde rum.

29 §

Paragrafens innehåll, som är nytt, föreskriver rätt för RFV att påföra eller besluta om höjning av avgiftstillägg i det fall arbetsgivare har åtalats för skattebrott.

Enligt *första stycket* får RFV, oavsett vad som annars gäller om verkets rätt att påföra avgiftstillägg, besluta om påföring eller höjning av avgiftstillägg om arbetsgivaren har åtalats för skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL. Denna rätt avser avgiftstillägg för den gärning som grundar åtalet. Enligt *andra stycket* skall frågan om sådant beslut prövas inom sex månader efter utgången av den månad då åtalet väcktes. Enligt *tredje stycket* skall avgiftstillägg som har påförts eller höjts på grund av sådant beslut undanröjas eller sättas ned till den del åtalet inte bifalls.

Som villkor gäller alltså att arbetsgivaren har åtalats för visst brott. Enligt 45 § kap. 1 § RB skall åtal anses väckt då stämningsansökan kom in till rätten eller, om åklagare har utfärdat stämningen, då den delgavs den tilltalade.

Åtalet skall avse skattebrott enligt 2–6 §§ eller 10 § SkBL dvs. skattebedrägeri (2 §), skatteförseelse (3 §), grovt skattebedrägeri (4 §), vårdslös skatteuppgift (5 §), försök till vissa skattebrott (6 §) eller försvårande av skattekontroll (10 §).

Är de nu angivna förutsättningarna uppfyllda får RFV besluta att påföra avgiftstillägg eller höja tidigare påfört avgiftstillägg.

Avgiftstillägg som har påförts eller höjts på grund av talan med stöd av denna paragraf skall undanröjas till den del åtalet inte bifalls. Avser åtalet flera gärningar och ogillas eller prövas inte sådan talan beträffande någon av dem skall således tillägget undanröjas i motsvarande mån. Om prövningen i skattebrottsmålet utfaller så att skattebrottet förklaras avse ett lägre belopp än det som avgiftstillägget har beräknats på skall avgiftstillägget sättas ned till att avse endast denna del.

När RFV har underrättats om åklagarens eller domstolens beslut, har verket att ex officio vidta de ändringar i beslutet om avgiftstillägg, som föranleds av utgången av skattebrottsmålet.

9.4.13 *Beslut m. m.*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.11

30 §

Första stycket, som saknar motsvarighet i gällande rätt, innehåller en bestämmelse om skyldighet för RFV att underrätta arbetsgivaren om innehållet i bestämmelsen om avgiftssanktion i de fall då en förutsättning för påföring av sanktionen är den att anmaning har mottagits av eller sänts ut till arbetsgivaren.

Mottagen anmaning är villkor för påföring av förseningsavgift enligt 6 § tredje punkten och 7 § andra stycket. Avgiftstillägg enligt 10 och 13 §§ kan påföras endast om anmaning har sänts ut till arbetsgivaren. Innebörden av första stycket är den, att sanktionen inte får påföras om anmaningen inte innehåller den ifrågavarande upplysningen.

Anmaning behöver dock inte upplysa om att avgiftssanktionen kan undanröjas eller sättas ned om arbetsgivaren vidtar viss åtgärd (jfr 33 § andra stycket).

31 §

Första stycket innehåller en utvidgning av skyldigheten att ex officio beakta vissa regler till arbetsgivarens förmån. Gällande 49 § första stycket AVGL anger i detta avseende endast bestämmelserna om eftergift. Enligt första stycket skall också bestämmelserna i 22 § (mildrande omständigheter) och 24 § (nedsättning vid rättelse av oriktig uppgift i vissa fall) beaktas vid beslutsfattandet utan att detta har yrkats.

Andra stycket avser möjligheten att i ärende eller mål om avgiftstillägg ompröva storleken av sanktionsunderlaget till arbetsgivarens förmån även om avgiftsunderlaget inte är föremål för prövning i sak. Situationen kan vara den, att den arbetsgivaravgift, som grundar sig på avgiftsunderlaget felaktigt har beräknats till för högt belopp och följaktligen medför för högt avgiftstillägg eller att avgiftstillägg hade bort beräknas på endast en del av den påförda arbetsgivaravgiften.

32 §

Paragrafen motsvarar 49 § andra stycket AVGL och är i sak av samma innehåll. I den nya lydelsen har uttryckligen stadgats att såväl RFV som försäkringsdomstol skall vidta ändring i beslut om avgiftssanktion, om detta föranleds av att verket eller domstol sätter ned avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift. Ändringarna är avsedda att förtydliga lagtexten.

33 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad ett beslut om avgiftssanktion skall innehålla.

I *första stycket* föreskrivs, att i beslut om avgiftssanktion skall anges sanktionsunderlaget och sanktionens storlek. I fråga om avgiftstillägg skall i beslutet därjämte anges skälen för beslutet, tillämpligt lagrum och uttagsprocenten.

Bestämmelsen lagfäster gällande praxis. Förseningsavgift påförs f. n. utan föregående skriftväxling med arbetsgivaren och utan att han underrättas om den avsedda sanktionen. Avgiften tas upp på arbetsgivarens räkning på slutlig eller tillkommande avgift. Upplysning om gällande bestämmelser om beräkning av förseningsavgift lämnas på räkningens baksida. Någon ändring i denna ordning är inte avsedd med paragrafen.

Andra stycket innebär, att beslut om avgiftstillägg som kan undanröjas eller sättas ned genom att arbetsgivaren kommer in med arbetsgivaruppgift respektive begärd upplysning eller handling, skall upplysa om denna möjlighet.

9.4.14 *Arbetsgivarens besvärsrätt*

Allmän motivering, se avsnittet 7.3.12

34 §

Paragrafen avser arbetsgivares besvärsrätt i fråga om avgiftssanktion. Bestämmelsen betingas av att sanktionsbestämmelserna föreslås bli utbrutna ur AVGL och intagna i en särskild lag. För tydlighetens skull har uttrycklig hänvisning skett till de bestämmelser i AVGL som avser arbetsgivares besvärsrätt i fråga om avgiftsunderlag.

35 §

Paragrafen, som i sak motsvarar 47 § AVGL, innehåller endast redaktionella ändringar.

9.4.15 *Debitering, m. m.*

36 §

I paragrafen sägs att avgiftssanktion skall debiteras som slutlig eller tillkommande arbetsgivaravgift enligt bestämmelserna i AVGL. Bestämmelsen är betingad av att sanktionsbestämmelserna föreslås bli utbrutna ur AVGL och intagna i en särskild lag.

37 §

Paragrafen motsvarar 49 a § AVGL. Den innehåller dels en bestämmelse att avgiftssanktion skall anges i helt krontal så att öretal faller bort. Vidare föreskrivs att avgiftstillägg, som inte uppgår till 50 kronor, inte skall debiteras. Förslaget innebär en sänkning av debiteringsgränsen i förhållande till vad som f. n. gäller och betingas av att uttagsprocenten i vissa fall är mycket låg enligt förslaget.

9.4.16 *Övergångsbestämmelser*

Den föreslagna lagen innehåller ett i väsentliga avseenden nytt systen. Det föreslås därför att lagen skall i sin helhet ersätta den gällande ordningen för förseningsavgift och avgiftstillägg fr. o. m. utgiftsåret 1983 och att de båda systemen således inte på någon punkt skall tillämpas vid ett och samma utgiftsår.

Statens offentliga utredningar 1982

Kronologisk förteckning

1. Real beskattning. B.
2. Real beskattning. Bilaga 1–3. B.
3. Real beskattning. Bilaga 4–6. B.
4. Tandvården under 80-talet. S.
5. De förtroendevalda i kommuner och landstingskommuner. Kn.
6. Sockernäringen. Jo.
7. Talböcker-utgivning och spridning. U.
8. Videoreklamfrågan. Ju.
9. Ny plan- och bygglag. Remissammanställning. Bo.
10. Sanering efter industrinedläggningar. Bo.
11. Den långsiktiga tillgången och efterfrågan på läkararbetskraft. S.
12. Statlig fondförvaltning m. m. E.
13. Kommunalföretaget. Kn.
14. Tillväxt eller stagnation. E.
15. Internationella företag i svensk industri. I.
16. Skatt på energi. B.
17. Skatt på energi. Bilagor. B.
18. Förvärvsarbete och föräldraskap. A.
19. Handikappade elever i det allmänna skolväsendet. U.
20. Kommunerna och näringslivet. Kn.
21. Ett effektivare vite. Ju.
22. Svensk amatörboxning och skadeverkningarna. Jo.
23. Fritidsboende. Bo.
24. Vidgad länsdemokrati. Kn.
25. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del A. Lagtext och sammanfattning. Ju.
26. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del B. Motiv m. m. Ju.
27. Svensk industri i utlandet. I
28. Löntagarna och kapitaltillväxten 9. E.
29. KOMVUX-kommunal utbildning för vuxna. U.
30. Information om arbetsmiljörisker. A.
31. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 1. Värdering av risker i arbetsmiljön. A.
32. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 2. Arbetsmiljöinformation-påverkan, behov och utbud. A.
33. Information om arbetsmiljörisker. Sammandrag. A.
34. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 1. Bo.
35. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 2. Bilagor. Bo.
36. Enklare föräldraförsäkring. S.
37. Kommunal planering i förändring. Kn.
38. Fakta för konsumenter. H.
39. Stöld i butik. Ju.
40. Ägarlägenheter. Ju.
41. Överklagande av kommunala beslut. Kn.
42. Utbildning för hälso- och sjukvård vid katastrofer och i krig. S.
43. Språk- och kulturstöd för invandrar- och minoritetsbarn i förskoleåldern. S.
44. Nytt bilstöd till handikappade. S.
45. Ortnamns värde och vård. U.
46. Handlingsprogram i handikappfrågor. S.
47. Löntagarna och kapitaltillväxten 10. E.
48. Försvarsmaktens personalkategorier. Fö.
49. Invandringspolitiken. A.
50. Reviderad tandvårdstaxa. S.
51. Hästavel och hästanvändning. Jo.
52. En effektivare kreditpolitik. E.
53. Kreditpolitiken. Fakta, teorier och erfarenheter. E.
54. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2. B

Statens offentliga utredningar 1982

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Videoreklamfrågan. [8]
Ett effektivare vite. [21]
Rättegångsutredningen. 1. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del A. Lagtext och sammanfattning. [25] 2. Översyn av rättegångsbalken 1. Processen i tingsrätt. Del B. Motiv m. m. [26]
Stöld i butik. [39]
Ägarlägenheter. [40]

Försvarsdepartementet

Försvarsmaktens personalkategorier. [48]

Socialdepartementet

Tandvården under 80-talet. [4]
Den långsiktiga tillgången och efterfrågan på läkararbetskraft. [11]
Enklare föräldraförsäkring. [36]
Utbildning för hälso- och sjukvård vid katastrofer och i krig. [42]
Språk- och kulturstöd för invandrar- och minoritetsbarn i förskoleåldern. [43]
Nytt bilstöd till handikappade. [44]
Handlingsprogram i handikappfrågor. [46]
Reviderad tandvårdstaxa. [50]

Ekonomidepartementet

Statlig fondförvaltning m. m. [12]
Tillväxt eller stagnation. [14]
Utredningen om löntagarna och kapitaltillväxten. 1. Löntagarna och kapitaltillväxten 9. [28] 2. Löntagarna och kapitaltillväxten 10. [47]
Kreditpolitiska utredningen. 1. En effektivare kreditpolitik. [52] 2. Kreditpolitiken. Fakta, teorier och erfarenheter. [53]

Budgetdepartementet

Realbeskattningsutredningen. 1. Real beskattning. [1] 2. Real beskattning. Bilaga 1–3. [2] 3. Real beskattning. Bilaga 4–6. [3]
Energiskattekommittén. 1. Skatt på energi. [16]2. Skatt på energi. Bilagor. [17]
Skattetilläggsutredningen. 1. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2. [54]

Utbildningsdepartementet

Talböcker-utgivning och spridning. [7]
Handikappade elever i det allmänna skolväsendet. [19]
KOMVUX-kommunal utbildning för vuxna. [29]
Ortnamns värde och vård. [45]

Jordbruksdepartementet

Sockernäringen. [6]
Svensk amatörboxning och skadeverkningarna. [22]
Hästavel och hästanvändning. [51]

Handelsdepartementet

Fakta för konsumenter. [38]

Arbetsmarknadsdepartementet

Förvärvsarbete och föräldraskap. [18]
Utredningen rörande information om risker i arbetsmiljön. 1. Information om arbetsmiljörisker. [30] 2. Information om arbetsmiljörisker. Bilagor 1. Värdering av risker i arbetsmiljön. [31] 3. Information om arbetsmiljörisker. Bilaga 2. Arbetsmiljö-information-påverkan, behov och utbud. [32] 4. Information om arbetsmiljörisker. Sammandrag. [33]
Invandringspolitiken. [49]

Bostadsdepartementet

Ny plan- och bygglag. Remissammanställning. [9]
Sanering efter industrinedläggningar. [10]
Fritidsboende. [23]
Byggprisutredningen. 1. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 1. [34] 2. Prisutveckling inom bostadsbyggandet och dess orsaker. Del 2. Bilagor. [35]

Industridepartementet

Direktinvesteringskommittén. 1. Internationella företag i svensk industri. [15] 2. Svensk industri i utlandet. [27]

Kommundepartementet

De förtroendevalda i kommuner och landstingskommuner. [5]
Kommunalföretagaget. [13]
Kommunerna och näringslivet. [20]
Vidgad länsdemokrati. [24]
Kommunal planering i förändring. [37]
Överklagande av kommunala beslut. [41]

KUNGL. BIBL.
1983-01-10
STOCKHOLM

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-05896-0
ISSN 0375-250X