

Regeringens proposition

1977/78: 136

om ändrade regler för skattetillägg m. m.;

beslutad den 23 februari 1978.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

PER AHLMARK

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i det administrativa sanktionssystemet på skatte- och avgiftsområdet. Förslagen avser alltså skattetillägg m. m. enligt taxeringslagen (1956: 623), lagen (1968: 430) om mervärdesskatt, lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, vägtrafikskattelagen (1973: 601) och lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m. Förslagen innebär i allt väsentligt lättnader för de skatt- och avgiftsskyldiga.

Förslagen innebär i huvudsak följande. Nivån på skattetillägg enligt taxeringslagen sänks från 50 till 40 % i normalfallen och från 25 till 20% i de fall den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial. För hela skatteområdet avses oriktig uppgift i skattemål kunna föranleda skattetillägg. Reglerna om eftertaxering och efterbeskattning anpassas till detta förslag. Möjligheterna att efterge skattetillägg och avgiftstillägg föreslås få en mer vidsträckt tillämpning. Den skattskyldige resp. den avgiftspliktige får betydligt längre tid för att yrka undanröjande eller nedsättning av särskild avgift. Taxeringsintendent får rätt att föra talan om särskild avgift, om han kvittningsvis för talan om den skattskyldiges taxering.

Enligt gällande rätt skall fråga om eftertaxering ha avgjorts inom viss tid. För att undvika vissa administrativa problem föreslås att sådan beskattningsåtgärd får vidtas, om ansökan kommer in före utgången av samma tid. Prövning får dock inte verkställas senare än ett år efter den dag då ansökan senast skall vara inkommen.

I propositionen lämnas också vissa förslag som rör avräkning från svensk inkomst- och förmögenhetsskatt på grund av att skatt erlagts i

utlandet. Enligt förslaget skall beslut om sådan avräkning kunna ändras om den utländska skatten nedsätts.

De nya bestämmelserna i taxeringslagen skall i huvudsak tillämpas första gången i fråga om 1978 års taxering. Motsvarande regler om ikraftträdande föreslås på skatteområdet i övrigt och beträffande lagen om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956: 623)¹ dels att 114—116 j §§ skall ha nedan angivna lydelse, dels att i lagen skall införas nya bestämmelser, 31 § 3 mom., 101 § 3 mom., 116 k—116 t och 121 §§ av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 §

3 m o m. Har skattskyldig erhållit avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt eller förmögenhetsskatt enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal eller enligt 24—28 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt och nedsätts härefter den utländska skatten, är han skyldig att anmäla detta till skattechefen. Anmälan skall göras inom tre månader från det att den skattskyldige fått del av det beslut genom vilket den utländska skatten nedsatts och skall avfattas på formulär som fastställts av regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer. Till anmälan skall fogas beslutet eller bestyrkt kopia av detta.

101 §

3 m o m. Har anmälan enligt 31 § 3 mom. gjorts eller har på annat sätt framkommit att beslut meddelats om nedsättning av utländsk skatt, för vilken skattskyldig erhållit avräkning, må taxeringsintendent inom tid, som anges i 100 §, anföra besvär med yrkande om sådan ändring av avräkningen som kan föranledas av beslutet.

114 §²

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid	Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid
---	---

¹ Lagen omtryckt 1971: 399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

² Senaste lydelse 1972: 83.

Nuvarande lydelse

hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att skatt enligt uppbörds-lagen (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. 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.

116 § första stycket³

Fråga om eftertaxering prövas, efter framställning från taxeringsintendent eller, i fråga om kommunal inkomstskatt, från kommun, av den skatterätt, som haft att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering det är framställningen avser. Sådan framställning skall, med angivande av yrkande och grunder för talan, ha inkommit två månader före utgången av den tid, inom vilken fråga om eftertaxering enligt 115 § senast kan prövas av skatterätt.

115 § första stycket

Eftertaxering må icke ske med mindre fråga därom prövats inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Har den skattskyldige avlidit, åsättes eftertaxering hans

Föreslagen lydelse

hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att skatt enligt uppbörds-lagen (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.

115 §

Fråga om eftertaxering prövas av skatterätt efter ansökan av taxeringsintendent. Kommun får ansöka om eftertaxering i fråga om kommunal inkomstskatt. Ansökan om eftertaxering upptages till prövning av den skatterätt som har haft att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering det är ansökan avser.

Ansökan om eftertaxering skall ha kommit in till skatterätten inom fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans. Ansökan om eftertaxering på grund av oriktigt med-

³ Nuvarande lydelse av 116 § andra stycket se vid föreslagen lydelse av 116 §.

Nuvarande lydelse

dödsbo, dock att sådan eftertaxering icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

115 § andra stycket

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans taxering må, även efter utgången av den i första stycket angivna tiden, eftertaxering ske för det år, som åtalet avser. Eftertaxering må dock icke ske med mindre fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet skett. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om eftertaxering av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall den med stöd av detta stycke åsatta eftertaxeringen undanröjas av skatterätten.

115 § tredje stycket

Andra stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens taxering.

Föreslagen lydelse

delande i taxeringsmål får dock upptagas till prövning, om den har kommit in inom ett år från utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vann laga kraft. Har den skattskyldige avlidit, skall ansökan om eftertaxering av hans dödsbo ha kommit in inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter honom gavs in för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans taxering, får ansökan om eftertaxering för det år som brottet avser upptagas till prövning även efter utgången av den i andra stycket angivna tiden. Detsamma gäller, om eftertaxering medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971:69) är fri från ansvar för sådant brott. Ansökan skall i fall som har sagts nu ha kommit in före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes eller utgård som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har den skattskyldige avlidit, skall ansökan om eftertaxering av dödsboet ha kommit in inom sex månader från dödsfallet. Eftertaxering, som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige, skall undanröjas av skatterätten, om åtalet ej bifalls till någon del. Detta gäller dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.

Tredje stycket skall tillämpas också i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens taxering eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrottslagen.

Nuvarande lydelse

116 § andra stycket

Föreskrifterna i denna lag om besvär angående taxering *skola* i tillämpliga delar gälla i fråga om besvär rörande eftertaxering.

116 a § första stycket

Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat oriktig uppgift, *påföres* honom särskild avgift (skattetilllägg) med *femtio* procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som *till följd av avvikelse från* den oriktiga uppgiften, *utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres* den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, *annan* med honom *samtaxerad* person. Skulle den oriktiga uppgiften, om den följts, ha föranlett att skattskyldigs make erhållit skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppborrdslagen med för högt belopp, *påföres* den skattskyldige skattetilllägg med *femtio* procent av *det* belopp *med vilket skattereduktionen nedsättes till följd av avvikel-*sen.

116 a § andra stycket^{5, 6}

Avgiftsberäkning enligt *första* stycket sker efter *tjugofem* pro-

Föreslagen lydelse

116 §⁴

Eftertaxering får ej ske, om fråga därom ej har prövats av skatterätten inom ett år från den dag ansökan om eftertaxering senast skall ha kommit in.

Föreskrifterna i denna lag om besvär angående taxering *skall* i tillämpliga delar gälla i fråga om besvär rörande eftertaxering.

116 a §

Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat uppgift *som befinnes* oriktig, *påförs* honom särskild avgift (skattetilllägg). *Detsamma gäller när skattskyldig skriftligen har lämnat sådan uppgift i mål om sin taxering.*

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 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. uppborrdslagen (1953: 272) med för högt belopp, påförs den skattskyldige skattetilllägg 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.

Avgiftsberäkning enligt *andra* stycket sker efter *tjugo* procent i

⁴ Nuvarande lydelse av 116 § första stycket se vid föreslagen lydelse av 115 § första stycket.

⁵ Senaste lydelse 1977: 118.

⁶ Nuvarande lydelse av 116 a § tredje—sjätte styckena se vid föreslagen lydelse av 116 b—116 c §§.

Nuvarande lydelse

cent i stället för femtio procent om oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgift enligt denna lag som arbetsgivare eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning skall lämna till ledning för annans taxering och som har kommit in till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen har avslutats.

116 a § tredje stycket⁷

Skattetillägg påföres även då avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 21 §. I sådant fall beräknas tillägget på den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklarationen. Därvid äga bestämmelserna om avgiftsberäkning i första och andra styckena motsvarande tillämpning.

116 a § fjärde stycket⁸

Har inkomst eller förmögenhet uppskattats med stöd av 21 § på grund av utebliven självdeklaration, påföres skattetillägg. Tillägget beräknas på den skatt som utgår på grund av taxeringen med motsvarande tillämpning av bestämmelserna om avgiftsberäkning

Föreslagen lydelse

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 materialet varit tillgängligt för taxeringsnämnden före utgången av taxeringsperioden. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses icke meddelande från annan taxeringsnämnd.

116 b §

Har självdeklaration lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 21 § påförs den skattskyldige skattetillägg. Tillägget beräknas på den skatt som till följd av uppskattning 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 §.

116 c §

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 upp-

⁷ Senaste lydelse 1977: 118.

⁸ Senaste lydelse 1977: 118.

Nuvarande lydelse

i första stycket. Om den skattskyldige lämnat skriftlig uppgift om inkomst eller förmögenhet till ledning för taxeringsnämnden, beräknas tillägget på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften. Därvid äga bestämmelserna om avgiftsberäkning i första och andra styckena motsvarande tillämpning.

116 a § femte stycket⁹

Beslut om tillägg enligt fjärde stycket skall undanröjas av skatterätten, om deklaration inkommit inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Inkommer deklaration avseende fysisk person före utgången av året efter det då tillägget beslutats, skall skattetillägg som nu avses av skatterätten bestämmas till tio procent av det tillägg, som skulle ha utgått enligt fjärde stycket med tillämpning av bestämmelserna om avgiftsberäkning i första stycket, och till högst 10 000 kronor; gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om storleken av skattetillägget inom tid som nu sagts, skall nedsättning ske om deklarationen inkommit inom två månader efter det han erhållit sådan kännedom. I fråga om skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, skall nedsättningen dock beräknas endast på belopp som påförts utöver tidigare beslutat tillägg av förevarande slag. Taxeringsintendenten anmäler till skatterätten fall som avses i detta stycke.

116 a § sjätte stycket¹⁰

Vid tillämpning av första—fem-

Föreslagen lydelse

skattningen 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 §.

116 d §

Beslut om skattetillägg enligt 116 c § skall undanröjas av skatterätten, om deklaration kommit in till skatterättens kansli eller lokal skattemyndighet inom två månader från det den skattskyldige fått del av beslutet.

Har deklaration avseende fysisk person kommit in efter utgången av den i första stycket angivna tiden men före utgången av året efter det då skattetillägg enligt 116 c § beslutades, skall skatterätten sätta ned tillägget till tio procent av det tillägg som skall utgå enligt lagrummet. Gör den skattskyldige sannolikt, att han icke fått kännedom om skattetilläggets storlek inom sist angiven tid, skall tillägget undanröjas, om deklaration har kommit in inom två månader från det han erhållit sådan kännedom.

116 e §

Vid tillämpning av bestämmel-

⁹ Senaste lydelse 1977: 118.

¹⁰ Senaste lydelse 1977: 118.

Nuvarande lydelse

te styckena skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

116 b §

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

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift utgår ej skattetillägg.

116 c §¹¹

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

Föreslagen lydelse

serna om särskild avgift skall meddelande, som lämnats för skattskyldig som är juridisk person, anses avlämnat av den skattskyldige, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

116 f §

Skattetillägg utgår ej i *samband med* rättelse av felräkning eller misskrivning, *som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige*.

Skattetillägg utgår ej heller i *den mån avvikelser* avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, och avvikelser icke gäller uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift utgår ej skattetillägg.

116 g §

Har skattskyldig underlåtit att avlämna självdeklaration, som skall avgivas utan anmaning, eller avlämnas sådan deklaration först efter utgången av den i 34 § 1 mom. eller med stöd av 34 § 2 mom. föreskrivna tiden, *påförs* honom särskild avgift (*förse-ningsavgift*). 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 skatt-

¹¹ Senaste lydelse 1972: 764.

Nuvarande lydelse

skyldig vid en och samma taxering. Aktiebolag *påföres* förseningsavgift enligt detta stycke med 500 kronor.

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

Har skattskyldig inom föreskriven tid avlämnat deklara-tionshandling, som ej är behörigen under-tecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen icke fullständiga med underskrift inom tid som *föreskrives* i anmaning. I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.

116 d § första och andra¹²
styckena

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

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

Första stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift.

116 d § tredje¹³ och fjärde
styckena*Föreslagen lydelse*

skyldig vid en och samma taxering. Aktiebolag *påförs* förseningsavgift enligt detta stycke med 500 kronor.

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.

Har skattskyldig inom föreskriven tid avlämnat deklara-tionshandling, som ej är behörigen under-tecknad, utgår förseningsavgift endast om handlingen icke fullständiga med underskrift inom tid som *föreskrivs* i anmaning. I sådant fall beräknas avgiften enligt andra stycket.

116 h §

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.

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

116 i §

Särskild avgift får icke påföras sedan den skattskyldige har avlidit.

¹² Senaste lydelse av 116 d § andra stycket 1973: 367.

¹³ Senaste lydelse av 116 d § tredje stycket 1972: 764.

Nuvarande lydelse

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

Vid tillämpning av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller 20 § 2 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt *må* regeringen meddela befrielse från avgift *som avses i 116 a eller 116 c §*.

116 e § första stycket¹⁴

Fråga om avgift *som avses i 116 a eller 116 c §* prövas, såvitt gäller taxeringsnämndens beslut, av den lokala skattemyndigheten i det fögderi där beskattningsorten är belägen. I fall som avses i 24 § 2 mom. prövas dock fråga om sådan avgift av den lokala skattemyndighet som länsstyrelsen bestämmer.

116 g § första stycket¹⁵

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

116 e § andra—fjärde styckena

Lokal skattemyndighet skall pröva fråga om avgift före den 1 oktober taxeringsåret. I särskilda fall *må* beslut fattas senare, dock ej efter den 15 december taxeringsåret.

Innan beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige

¹⁴ Senaste lydelse 1972: 83. Nuvarande lydelse av 116 e § andra—fjärde styckena se vid föreslagen lydelse av 116 k §.

¹⁵ Jfr föreslagen lydelse av 116 l §.

Föreslagen lydelse

Har skattskyldig avlidit *sedan särskild avgift påförts*, skall 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) *tillämpas* i fråga om befrielse från skyldighet att erlagga *avgiften*.

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.

116 j §

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.

Skatterätten *prövar fråga om särskild* avgift vid eftertaxering.

116 k §

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

Innan beslut fattas om påföring av avgift, skall den skattskyldige

Nuvarande lydelse

beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter *häremot*. Om *så finnes* påkallat, må yttrande inhämtas från taxeringsnämndens ordförande.

Har rättelse enligt 72 a § beslutats, skall den lokala skattemyndigheten utan hinder av *andra stycket* besluta om härav föranledd avgift eller ändring av beslut om avgift.

116 f §¹⁶

Lokal skattemyndighets beslut i fråga om avgift som avses i 116 a eller 116 c § skall, med angivande av skälen för beslutet, tillställas den skattskyldige i den ordning som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket beträffande under rättelse om avvikelse från självdeklaration.

116 g § första stycket¹⁷

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

116 g § andra stycket

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

Föreslagen lydelse

beredas tillfälle yttra sig, om ej hinder möter. Om *det anses* påkallat, får yttrande inhämtas från taxeringsnämndens ordförande.

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

116 l §

Talan mot lokal skattemyndighets beslut i fråga om särskild avgift förs genom besvär hos skatterätten.

116 m §

Skattskyldigs besvär över lokal skattemyndighets beslut om särskild avgift skall ha kommit in till skatterättens kansli inom två månader från det han erhållit del av beslutet.

Utan hinder av bestämmelsen i första stycket skall skattskyldigs yrkande i fråga om särskild avgift prövas, om den taxering som avgiften avser icke 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 kamrarrätt, kan domstolen förordna att målet om särskild avgift skall

¹⁶ Jfr föreslagen lydelse av 116 q §.

¹⁷ Jfr föreslagen lydelse av 116 j § andra stycket.

Nuvarande lydelse

116 g § tredje stycket

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

Föreslagen lydelse

upptagas och vidare handläggas av skatterätt.

116 n §

Taxeringsintendent *får* hos skatterätten yrka påföring eller ändring av *särskild* avgift.

För taxeringsintendent talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall *därav föranledd* talan om avgift föras *samtidigt*. *Det samma gäller när taxeringsintendent kvittningsvis framställer invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Yrkande om särskild avgift i fall som har sagts nu får ej prövas, om taxeringsintendents talan beträffande taxeringen ej upptages till prövning.*

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

116 o §

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. Det samma 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.

Taxeringsintendent får genom besvär i särskild ordning föra ta-

Nuvarande lydelse

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

116 f §¹⁸

Lokal skattemyndighets beslut i fråga om avgift som avses i 116 a eller 116 c § skall, med angivande av skälen för beslutet, tillställas den skattskyldige i den ordning som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket beträffande under rättelse om avvikelser från självdeklaration.

116 h §¹⁹

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

Föreslagen lydelse

lan 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.

Besvär som avses i första eller andra stycket får föras hos skatterätt. Besvären skall ha kommit in till skatterättens kansli inom fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser.

116 p §

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.

Finnes vid prövning av besvär i taxeringsmål att *taxeringen* skall nedsättas, skall även vidtagas därav föranledd ändring i beslut om särskild avgift.

116 q §

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.

116 r §

Särskild avgift påföres som slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953: 272) och anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller det samman-

¹⁸ Jfr föreslagen lydelse av 116 k § tredje stycket.

¹⁹ Senaste lydelse 1977: 118.

Nuvarande lydelse

Påföres någon vid en och samma taxering eller eftertaxering skattetillägg, som skall beräknas efter såväl 25 procent som 50 procent, gäller följande. Först uträknas skatten på summan av de belopp som skola utgöra underlag för avgiftsberäkningen. Denna skatt fördelas sedan vid tillämpningen av de olika procentsatserna efter den kvotdel som underlaget avseende varje procentsats utgör av det sammanlagda avgiftsunderlaget. Vad nu föreskrivits gäller även vid beräkning av skattetillägg som påföres utöver tidigare påfört skattetillägg för samma taxeringsår.

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

116 j §

Om icke annat följer av 116 d—116 i §§ gäller bestämmelserna i denna lag i tillämpliga delar beträffande avgift som avses i 116 a eller 116 c §.

Närmare föreskrifter om påföring av avgift och befrielse från avgift meddelas av regeringen el-

Föreslagen lydelse

lagda beloppet av vid en och samma taxering utgående avgifter, som ej uppgår till 100 kronor, påföres ej. Särskild avgift tillfaller statsverket.

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 s §

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.

116 t §

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.

Nuvarande lydelse

ler myndighet, som regeringen bestämmer.

*Föreslagen lydelse**121 §²⁰*

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid göra anmälan enligt 31 § 3 mom. skall dömas till böter.

I ringa fall skall ej dömas till ansvar enligt första stycket.

1. Denna lag träder, såvitt avser 31 § 3 mom., 101 § 3 mom. och 121 §, i kraft den 1 juli 1978 och i övrigt dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. I fråga om eftertaxering på grund av oriktigt meddelande i taxeringsmål tillämpas 114 § första stycket och 115 § andra stycket i den nya lydelsen, om det oriktiga meddelandet har lämnats efter ikraftträdandet. Har meddelandet lämnats före ikraftträdandet, tillämpas fortfarande 114 § första stycket och 115 § första stycket i den äldre lydelsen.

3. I fråga om eftertaxering av skattskyldigs dödsbo, när den skattskyldige har begått skattebrott, tillämpas 115 § tredje stycket i sin nya lydelse, om dödsfallet har inträffat efter ikraftträdandet. Har dödsfallet inträffat före ikraftträdandet, tillämpas fortfarande 115 § andra stycket i sin äldre lydelse.

4. De nya bestämmelserna i 116 a—116 d §§ samt 116 h och 116 i §§ tillämpas första gången i fråga om skattetillägg vid 1978 års taxering och eftertaxering för samma år. De nya bestämmelserna tillämpas dock även i fråga om skattetillägg vid taxering eller eftertaxering för tidigare år på grund av felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet. I fråga om sådant tillägg gäller i övrigt äldre bestämmelser i 116 a § och 116 d §.

5. I fråga om eftergift av förseningsavgift tillämpas de nya bestämmelserna i 116 h § första stycket första gången vid 1978 års taxering. Beträffande förseningsavgift vid 1978 års taxering tillämpas därjämte 116 d § första stycket andra ledet samt andra stycket i den äldre lydelsen. I fråga om förseningsavgift vid taxering för år 1977 eller tidigare år tillämpas fortfarande 116 d § första och andra styckena i sin äldre lydelse.

6. Den nya bestämmelsen i 116 n § andra stycket andra meningen gäller endast då den skattskyldiges yrkande framställts efter ikraftträdandet.

²⁰ Förutvarande 121 § upphävd genom 1971: 70.

2 Förslag till

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968: 430) om mervärdesskatt¹

dels att 38, 40, 51, 64 a—64 h samt 76 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 64 i—64 l §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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 icke fastställts eller fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp, sker efterbeskattning.

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 icke fastställts eller 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 erlægga 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.

40 §²

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket och endast om fråga om efterbeskattning prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket och endast om fråga om efterbeskattning prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända. *Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt får dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.*

¹ Lagen omtryckt 1969: 237. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 885.

² Senaste lydelse 1971: 71.

Nuvarande lydelse

Har den skattskyldige avlidit, påföres efterbeskattning hans dödsbo. Sådan efterbeskattning får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket boupp-teckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärde-skatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som *åtalet* avser. Efterbeskattning får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalen-deråret efter det under vilket åta-let *skett*. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbe-skattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. *Bifalles* åtalet ej till någon del, skall *den med stöd av detta stycke åsat-ta efterbeskattningen* undanröjas av länsstyrelsen.

Tredje stycket *äger motsvaran-de tillämpning* i fall då den som har företrätt juridisk person åta-lats för skattebrott som avser mervärdesskatt för den juridiske personen.

Föreslagen lydelse

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärde-skatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som *brottet* avser. *Detsamma gäller, om efterbeskattning medför att den skattskyldige enligt 12 § skat-tebrottslagen (1971: 69) är fri från ansvar för sådant brott.* Efterbe-skattning *som har sagts nu* får dock ske endast om fråga där-om prövats före utgången av ka-lenderåret efter det under vilket åtalet *väcktes eller åtgärd som av-ses i 12 § skattebrottslagen vid-togs*. Har den skattskyldige avli-dit, skall fråga om efterbeskatt-ning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. *Efterbe-skattning som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige* skall undan-röjas av länsstyrelsen, om åtalet ej *bifalls* till någon del. *Detta gäl-ler dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.*

Tredje stycket *skall tillämpas också* i fall då den som har före-trätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser mervärde-skatt för den juridiske personen *eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrotts-lagen.*

51 §³

Talan mot slutligt beslut *enligt 36 § första stycket* eller mot be-slut att icke meddela slutligt be-slut eller mot beslut om efterbe-skattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift *föres* hos länskat-terätten genom besvär.

Talan mot *meddelat* slutligt be-slut eller mot beslut att icke med-dela slutligt beslut eller mot be-slut om efterbeskattning, skatt-skyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift *förs* hos länskat-terätten genom besvär.

³ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

Mot beslut om skatterevision eller mot länsstyrelsens beslut i fråga om registrering eller föreläggande av vite får talan ej föras.

Talan mot länsstyrelsens beslut i övrigt enligt denna lag föres hos riksskatteverket genom besvär. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

64 a § första och andra styckena^{4, 5}

Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid fastställelse av hans mervärdesskatt, lämnat oriktig uppgift påföres honom särskild avgift (skatte tillägg) med tjugo procent av det skattebelopp, som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utgår eller ej skall tillgodoräknas honom.

Skattetillägg utgår även då mervärdesskatten uppskattats med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket. Tillägg beräknas härvid på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt enligt vad den skattskyldige uppgivit i deklaration eller i skriftligt meddelande till ledning vid länsstyrelsens beslut i fråga om skatten.

Föreslagen lydelse

64 a §

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 (skatte tillägg) med tjugo procent av det skattebelopp, som ej skulle ha påförts eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom om den oriktiga uppgiften godtagits. Detsamma gäller när skattskyldig skriftligen har lämnat sådan uppgift i mål om skatt.

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.

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 rät-

⁴ Senaste lydelse 1971: 71.

⁵ Nuvarande lydelse av 64 a § tredje och fjärde styckena se vid föreslagen lydelse av 64 b och 64 c §§.

*Nuvarande lydelse*64 a § tredje stycket⁶

Skattetillägg enligt *andra stycket*, som länsstyrelse påfört med anledning av att den skattskyldige ej avlämnat deklaration, skall undanröjas av länsstyrelsen, om deklaration avlämnas senast inom en månad från den dag då han fått del av beslutet om skattetillägget.

64 a § fjärde stycket⁷

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

64 c § första stycket^{8, 9}

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg. *Sådant tillägg* utgår ej heller i den mån avvikelse från vad den skattskyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

64 b §¹⁰

Har skattskyldig, som har att

⁶ Senaste lydelse 1971: 71.

⁷ Senaste lydelse 1971: 71.

⁸ Senaste lydelse 1971: 71.

⁹ Nuvarande lydelse av 64 c § andra och tredje styckena se vid föreslagen lydelse av 64 f §.

¹⁰ Senaste lydelse 1971: 71.

Föreslagen lydelse

telse 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.

64 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.

64 d §

Skattetillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

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 avvikelserna icke gäller uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg.

64 e §

Har skattskyldig, som har att

Nuvarande lydelse

avge deklARATION för *mervärde-skatt* utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, *påföres* honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor.

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

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

64 c § andra och tredje styckena¹¹

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

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

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift får även ned sättas.

Föreslagen lydelse

avge deklARATION för *skatt* utan anmaning, underlåtit att inom föreskriven tid fullgöra denna skyldighet, *påförs* honom särskild avgift (förseningsavgift) med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den skattskyldige antingen anmanats att lämna deklARATION men icke fullgjort denna skyldighet inom tid som föreskrivits i anmaningen eller underlåtit att avge deklARATION inom föreskriven tid även för 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 f §

Särskild avgift får helt eftergivvas, 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.

Avser skattetillägg oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring, får tillägget helt eftergivvas, om det framstår som uppenbart obilligt att påföra tillägget.

Skattetillägg får helt eftergivvas även i det fall då det belopp som kunde ha undandragits genom fel-

¹¹ Senaste lydelse 1971: 71.

*Nuvarande lydelse*64 e §¹²

Fråga om avgift som avses i 64 a eller 64 b § prövas av länsstyrelsen.

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

64 f §¹³

Finnes vid prövning av besvär i mål om mervärdeskatt att skatt skall nedsättas eller återbetalas,

¹² Senaste lydelse 1971: 71.

¹³ Senaste lydelse 1971: 71.

Föreslagen lydelse

aktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Särskild avgift får icke påföras sedan skattskyldig har avlidit.

64 g §

Fråga om särskild avgift prövas av länsstyrelsen. Fråga om skatte-tillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av skatterätten 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.

Har skattskyldig hemställt om eftergift av beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.

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 skatterätt.

64 h §

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.

Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall nedsättas eller tillgodoräknas med ytter-

Nuvarande lydelse

skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

64 g §¹⁴

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

64 h §¹⁵ första stycket

I fråga om avgift som avses i 64 a eller 64 b § gäller i tillämpliga delar, om ej annat följer av 64 c—64 g §§, bestämmelserna i denna lag om skatt.

Närmare föreskrifter om påföring och befrielse från avgift meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

64 d §¹⁶

Avgift som avses i 64 a § utgår icke i de fall mervärdeskatt fastställs och uppbäres vid införsel. Avgift som avses i 64 b § utgår i fråga om sådan mervärdeskatt enligt bestämmelserna i 40 a § tullagen (1973: 670).

Föreslagen lydelse

ligare belopp, skall även vidtas därav föranledd ändring i beslut om skattetillägg.

64 i §

Särskild avgift anges i helt kronotal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 100 kronor, påförs ej.

64 j §

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.

64 k §

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.

64 l §

Bestämmelserna om särskild avgift enligt denna lag tillämpas icke i de fall skatt fastställs och uppbärs vid införsel.

76 §¹⁷

Föreligger synnerliga skäl kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt.

Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även avgift som avses i 64 a eller 64 b §.

Medges befrielse från eller nedsättning av mervärdeskatt får medgivandet avse även särskild avgift.

¹⁴ Senaste lydelse 1971: 71.

¹⁵ Senaste lydelse 1974: 885.

¹⁶ Senaste lydelse 1974: 986.

¹⁷ Senaste lydelse 1974: 885.

1. Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. I fråga om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt tillämpas 38 § första stycket i den nya lydelsen, om den oriktiga uppgiften har lämnats efter ikraftträdandet. Har uppgiften lämnats före ikraftträdandet tillämpas fortfarande 38 § första stycket i den äldre lydelsen.

3. De nya bestämmelserna i 64 a, 64 b och 64 f §§ tillämpas i fråga om skattetillägg, som påförs genom beslut av beskattningsmyndighet efter ikraftträdandet. I övrigt tillämpas fortfarande de äldre bestämmelserna i 64 a § och 64 c § andra stycket.

4. I fråga om eftergift av förseningsavgift tillämpas de nya bestämmelserna i 64 f § första stycket första gången för redovisningsperiod som gått till ända efter ikraftträdandet. I fråga om förseningsavgift för redovisningsperiod som gått till ända före ikraftträdandet tillämpas fortfarande 64 c § andra och tredje styckena i den äldre lydelsen.

3 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 konsumtionsbeskattning¹

dels att 20, 21, 37 a—37 g och 46 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas tre nya paragrafer, 37 h—37 j §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 §

Har skattskyldig i deklaration eller annorledes lämnat oriktig uppgift till ledning vid fastställande av skatt och har uppgiften följts eller har uppgiften eljest föränlett, att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp, skall beskattningsmyndigheten genom beslut om efterbeskattning fastställa skatt som tillkommer. Efterbeskattning må dock ej ske, om det tillkommande skattebeloppet är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskattning sker.

Har skattskyldig i deklaration eller annorledes lämnat oriktig uppgift till ledning vid fastställande av skatt och har uppgiften följts eller har uppgiften eljest föränlett, att skatt ej fastställts eller fastställts till för lågt belopp, skall beskattningsmyndigheten genom beslut om efterbeskattning fastställa skatt som tillkommer. *Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt.* Efterbeskattning må dock ej ske, om det tillkommande skattebeloppet är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskattning sker.

Föreligga sådana omständigheter att efterbeskattning skall äga rum och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av den skattskyldige lämnade uppgifter icke varit av beskaffenhet att kunna ligga till grund för en tillförlitlig beräkning av skatten, skall efterbeskattningen ske med tillämpning av 18 §.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig underlåtit att avgiva deklaration eller icke rätteligen fullgjort vad som åligger honom enligt 7, 8 eller 9 §.

21 §²

Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade

Efterbeskattning må icke ske, med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom fyra år efter utgången av den i 19 § första stycket stadgade ti-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 863.

² Senaste lydelse 1971: 72.

Nuvarande lydelse

tiden för fastställande av skatt. Har den skattskyldige avlidit, *åsätts* efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans skatt må, även efter den i första stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som *åtalet* avser. Efterbeskattning må dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket *åtalet* skett. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbeskattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. *Bifalles* åtalet ej till någon del, skall *den med stöd av detta stycke åsatta efterbeskattningen* undanröjas av beskattningsmyndigheten.

Andra stycket *äger motsvarande tillämpning* i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens skatt.

Föreslagen lydelse

den för fastställande av skatt. *Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt må dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet vunnit laga kraft.* Har den skattskyldige avlidit, *åsätts* efterbeskattningen hans dödsbo, dock att sådan efterbeskattning icke må ske med mindre beskattningsmyndigheten meddelat beslut därom inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser hans skatt må, även efter den i första stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som *brottet* avser. *Detsamma gäller, om efterbeskattning medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971: 69) är fri från ansvar för sådant brott.* Efterbeskattning som har sagts nu får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket *åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs.* Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbeskattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. *Efterbeskattning som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige* skall undanröjas av beskattningsmyndigheten, om *åtalet* ej *bifalls* till någon del. *Detta gäller dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.*

Andra stycket *skall tillämpas också* i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personens skatt *eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrottslagen.*

Nuvarande lydelse

37 a § första och andra styckena^{3, 4}

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

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

Föreslagen lydelse

37 a §

Har skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning för beskattningsmyndighetens beslut om hans skatt, lämnat uppgift som befinnes oriktig, påföres 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 påföres dock ej skattetillägg, om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären kommit in för sent.

Har deklaration lämnats men avvikelse skett från denna med stöd av 18 §, påföres den skattskyldige skattetillägg med tjugo procent av den skatt som till följd av uppskattning påföres 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.

Har deklaration ej lämnats och uppskattning skett med stöd av 18 §, påföres den skattskyldige skattetillägg med tjugo procent av den skatt som påföres honom till följd av uppskattningen utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter han har lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige utgår dock skattetillägg enligt första stycket.

³ Senaste lydelse 1971: 72.

⁴ Nuvarande lydelse av tredje och fjärde styckena se vid föreslagen lydelse av 37 b och 37 c §§.

*Nuvarande lydelse*37 a § tredje stycket⁵

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

37 a § fjärde stycket⁶

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

37 c § första stycket^{7, 8}

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg. *Sådant tillägg* utgår ej heller i den mån avvikelse från vad den skattskyldige uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

37 b §⁹

Har skattskyldig, som är skyldig att avgiva deklARATION utan anmäning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva deklARATION, påföres honom särskild avgift (förse-

Föreslagen lydelse

37 b §

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.

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 d §

Skattetillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av deklARATION eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Skattetillägg utgår ej heller i den mån avvikelse avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande och avvikelserna icke gäller uppgift i sak.

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke skattetillägg.

37 e §

Har skattskyldig, som är skyldig att avgiva deklARATION utan anmäning, underlåtit att inom föreskriven tid avgiva deklARATION, påföres honom särskild avgift (förse-

⁵ Senaste lydelse 1971: 72.

⁶ Senaste lydelse 1971: 72.

⁷ Senaste lydelse 1971: 72.

⁸ Nuvarande lydelse av 37 c § andra och tredje styckena se vid föreslagen lydelse av 37 f §.

⁹ Senaste lydelse 1971: 72.

Nuvarande lydelse

ningsavgift) med 100 kronor.

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

37 c § andra och tredje styckena^{10, 11}

Skattetillägg må helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även ned sättas.

37 d §¹²

Fråga om avgift som avses i 37 a eller 37 b § prövas av beskattningsmyndigheten.

Innan slutligt beslut fattas om

Föreslagen lydelse

ningsavgift) 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.

37 f §

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.

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

Särskild avgift får icke påföras sedan skattskyldig har avlidit. Har avgift ändå påförts, skall den eftergivas efter anmälan av dödsboet.

37 g §

Fråga om särskild avgift prövas av beskattningsmyndigheten. Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt

¹⁰ Senaste lydelse 1971: 72.

¹¹ Nuvarande lydelse av 37 c § första stycket se vid föreslagen lydelse av 37 d §.

¹² Senaste lydelse 1971: 72.

Nuvarande lydelse

påföring av avgift, skall den skattskyldige erhålla tillfälle yttra sig, om ej hinder möter däremot.

Föreslagen lydelse

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.

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.

37 h §

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

37 e §¹³

Finnes vid prövning av besvär i mål om fastställande av skatt att skatt skall nedsättas, skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

Finnes vid prövning av beslut om skatt att skatten skall nedsättas, skall även vidtagas därav föranledd ändring i beslut om skattetillägg.

37 f §¹⁴

Avgift som avses i 37 a eller 37 b § angives i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller vid en och samma beskattningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 50 kronor, påföras ej.

37 i §

Särskild avgift anges i helt krontal så att öretal bortfaller. Avgift eller för en och samma beskattningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 50 kronor, påförs ej.

¹³ Senaste lydelse 1971: 72.

¹⁴ Senaste lydelse 1971: 72.

*Nuvarande lydelse*37 g §¹⁵

I fråga om avgift som avses i 37 a eller 37 b § gälla i tillämpliga delar, om ej annat följer av 37 c—37 f §§, bestämmelserna i denna lag om skatt.

Närmare föreskrifter om påföring av avgift och om befrielse från avgift meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Föreslagen lydelse

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.

46 §¹⁶

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

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

Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, får medgivandet avse även särskild avgift.

1. Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. I fråga om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt tillämpas 20 § första stycket i sin nya lydelse, om den oriktiga uppgiften har lämnats efter ikraftträdandet. Har uppgiften lämnats före ikraftträdandet, tillämpas fortfarande 20 § första stycket i sin äldre lydelse.

3. De nya bestämmelserna i 37 a, 37 b och 37 f §§ tillämpas i fråga om skattetillägg som påförs genom beslut av beskattningsmyndighet efter ikraftträdandet. I övrigt tillämpas fortfarande de äldre bestämmelserna i 37 a § och 37 c § andra stycket.

4. I fråga om eftergift av förseningsavgift tillämpas de nya bestämmelserna i 37 f § första stycket första gången för redovisningsperiod som gått till ända efter ikraftträdandet. I fråga om förseningsavgift för redovisningsperiod som gått till ända före ikraftträdandet tillämpas fortfarande 37 c § andra och tredje styckena i den äldre lydelsen.

¹⁵ Senaste lydelse 1971: 72.

¹⁶ Senaste lydelse 1974: 863.

4 Förslag till

Lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601)

Härigenom föreskrivs att 24, 27 och 28 §§ vägtrafikskattelagen (1973: 601)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 §

Beskattningsmyndigheten skall genom beslut om efterbeskattnings fastställa tillkommande vägtrafikskatt om skatt undandragits genom att

1. fordon brukats i strid mot vad som är föreskrivet om registrering och avställning av fordon,
2. föreskriven anmälan till registreringsmyndigheten ej gjorts,
3. i anmälan eller ansökan till registreringsmyndigheten lämnats oriktig uppgift,
4. fordonet ej undergått föreskriven registreringsbesiktning efter ändring som avses i 13 eller 19 §.

Tillkommande skatt fastställs genom beslut om efterbeskattnings även när vägtrafikskatt har undandragits genom att oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt.

Vid efterbeskattnings enligt första stycket äger 23 § tredje stycket motsvarande tillämpning.

Vid efterbeskattnings enligt första eller andra stycket äger 23 § tredje stycket motsvarande tillämpning.

Beslut om efterbeskattnings meddelas även om skatt fastställts enligt 23 § eller tid som sägs i 23 § andra stycket löpt ut men får ej meddelas senare än fem år från utgången av det skatteår skatten avser. Om sådant beslut gäller i övrigt 21 § första stycket andra punkten samt andra och tredje styckena lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattnings.

27 §

Vid efterbeskattnings påför beskattningsmyndigheten den skattskyldige skattetillägg med tjugo procent av det skattebelopp som tillkommer.

Skattetillägg som påförts vid efterbeskattnings på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift skall undanröjas av beskattningsmyndigheten om uppgiften lämnats inom en månad från den dag, då den skattskyldige erhållit del av beslutet om skattetillägg.

Har skattskyldig i mål om skatt skriftligen lämnat uppgift som befinnes oriktig, påförts 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.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 869.

Nuvarande lydelse

I fråga om skattetillägg äger 37 c—37 e §§ lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning *motsvarande tillämpning*. Uppgår skattetillägg eller sammanlagda beloppet av flera samtidigt till fastställelse föreliggande skattetillägg ej till 50 kronor, *påföres* ej tillägg.

Föreslagen lydelse

I fråga om skattetillägg *skall* 37 d och 37 f—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. *påföres* ej tillägg.

Fråga om skattetillägg prövas av beskattningsmyndigheten. Fråga om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av kummurrätten 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.

28 §

Lämnas ej inom föreskriven tid vederbörlig uppgift om körsträcka för kilometerskattepliktigt fordon, påför beskattningsmyndigheten den som ägde fordonet, när fristen utgick, förseningsavgift med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket ägaren anmanats att lämna uppgift men ej efterkommit anmaningen inom *föreskriven tid* eller *har* uppgift *ej lämnats* inom föreskriven tid vid *något* av de tre närmast föregående uppbördstillfällena, *bestämmas* förseningsavgiften till 200 kronor.

I fråga om förseningsavgift äger 37 c och 37 d §§ lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning *motsvarande tillämpning*.

Har i fall som avses i första stycket ägaren anmanats att lämna uppgift men ej efterkommit anmaningen inom *tid som föreskrivits i denna* eller *underlåtit att* inom föreskriven tid lämna uppgift om fordonets körsträcka vid *minst ett* av de tre närmast föregående uppbördstillfällena, *bestäms* förseningsavgiften till 200 kronor.

Fråga om förseningsavgift prövas av beskattningsmyndigheten. I fråga om förseningsavgift skall 37 f § första och tredje styckena, 37 g § andra stycket 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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

avscende samma fordonsgätare för en och samma skatteperiod får nedsättas till 500 kronor eller, i fall som avses i andra stycket, 1 000 kronor.

1. Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. De nya bestämmelserna i 24 § tillämpas om den oriktiga uppgiften har lämnats efter ikraftträdandet. Har uppgiften lämnats före ikraftträdandet tillämpas fortfarande de äldre bestämmelserna.

3. Den nya bestämmelsen i 27 § andra stycket tillämpas i fråga om oriktig uppgift som har lämnats efter ikraftträdandet. Hänvisningen i 27 § tredje stycket till 37 f § lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning skall, i fråga om skattetillägg som påförts genom beslut av beskattningsmyndighet efter ikraftträdandet, avse sistnämnda lagrumms lydelse enligt lagen (1978: 000) om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. I fråga om annat skattetillägg skall hänvisningen i de äldre bestämmelserna i 27 § tredje stycket till 37 c § förstnämnda lag fortfarande gälla och avse detta lagrumms ursprungliga lydelse.

4. I fråga om förseningsavgift för skatteår eller skatteperiod som gått till ända efter ikraftträdandet skall hänvisningen i 28 § tredje stycket till 37 f § första stycket lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning avse sistnämnda lagrumms lydelse enligt lagen (1978: 000) om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. I fråga om förseningsavgift för annat skatteår eller annan skatteperiod skall hänvisningen till 37 c § förstnämnda lag fortfarande gälla och avse lagrummets ursprungliga lydelse.

5. Den nya bestämmelsen i 28 § tredje stycket om nedsättning av förseningsavgift tillämpas i fråga om avgift för skatteår eller skatteperiod som gått till ända efter ikraftträdandet.

5 Förslag till

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

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

dels att 14, 15, 26 a, 43 och 45—49 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas sex nya paragrafer 43 a—43 d §§ samt 49 a och 49 b §§ av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

Har arbetsgivare i uppgift eller upplysning, avlämnad till ledning för beräkning av avgiftsunderlag, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har eljest meddelandet föranlett att avgiftsunderlag för honom icke blivit bestämt eller blivit bestämt till för lågt belopp, skall riksförsäkringsverket bestämma det avgiftsunderlag, som genom berörda förfarande undandragits. Sådant avgiftsunderlag må dock ej bestämmas om vad som undandragits är att anse såsom ringa.

Föreligga sådana omständigheter att avgiftsunderlag som avses i föregående stycke skall bestämmas och kan på grund av vad sålunda och i övrigt förekommit antagas att av arbetsgivaren lämnad uppgift eller upplysning icke varit av beskaffenhet att kunna läggas till grund för en riktig beräkning av avgiftsunderlaget, skall avgiftsunderlaget bestämmas med tillämpning av 10 §.

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

Avgiftsunderlag som avses i denna paragraf må icke bestämmas efter utgången av sjätte året efter utgiftsåret. Har arbetsgivaren avlidit, påföres avgiftsunderlaget hans dödsbo, dock att sådan påföring icke må ske med mindre fråga därom prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning efter honom blivit ingiven för registrering.

Har arbetsgivaren åtalats för skattebrott som avser hans arbetsgivaravgift må, även efter utgången av den i fjärde stycket angivna tiden, avgiftsunderlag bestämmas för det utgiftsår, som åtalet avser. Avgiftsunderlag må dock icke bestämmas med mindre fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet skett. Har arbetsgivaren avlidit skall fråga om påföring av avgiftsunderlag för dödsboet prövas inom sex må-

Har arbetsgivaren åtalats för skattebrott som avser hans arbetsgivaravgift må, även efter utgången av den i fjärde stycket angivna tiden, avgiftsunderlag bestämmas för det utgiftsår, som brottet avser. *Detsamma gäller, om bestämmande av avgiftsunderlag medför att arbetsgivaren enligt 12 § skattebrottslagen (1971: 69) är fri från ansvar för sådant brott. Avgiftsunderlag som nu har sagts må dock icke bestämmas med mind-*

¹ Lagen omtryckt 1974: 938. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 938.

Nuvarande lydelse

nader från dödsfallet. Bifalles åtalet ej till någon del, skall *det med stöd av detta stycke påförda avgiftsunderlaget* undanröjas av riksförsäkringsverket.

Femte stycket *äger motsvarande tillämpning* i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personen påfört avgiftsunderlag.

Föreslagen lydelse

re fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har arbetsgivaren avlidit skall fråga om påföring av avgiftsunderlag för dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. *Avgiftsunderlag som påförts efter åtal mot arbetsgivaren skall undanröjas av riksförsäkringsverket, om åtalet ej bifalles till någon del. Detta gäller dock ej om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.*

Femte stycket *skall tillämpas också* i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser den juridiske personen påfört avgiftsunderlag eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrottslagen.

15 §

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

Underrättelse om beräkning av avgiftsunderlag som icke överensstämmer med arbetsgivaruppgift eller som bestämts utan ledning av arbetsgivaruppgift ävensom sådan anmaning enligt 7 §, vari vite förelagts, skall delgivas vederbörande, om det ej är känt att han icke kan anträffas. Motsvarande gäller *i fråga om* beslut enligt 5 § andra stycket som går sökanden emot och då det annars anses vara av betydelse att erhålla bevis om att anmaning eller annan handling kommit vederbörande till handa.

26 a §

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

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

43 § första stycket²

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

43 § andra stycket

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

43 § tredje stycket

Har avgiftsunderlag uppskattats med stöd av 10 § på grund av att arbetsgivaruppgift ej avlämnats, påföres avgiftstillägg beräknat på hela avgiftsunderlaget eller, om

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.

43 a §

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 §.

43 b §

Har avgiftsunderlag uppskattats med stöd av 10 § på grund av att arbetsgivaruppgift ej avlämnats, påföres avgiftstillägg, om arbetsgivaruppgift ej inkommit trots att

² Nuvarande lydelse av 43 § andra—fjärde styckena se vid föreslagen lydelse av 43 a, 43 b och 49 b §§.

Nuvarande lydelse

arbetsgivaren lämnat *skriftligt meddelande till ledning vid riks-försäkringsverkets beräkning av avgiftsunderlaget, på det avgiftsbelopp som på grund av uppskattningen utgår utöver avgift enligt meddelandet. Riksförsäkringsverkets beslut om sådant avgiftstilllägg skall undanröjas av myndigheten, om arbetsgivaruppgift avlämnas senast inom tre veckor från den dag då arbetsgivaren fått del av beslutet om avgiftstillägget.*

45 § första stycket ³

Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke avgiftstillägg. *Sådant tillägg utgår ej heller i den mån avvikelse från vad arbetsgivaren uppgivit innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.*

45 § andra och tredje styckena

Avgiftstillägg må helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till arbetsgivarens ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Föreslagen lydelse

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 §.

43 c §

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.

43 d §

Avgiftstillägg utgår ej i samband med rättelse av felräkning eller misskrivning, som uppenbart framgår av arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren.

Har arbetsgivare frivilligt rättat oriktig uppgift, utgår icke avgiftstillägg.

45 §

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.

³ Nuvarande lydelse av 45 § andra och tredje styckena se vid föreslagen lydelse av 45 §.

Nuvarande lydelse

Andra stycket gäller i tillämpliga delar beträffande förseningsavgift. Sådan avgift må även ned sättas.

Föreslagen lydelse

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

46 §

Fråga om avgift som avses i 43 eller 44 § prövas av riksförsäkringsverket.

Fråga om avgiftstillägg eller förseningsavgift prövas av riksförsäkringsverket.

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

47 §⁴

Arbetsgivares yrkande beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift skall, oavsett vad som eljest föreskrives om besvär, prövas om beslutet om avgiftsunderlaget icke vunnit laga kraft.

48 §⁵

Avgiftstillägg eller förseningsavgift må ej påföras efter utgången av den tidrymd som i 14 § föreskrives i fråga om arbetsgivaravgift. Detsamma gäller vid rättelse av avgiftstillägg eller förseningsavgift som ej påförts eller beräknats till för lågt belopp på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Avgiftstillägg eller förseningsavgift må ej påföras sedan arbetsgivaren avlidit.

49 §⁶

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.

47 §⁷

Finner riksförsäkringsverket vid prövning av ansökan om rättelse eller eljest att avgiftsunderlaget

Om avgiftsunderlag eller arbetsgivaravgift nedsättes, skall även vidtagas därav föranledd ändring

⁴ Nuvarande lydelse av 47 § se vid föreslagen lydelse av 49 § andra stycket.

⁵ Nuvarande lydelse av 48 § se vid föreslagen lydelse av 49 a §.

⁶ Nuvarande lydelse av 49 § se vid föreslagen lydelse av 49 b § andra stycket.

⁷ Senaste lydelse 1978: 38.

Nuvarande lydelse

eller arbetsgivaravgiften skall ned-sättas, skall därav föranledd ändring av avgift som avses i 43 eller 44 § beslutas.

Föranleder försäkringsdomstols prövning av besvär ändring i överklagat beslut, skall därav föranledd ändring av avgift beslutas.

48 §

Avgift som avses i 43 eller 44 § anges i helt kronotal så att öretal bortfaller. Avgiftstillägg under 50 kronor påföres ej.

Avgift tillfaller statsverket.

43 § fjärde stycket

Vid tillämpningen av första—tredje styckena skall meddelande, som lämnats för arbetsgivare som är juridisk person, anses avlämnat av arbetsgivaren, om det icke var uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda arbetsgivaren.

49 §

I fråga om avgift som avses i 43 eller 44 § gäller i tillämpliga delar, om ej annat följer av 45—48 §§, bestämmelserna i denna lag om arbetsgivaravgift.

Föreslagen lydelse

i beslut om avgiftstillägg eller förseningsavgift.

49 a §

Avgiftstillägg och förseningsavgift angivas i helt antal kronor så att öretal bortfaller. Avgiftstillägg under etthundra kronor påföres ej.

Avgiftstillägg och förseningsavgift tillfalla statsverket.

49 b §

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.

Om ej annat framgår av 43—49 a §§ skola bestämmelserna i denna lag om arbetsgivaravgift i tillämpliga delar gälla även beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift.

1. Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den här utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. De nya bestämmelserna i 43—43 c och 45 §§ samt 48 § andra stycket tillämpas första gången i fråga om avgiftstillägg som avser utgiftsåret 1977. De nya bestämmelserna tillämpas dock även i fråga om avgiftstillägg för tidigare utgiftsår på grund av felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet. I fråga om sådant tillägg gäller i övrigt äldre bestämmelser i 43 och 45 §§.

3. I fråga om eftergift av förseningsavgift tillämpas de nya bestämmelserna i 45 § första stycket första gången i fråga om utgiftsåret 1977. Beträffande förseningsavgift avseende utgiftsåret 1977 tillämpas därjämte 45 § andra stycket andra ledet samt tredje stycket i den äldre lydelsen. I fråga om förseningsavgift för utgiftsåret 1976 eller tidigare år tillämpas fortfarande 45 § andra och tredje styckena i sin äldre lydelse.

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

5 m o m. Bestämmelserna i 1—4 mom. gälla i tillämpliga delar beträffande beslut om påföring av avgift som avses i 116 a eller 116 c § taxeringslagen.

(Se vidare anvisningarna.)

5 m o m. Bestämmelserna i 1—4 mom. gälla i tillämpliga delar beträffande beslut i fråga om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen.

(Se vidare anvisningarna.)

68 §

4 mom.² Häftar den, som enligt 1 eller 2 mom. är berättigad återbekomma erlagt skattebelopp eller som är berättigad till ränta enligt 69 § 1 mom. för restförd skatt, åger han utfå allenast vad som överstiger det oguldna beloppet jämte därå belöpande restavgift. Återstoden skall gottskrivas honom till gäldande av den oguldna skatten jämte restavgift och i förekommande fall tillställas annan länsstyrelse med motsvarande tillämpning av bestämmelserna i 3 mom.

Vad i föregående stycke stadgas skall äga motsvarande tillämpning då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad återbekomma erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att gälda tillkommande skatt, som debiterats på grund av taxering för inkomst för det år vartill den preliminära skatten hänför sig. Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten icke påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer

Vad i föregående stycke stadgas skall äga motsvarande tillämpning då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad återbekomma erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att gälda tillkommande skatt, som debiterats på grund av taxering för inkomst eller förmögenhet för det år vartill den preliminära skatten hänför sig eller på grund av sådant beslut om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen som avser samma taxering. Har,

¹ Lagen omtryckt 1972: 75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 771.

² Senaste lydelse 1975: 1179.

Nuvarande lydelse

att påföras på grund av beslut av skatterätt om höjd taxering eller om eftertaxering eller av länsstyrelse om höjd debitering eller av lokal skattemyndighet om rättelse av taxeringslängd eller höjd debitering, må den preliminära skatten eller räntan innehållas i avbidan på att tillkommande skatt påföres.

Föreslagen lydelse

då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten icke påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av skatterätt om höjd taxering eller om eftertaxering *eller avgift som nyss sagts* eller av länsstyrelse om höjd debitering eller av lokal skattemyndighet om rättelse av taxeringslängd eller höjd debitering, må den preliminära skatten eller räntan innehållas i avbidan på att tillkommande skatt påföres.

87 §³

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

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

Bestämmelserna i andra stycket om restitution äga motsvarande tillämpning i mål där allmänt ombud har besvärsmått.

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

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

³ Senaste lydelse 1974: 771 (ingressen).

7 Förslag till

Lag om ändring i stämpelskattelagen (1964: 308)

Härigenom föreskrivs att 41 a och 56 §§ stämpelskattelagen (1964: 308)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

41 a §

I fråga om stämpelskatt, som fastställs av riksskatteverket, gälla bestämmelserna om *särskilda avgifter* i 37 a—37 f §§ och 37 g § *andra stycket* lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

I fråga om stämpelskatt, som fastställs av riksskatteverket, gälla bestämmelserna om *särskild avgift* i 37 a—37 i §§ lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

56 §²

Regeringen eller den myndighet regeringen förordnar äger, när synnerliga skäl äro därtill, medge befrielse från eller återbetalning av stämpelskatt.

Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, *må* medgivandet avse även särskild avgift *som avses i 41 a §*.

Medgives befrielse från eller återbetalning av skatt, *får* medgivandet avse även särskild avgift.

Vid beslut om återbetalning av skatt, som meddelas med stöd av första stycket, ankommer det på regeringen eller myndighet, som där sägs, att förordna i vad mån ränta skall utgå på skattebelopp, som återbetalas. Räntan må dock ej beräknas efter högre räntefot eller för längre tid än i 47 § andra stycket stadgas. I övrigt skall beträffande återbetalningen i tillämpliga delar gälla vad i 47 § är för motsvarande fall föreskrivet.

Vad i denna lag stadgas om besvär skall icke gälla beslut, meddelat av beskattningsmyndighet med stöd av förordnande som sägs i första stycket.

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Den nya lydelsen av 41 a § tillämpas dock endast i fall då deklaration skall lämnas efter ikraftträdandet. I annat fall tillämpas fortfarande 41 a § i sin äldre lydelse.

¹ Lagen omtryckt 1971: 454. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 864.

² Senaste lydelse 1974: 864.

8 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 om 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 utom såvitt avser 37 a—37 j §§. 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 två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1978-02-23

Närvarande: statsrådet Ahlmark, ordförande, och statsråden Bohman, Turesson, Antonsson, Mogård, Olsson, Dahlgren, Åsling, Söder, Troedsson, Mundebo, Krönmark, Ullsten, Burenstam Linder, Wikström, Johansson, Friggebo

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om ändrade regler för skattetillägg m. m.

1 Inledning

År 1971 infördes ett administrativt sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet. Det har ett vidsträckt tillämpningsområde och innefattar inkomst- och förmögenhetsskatterna, mervärdeskatten, punktskatterna, vägtrafikskatten och arbetsgivaravgifterna. De centrala bestämmelserna om de skatteadministrativa sanktionerna finns i taxeringslagen (1956: 623), TL, lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, ML, lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, FFL, vägtrafikskattelagen (1973: 601), VL, och lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, AVGL. Samtidigt reformerades reglerna om skattebrott genom en ny lag, skattebrottslagen (1971: 69), SkBL, (prop. 1971: 10, SkU 1971: 16, rskr 1971: 72, SFS 1971: 69—98). Enligt det administrativa sanktionssystemet kan det påföras skatte- och avgiftstillägg vid oriktig uppgift i deklaration och vid skönstaxering samt förseningsavgift då deklaration inte har lämnats i rätt tid.

Genom denna lagstiftning skapades ett enklare, rättvisare och effektivare sanktionssystem på skatte- och avgiftsområdet. Den nya ordningen innebar också att man avkriminaliserade skatte- och avgiftsförseelser av mindre allvarligt slag.

Med stöd av regeringens bemyndigande den 13 februari 1975 tillkallade dåvarande finansministern en kommitté för att se över både materiella och formella regler i det skatteadministrativa sanktionssystemet.

Kommittén, som har antagit benämningen skattetilläggsutredningen (Fi 1975: 06), har den 2 mars 1977 avgett ett delbetänkande (SOU 1977: 6) Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1, m. m.

I betänkandet lägges utredningen fram förslag om bl. a. vidgade möjligheter att efterge eller sätta ned skattetillägg och avgiftstillägg. Vidare föreslås regler om lägre skattetillägg på de direkta skatternas område i vissa fall, där risken för skattebortfall för det allmänna är förhållandevis liten, på grund av att kontrollmaterial regelmässigt är tillgängligt vid granskningen av den skattskyldiges uppgifter. Slutligen föreslås författningsändringar som avser vissa processuella frågor m. m.

På grundval av betänkandet har regeringen i prop. 1976/77: 92 föreslagit vissa ändringar av reglerna om skattetillägg enligt TL. Förslaget har antagits av riksdagen (SkU 1976/77: 38, rskr 1976/77: 204, SFS 1977: 118). De nya bestämmelserna innebär att skattetillägg enligt TL skall utgå med 25 % i stället för 50 %, i sådana fall där oriktig uppgift i självdeklaration har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för taxeringsnämnden. Bestämmelserna tillämpas fr. o. m. taxeringen år 1977.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgivits av justitiekanslern (JK), riksåklagaren (RA), kammarrätten i Göteborg, riks försäkringsverket (RFV), statskontoret, riksrevisionsverket (RRV), riksskatteverket (RSV), riksdagens ombudsmän (JO), länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Västmanlands, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens samt Norrbottens län, 1969 års punktskatteutredning, mervärdesskatteutredningen, centralorganisationen SACO/SR, Svenska civilekonomföreningen/Civilekonomernas riksförbund (SCF/CR), Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Landstingsförbundet, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Flera remissinstanser har bifogat yttranden från andra myndigheter. Sålunda har RA bifogat yttranden från överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsåklagarmyndigheterna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län. Länsstyrelsen i Stockholms län har bifogat yttranden från kronofogdemyndigheten i Stockholm, de lokala skattemyndigheterna i Handens, Stockholms och Södertälje fögderier, länsstyrelsen i Södermanlands län, yttranden från de lokala skattemyndigheterna i Eskilstuna och Nyköpings fögderier, länsstyrelsen i

Kronobergs län, gemensamt yttrande från de lokala skattemyndigheterna i Ljungby och Växjö fögderier och länsstyrelsen i Malmöhus län, yttranden från de lokala skattemyndigheterna i Malmö och Lunds fögderier. LRF hänvisar till ett av Lantbrukarnas skattedelegation avgivet yttrande. SAF, Svenska bankföreningen, Sveriges industriförbund och Sveriges köpmannaförbund åberopar yttrande av Näringslivets skattedelegation. Yttrande har även inkommit från Medborgarrättsrörelsen.

2 Nuvarande ordning

2.1 Bakgrund

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har tillämpats sedan år 1972. Det infördes på grundval av de förslag som skattestrafflagutredningen lade fram i sitt betänkande Skattebrotten (SOU 1969: 42).

Den centrala författningen på skattebrottens område var då skattestrafflagen (1943: 313) SkSL, som innehöll bestämmelser om brotten falskdeklaration och vårdslös deklaration. Falskdeklaration förelåg när någon i deklARATION eller däremot svarande skriftlig försäkran till ledning för fastställande av skatt uppsåtligen hade lämnat oriktig uppgift, som var ägnad att för honom eller den han företrädde leda till frihet från skatt, till för låg skatt eller till oriktig återbetalning av skatt. Med skatt jämfästades i detta sammanhang annan allmän avgift. Vårdslös deklARATION förelåg om någon av grov oaktsamhet begick sådan gärning som nu sagts. Straffet för falskdeklaration var böter eller fängelse i högst två år. Böterna skulle bestämmas till högst fem gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka genom den oriktiga uppgiften, dock till minst 400 kr., om det undandragna skattebeloppet uppgick till eller översteg 100 kr. För vårdslös deklARATION var straffet böter eller, om omständigheterna var synnerligen försvårade, fängelse i högst sex månader. Böterna skulle bestämmas till högst två och en halv gånger det undandragna skattebeloppet, dock till minst 200 kr., om detta uppgick till eller var större än 100 kr. Den som hade dömts till fängelsestraff enligt SkSL kunde efter omständigheterna åläggas straffskatt med högst tre gånger det belopp som hade eller kunde ha dragits undan eller oriktigt betalats tillbaka.

Skattestrafflagutredningen lät undersöka hur SkSL hade tillämpats åren 1964 och 1965 beträffande inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Undersökningen visade att åtalen för vårdslös deklARATION dominerade. Under de båda åren uppgick antalet lagförda falskdeklarationsbrott till sammanlagt 2 325. Antalet brott som avsåg vårdslös deklARATION under samma tid var 7 365.

I 1 155 eller 49,6 % av falskdeklarationsfallen understeg skatte-

beloppet 1 000 kr. Vid vårdslös deklARATION var motsvarande antal fall 5 560 eller 75 %. År 1965 avsåg ungefär hälften av åtalerna för vårdslös deklARATION undandragen skatt om högst 500 kr.

Skattestrafflagutredningen konstaterade, att åtalerna för brott mot SkSL till ungefär två tredjedelar riktade sig mot löntagare vars inkomstförhållanden var relativt okomplicerade och därigenom lätt kunde kontrolleras.

Skattestrafflagutredningen ansåg att dess undersökningar gav vid handen att reaktionen mot skattefusket var helt otillfredsställande. För underlåtenhet att avge deklARATION till inkomst- och förmögenhetsskatt — ca 70 000 fysiska personer hade åsatts taxering i avsaknad av deklARATION — saknades helt straffrättslig reaktionsform. Enligt den s. k. deklARATIONsundersökningen kunde man utgå ifrån, att det år 1966 ändrades 366 000 deklARATIONER på grund av oriktig uppgift till det allmännas nackdel med belopp över 100 kr. I 103 000 deklARATIONER uppgick ändringen till 1 000 kr. eller mer. Det nu redovisade undersökningsmaterialet avsåg — som antytts — endast självdeklARATIONER för inkomst- och förmögenhetsskatt. Förhållandena inom andra beskattningsområden hade ej undersökts. De angivna siffrorna skulle enligt skattestrafflagutredningen jämföras med antalet domar för skattebrott åren 1964 och 1965 — enligt det föregående i genomsnitt ca 4 800 om året — samt med att det år 1967 dömdes ca 8 000 personer för deklARATIONsförsummelse.

Skattestrafflagutredningen ansåg att påföljdssystemet drabbade ojämnt och slumpvis. Man borde enligt utredningens uppfattning sträva efter ett system som medförde en jämnare och mer frekvent reaktion samtidigt som det differentierades med hänsyn till gärningarnas olika art och svårighetsgrad. Utredningen fann att en i administrativ ordning bestämd ekonomisk sanktion i förening med skärpta straff för skattebrottslighet av allvarigare art, var utvägen att bota bristerna i det dåvarande sanktionssystemet.

Som skäl för att föra in administrativa sanktioner anfördes bl. a. att ett administrativt påföljdssystem skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna än handläggning hos judiciella myndigheter. Den enskilde skulle därigenom besparas kostnader och besvär. Genom att påföljderna blev mer frekventa än den dittillsvarande lagföringen för skattebrott, skulle trycket på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar komma att öka.

I proposition till riksdagen (prop. 1971: 10) anslöt sig regeringen till utredningens synpunkter. Bl. a. pekades det på den negativa verkan som bristerna i det då gällande påföljdssystemet måste ha på skattemoralen (s. 195). Vidare framhölls att ett administrativt påföljdssystem skulle göra det möjligt att avkriminalisera en stor del av skattebrottsligheten. I propositionen underströks, att ett ineffektivt påföljdssystem på skatte-

området innebar större faror i rättssäkerhetsavseende än det hot mot rättssäkerheten som kunde ligga i risken för felaktiga beslut i fråga om skatte- och avgiftstillägg. Dessa fel kunde rättas till i högre instans.

2.2 Skatteadministrativa sanktioner enligt TL

2.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Enligt 116 a § TL första stycket påförs skattetillägg om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande avgivet till ledning för taxering.

Skattetillägg för oriktig uppgift förutsätter således att den skattskyldige har lämnat deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning vid sin taxering.

Det skriftliga meddelandet skall innehålla oriktig uppgift, vilket bl. a. innebär att intäkt har utelämnats eller redovisats med felaktigt belopp eller att avdrag inte svarar mot kostnad som den skattskyldige har haft. Oriktigheten kan utgöras av såväl en osann som en utelämnad uppgift, som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering. Det saknar betydelse om den oriktiga uppgiften har lämnats av uppsåt eller av vårdslöshet. Den oriktiga uppgiften skall ha föranlett avvikelse från deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige och vara av sådan art att den påverkar skatteuttaget.

Meddelande som har lämnats för skattskyldig juridisk person skall anses vara avlämnat av den skattskyldige, om det ej är uppenbart att uppgiftslämnaren har saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Oriktig uppgift som har lämnats i mål om taxering eller eftertaxering har i praxis medfört skattetillägg endast i begränsad omfattning.

2.2.2 Skattetillägg vid skönstaxering

Om skönstaxering har vidtagits därför att den skattskyldiges deklaration eller underlaget för denna är så bristfälligt att deklarationen inte kan läggas till grund för taxeringen, skall skattetillägg enligt 116 a § TL andra stycket påföras.

Skönstaxering på grund av att den skattskyldige har underlåtit att deklarerera föranleder skattetillägg enligt 116 a § tredje stycket. Skattetillägg påförs även om anmaning att deklarerera inte har delgetts den skattskyldige.

Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall undanröjas av skatterätten om deklaration inkommer inom två månader efter det att den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Skattetillägg av detta slag, som avser fysisk person, skall jämkas av skatterätten om den skattskyldige ger in sin deklaration efter tvåmånadersfristen men före utgången av året efter det då skattetillägget beslu-

tades. Det jämkade tillägget utgår med 10 % av det tillägg som annars skulle ha utgått, dock högst med 10 000 kr. Taxeringsintendenten har skyldighet att till länsskatterätten anmäla fråga om undanröjande eller jämkning av skattetillägg. Oriktig uppgift i ej undertecknad deklARATION har i praxis inte ansetts medföra skattetillägg enligt 116 a § första stycket utan enligt tredje stycket, varför undanröjande eller ned-sättning av skattetillägg skall ske, när deklARATION inges.

2.2.3 Skattetilläggets storlek och beräkning

Skattetillägg vid oriktigt meddelande utgår i normalfall med 50 % av den skatt som skulle ha undanhållits om den oriktiga uppgiften hade följts. I de fall den oriktiga uppgiften har rättats eller har kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial utgår skattetillägg fr. o. m. taxeringen år 1977 med 25 % på den skatt som skulle ha undanhållits. Det kontrollmaterial som skall beaktas är taxeringsavi, föregående års deklARATION, uppgift enligt TL som arbetsgivare eller annan än taxerings-nämnd utan anmaning skall lämna till ledning för annans taxering. Om skattetillägg utgår efter både 25 % och 50 % vid en och samma taxering skall enligt 116 h § TL det totala skattebelopp som belöper på under-lagen för avgiftsberäkningen fördelas efter den kvotdel som underlaget för 25 % resp. 50 % utgör av det sammanlagda avgiftsunderlaget.

Vid beräkningen av skattetilläggets storlek beaktas inte enbart den skattskyldiges debitering utan även makes eller, vad angår förmögen-hetsskatten, även annan med honom samtaxerad persons skatt (omyn-diga barns taxering). Sanktionen påverkas således av alla de konsekven-ser för inkomst- och förmögenhetsskatten, som den oriktiga uppgiften kunde ha fört med sig. Skulle denna ha påverkat skattereduktionen en-ligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953: 272), UBL, i en för den skattskyl-diges make fördelaktig riktning påförs även skattetillägg.

Skattetillägg vid skönmässig avvikelse från deklARATION utgår med 50 % av den skatt som till följd av uppskattning utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklARATIONEN. Dessutom beaktas den betydelse taxeringsbeslutet kan ha i fråga om beräkning av skatte-reduktion för make. Skattetillägg beräknas efter 25 % om förutsätt-ningar härför i övrigt föreligger.

Skattetillägg på grund av utebliven deklARATION påförs med 50 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt, som debiteras på grund av taxeringarna. Har emellertid den skattskyldige lämnat skriftligt medde-lande om inkomst eller förmögenhet till ledning för taxeringsnämnden utan att avge deklARATION skall hänsyn tas till detta. Avgiftssanktionen beräknas därvid på den skatt som på grund av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt uppgiften. Dess-utom beaktas den betydelse taxeringsbeslutet kan ha i fråga om beräk-ning av skattereduktion för make.

Oriktig uppgift i meddelande som den skattskyldige lämnat kan föranleda skattetillägg efter den lägre procentsatsen.

2.2.4 Undantagsbestämmelser

Skattetillägg utgår inte i den mån avvikelsen från den skattskyldiges meddelande innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning.

Vidare gäller att tillägg inte utgår i den mån avvikelsen avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång om avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Har den skattskyldige frivilligt rättat oriktig uppgift utgår inte heller skattetillägg.

2.2.5 Förseningsavgift

Skattskyldig som inte har lämnat deklaration i laga tid påförs förseningsavgift. Avgiften är differentierad i enkel och dubbel förseningsavgift.

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

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

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. Anknytningen till taxeringen till kommunal inkomstskatt innebär, att förseningsavgift kan utgå i varje kommun i vilken den skattskyldige har haft att lämna deklaration. Aktiebolag påförs enkel förseningsavgift med fast belopp som uppgår till 500 kr.

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

2.2.6 Befrielse från särskild avgift

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

I tillämpliga delar gäller detta också beträffande förseningsavgift.

I fråga om de olika befrielsegrunderna och utredningsskyldigheten beträffande dessa anförde departementschefen följande (prop. 1971: 10 s. 272).

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

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

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

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

Till ledning för tillämpningen av bestämmelserna om särskild avgift vid taxeringen år 1977 har RSV meddelat föreskrifter.

Beträffande eftergift av skattetillägg anges bl. a.

Allmänt om utredningsansvaret

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

Ålder

Skattskyldig, som under inkomståret har fyllt 67 år eller som uppburit förtidspension, bör — om särskilda skäl inte föreligger — utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. Som särskild omständighet anses främst att det belopp som enligt bestämmelserna i 116 a § TL grundar skattetillägg är hänförligt till mera betydande inkomst av förvärsarbete vid sidan om uppburen pension. I sådant fall bör den lokala skattemyndigheten söka utreda om förseelsen är av sådan art att skattetillägg — trots den skattskyldiges ålder — bör påföras. Om frågan inte kan utredas eller myndigheten finner att skattetillägg

bör påföras, får det ankomma på den skattskyldige att visa att förseelsen eller underlåtenheten har sådant samband med hans ålder att den på grund härav eller av annan anledning kan anses ursäktlig. Vid 1977 års taxering bör för mera betydande inkomst vid sidan av pension tillämpas en beloppsgräns på 10 000 kr. Detta innebär att skattskyldig, som utöver folkpension eller annan pension uppburit inkomst av förvärvsarbete, inte bör påföras skattetillägg om inkomsten av detta arbete uppgått till högst 10 000 kr. Överstiger emellertid inkomsten detta belopp föreligger förutsättning att påföra skattetillägg. Skattetillägg skall i sådant fall bestämmas oberoende av om den felaktiga uppgiften avser förvärvsinkomst eller annan typ av inkomst.

Bristande erfarenhet

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

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

Sjukdom

Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Enbart sjukdom som sådan utgör inte grund för befrielse utan det skall föreligga ett samband mellan sjukdomen och den oriktiga uppgiften resp. underlåtenheten. Läkarintyg bör infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Om det av deklarationsmaterialet framgår att skattskyldig lidit av sjukdom, som kan antas ha påverkat hans förutsättningar att fullgöra deklarationskyldigheten, bör lokal skattemyndighet tillämpa samma förfaringssätt vid utredningen som har angivits under befrielsegrunden ålder.

Uppgift av särskild beskaffenhet och därmed jämförlig omständighet

Ursäktligheten bör inte bedömas enbart med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det måste också beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga, t. ex. om skattskyldighet, bör i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ett ej

redovisat lönebelopp. Ett självklart krav är emellertid att den skattskyldige skall redovisa inkomster till fulla belopp i deklarationen och att avdrag skall motsvaras av faktiska kostnader av det slag som har angivits i deklarationen. Åsidosätter den skattskyldige dessa krav på sanningsplikt bör skattetillägg påföras om inte omständigheter till grund för befrielsen föreligger. Har skattskyldig i sin deklaration redovisat inkomst i enlighet med på kontrolluppgift angivet lönebelopp, som felaktigt har angivits för lågt, bör skattetillägg ej påföras när fråga är om smärre avvikelser.

En ursäktlig obekantskap med eller missuppfattning av en författningsbestämmelse bör inte medföra att tillägg påförs.

Vid 1977 års taxering gäller t. ex. nya regler för fåmansföretag, företagsledare och delägare i fåmansföretag samt nya regler om uppdelning av inkomst mellan makar och om beskattning av realisationsvinst. Dessa bestämmelser kan i vissa delar vara svårtolkade. Anvisningar och information har inte varit tillgängliga förrän under senare delen av år 1976. Därför kan skäl föreligga att se ursäktligt på fel som har uppstått på grund av missuppfattning av eller obekantskap med de nya reglerna.

Skattetillägg bör inte påföras den som har underlåtit att deklarerat sådan ersättning beträffande vilken det under de senaste åren har bestämts att den utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

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

Beträffande frågor som regleras i dubbelbeskattningsavtal kan skattetillägg, som har påförts på grund av att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift om inkomst eller påförd skatt, efterges av regeringen om den förordnar att viss inkomst eller förmögenhet inte skall beskattas här i landet.

Ringa belopp

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

"Mjuk" tillämpning

Befrielsegrunderna bör vid 1977 års taxering tillämpas generöst enligt regeln "hellre fria än fälla". Det kan i tveksamma fall vara lämpligt att låta bero med den skriftväxling som kan ha skett i avgiftsfrågan med den skattskyldige. Denne bör under alla förhållanden underrättas om beslutet.

Beträffande eftergift av förseningsavgift anges i RSV:s anvisningar följande.

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

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

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

Aktiebolag, som har bildats efter den 1 juli 1976 och som tillämpar kalenderårsredovisning bör vid 1977 års taxering inte påföras förseningsavgift om bolaget meddelat att räkenskapsåret har förlängts. Ej heller bör under år 1976 bildat bolag med brutet räkenskapsår påföras förseningsavgift vid 1977 års taxering om räkenskapsåret går till ända efter den 28 februari under taxeringsåret.

2.2.7 Förfarandet vid påföring av avgift

Beslut i första instans i frågor om skattetillägg och förseningsavgift fattas av lokala skattemyndigheten i det fögderi där beskattningssorten är belägen. I vissa fall får dock länsstyrelsen bestämma vilken lokal skattemyndighet som skall besluta i sanktionsfrågan. Om skattetillägg vid eftertaxering beslutar skatterätten.

Lokala skattemyndigheten skall pröva fråga om skattetillägg och förseningsavgift före den 1 oktober taxeringsåret.

I särskilda fall får beslut fattas senare t. ex. då omfattande skriftväxling har varit nödvändig. Beslut får dock ej fattas efter den 15 december taxeringsåret.

Innan beslut fattas om påföring, skall den skattskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om inte hinder finns mot detta. Om det är påkallat, får yttrande även inhämtas av taxeringsnämndens ordförande.

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

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift skall med angivande av skälen tillställas den skattskyldige i samma ordning som underrättelse om avvikelse från deklARATION. Beslutet innehåller dock inte besked om avgiftens storlek eftersom skatten inte är uträknad, när beslutet om avgiften sänds till den skattskyldige.

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

2.2.8 Besvär

Besvärsförfarandet följer i princip de regler som gäller för taxering. Vissa särbestämmelser gäller bl. a. med hänsyn till att lokala skattemyndigheten och inte taxeringsnämnden är första instans i sanktionsfrågor som hänför sig till taxeringsarbetet i första instans.

Talan mot lokala skattemyndighetens beslut om skattetillegg och förseningsavgift förs enligt 116 g § TL genom besvär hos skatterätten, och skall inkomma till skatterättens kansli inom två månader efter det att den skattskyldige har erhållit del av beslutet.

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

I 116 i § föreskrivs, att om det vid prövning av besvär i taxeringsmål befinns att taxering skall sättas ned skall därav föranledd ändring av avgift beslutas. Det innebär att skattedomstol oavsett yrkande skall besluta om nedsättning, om beslut i taxeringsfrågan medför ändring av förutsättningarna för beräkningen av avgifterna till den skattskyldiges fördel.

2.3 Skatteadministrativa sanktioner enligt ML

2.3.1 Inledning

Bestämmelser om skattetillegg och förseningsavgift finns i 64 a—64 h §§ ML. Dessa regler stämmer i flertalet hänseenden sakligt sett helt överens med motsvarande regler i TL. Förutsättningarna för att påföra skattetillegg är desamma enligt TL och ML. Skattetillegg påförs vid oriktig uppgift i deklARATION eller annat skriftligt meddelande (64 a § första stycket), vid skönsmässig beskattning på grund av bristfällig deklARATION och då skönsbeskattning äger rum på grund av utebliven deklARATION (64 a § andra stycket).

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

2.3.2 Skattetillegg vid oriktig uppgift

För att skattetillegg vid oriktig uppgift skall utgå krävs att den skattskyldige har lämnat deklARATION eller annat skriftligt meddelande till

ledning för fastställelse av hans egen skatt. Vidare skall det skriftliga meddelandet innehålla en oriktig uppgift. Begreppet oriktig uppgift kan även innefatta förtigande av en uppgift som skulle ha haft betydelse vid skattens fastställande. Någon bestämmelse som motsvarar den i 116 b § TL att skattetillägg inte utgår vid oriktigt yrkande, finns ej i ML. I RSV:s anvisningar (RSV II 1972: 17) uttalas dock, att oriktigt yrkande ej föranleder skattetillägg.

Enligt RSV:s anvisningar bör vidare, vid bedömningen av huruvida tillägg skall utgå eller ej, beaktas att varje redovisningsperiod utgör en sluten enhet. Det förhållandet att ett fel i redovisningen för en period har korrigerats eller kan antas komma att korrigeras i nästkommande period(-er) utan att detta har meddelats, s. k. periodiseringsfel, utesluter således inte i och för sig att tillägg utgår. Detsamma gäller vid transaktioner mellan skattskyldiga parter, då för lågt redovisad utgående skatt hos säljaren svarar mot ett för lågt avdrag för ingående skatt hos köparen.

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

2.3.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning

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

2.3.4 Skattetilläggets storlek och beräkning

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

Skattetillägg vid skönsmässig beskattning på grund av bristfällig deklARATION beräknas på den skatt som utgår utöver vad den skattskyldige har uppgett i deklARATION eller annan handling avgiven till ledning vid länsstyrelsens beslut i fråga om skatten.

Har deklARATION inte lämnats, utgår i regel skattetillägg beräknat på hela den skönsmässigt fastställda skatten. Har visst skattebelopp uppgetts i annat meddelande än deklARATION, beräknas tillägget på det fastställda belopp som överstiger beloppet enligt detta andra meddelande.

Skattetillägg enligt ML utgår med 20 % av avgiftsunderlaget.

2.3.5 Undantagsbestämmelser

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

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

Har skattskyldig frivilligt rättat oriktig uppgift, påförs inte skattetillegg.

2.3.6 Förseningsavgift

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

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

2.3.7 Befrielse från särskild avgift

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

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

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

RSV har meddelat utförliga anvisningar i fråga om tillämpningen av befrielsegrunderna (RSV II 1972: 17 s. 6 och RSV Im 1975: 3).

2.3.8 Förfarandet vid påföring av avgift

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

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

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

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

Såväl skatt som avgift påförs direkt i den beslutshandling som upprättas och delges den skattskyldige i skatte- eller avgiftsfrågan. Avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 50 kr., påförs inte.

I 18 § mervärdeskatteskogörelsen (1968: 431), MK, finns en hänvisning till 15 § förvaltningslagen (1971: 290), FL, som innebär att den skattskyldige, om det inte är uppenbart obehövt, skall beredas tillfälle att yttra sig innan beslut meddelas. Bestämmelsen härom är tillämplig även i fråga om skattetillägg.

2.3.9 Besvär

Liksom i fråga om fastställd skatt krävs, för att besvär skall tas upp till prövning, att slutligt beslut har meddelats. Detta kan ske antingen på begäran av den skattskyldige eller, om särskilda skäl föreligger, av länsstyrelsen ex officio. Slutligt beslut kan avse såväl fastställd skatt och avgift som enbart avgift. Om den skattskyldige har begärt slutligt beslut endast beträffande fastställd skatt och beslutet i fråga om skatten kan komma att inverka på påförd avgift bör — enligt RSV:s anvisningar — det slutliga beslutet omfatta även avgiften.

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

Om det vid prövning av besvär i mål om mervärdeskatt finns anled-

ning att sätta ned skatt, som den skattskyldige skall betala, eller höja skatt, som den skattskyldige skall återfå, (överskjutande ingående skatt) skall därav föranledd ändring av skattetillägg beslutas.

2.4 Skatteadministrativa sanktioner enligt FFL

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

Bestämmelser om skatteadministrativa sanktioner finns i 37 a—37 g §§ FFL. Dessa regler stämmer i allt väsentligt överens med motsvarande regler i ML. Eftersom det på punktskatternas område saknas bestämmelser om att ingående skatt skall tillgodoräknas, finns till skillnad från ML inte någon föreskrift om skattetillägg vid för hög tillgodoräkning av skatt. En annan skillnad avser undanröjande av skattetillägg, som har påförts vid utebliven deklaration. Enligt ML undanröjs tillägget av länsstyrelsen, om deklaration lämnas senast inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om skattetillägget. FFL innehåller i detta hänseende det tillägget att undanröjande skall ske av beskattningsmyndigheten efter anmälan av allmänna ombudet.

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

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

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

I fråga om förfarandet vid avgiftspåföringen gäller enligt FFL — liksom enligt ML — att beslut om skattetillägg och förseningsavgift skall

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

2.5 Skatteadministrativa sanktioner enligt VL

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

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

2.6 Administrativa sanktioner enligt AVGL

Arbetsgivarna betalar årligen avgifter för finansiering av de allmänna socialförsäkringarna m. m. Arbetsgivaravgifterna tas i princip ut med vissa procentandelar av utgivna löner och uppdragsersättningar. Avgifterna debiteras och uppbärs av RFV med tillämpning av AVGL.

Till ledning för beräkning av avgiftsunderlag för visst år skall arbetsgivaren i början av därpå följande år självmant lämna s. k. arbetsgivaruppgift till lokala skattemyndigheten. Därvid skall i regel ett exemplar av bl. a. kontrolluppgifter enligt TL bifogas. I slutet av det sistnämnda året bestäms avgiften av RFV.

AVGL innehåller i 43—49 §§ bestämmelser om administrativa sanktioner, som i stort sett är utformade efter mönster av motsvarande före-

skrifter på den indirekta beskattningens område. I vissa hänseenden har dock i stället knutits an till TL:s bestämmelser.

Avgiftstillägg påförs i samma situationer som skattetillägg. Tillägget utgör 20 % av arbetsgivaravgift som har eller kunde ha undandragits genom en oriktig uppgift. Om avgiftsunderlaget bestäms skönsmässigt med avvikelse från arbetsgivaravgiften, beräknas tillägget på det tillkommande avgiftsbeloppet.

Har någon arbetsgivaravgift inte lämnats, uppskattas avgiftsunderlaget skönsmässigt, och avgiftstillägg beräknas då på hela det påförda avgiftsbeloppet. Beslut om sådant tillägg undanröjs om arbetsgivaravgift lämnas inom tre veckor efter delgivning av beslutet. Om arbetsgivaren har lämnat annat skriftligt meddelande om avgiftsunderlaget än arbetsgivaravgift beräknas tillägget bara på tillkommande avgiftsbelopp.

Avgiftstillägg under 50 kr. påförs inte.

Den som inte lämnar arbetsgivaravgift i rätt tid påförs liksom i fråga om självdeklaration förseningsavgift. Den utgör 5 % av fastställd arbetsgivaravgift, dock högst 300 kr. Om arbetsgivaren dessutom har anmanats att lämna sådan uppgift, blir förseningsavgiften dubbel och minst 100 kr.

Beslut om avgiftstillägg eller förseningsavgift fattas av RFV och kan överklagas hos försäkringsdomstolen.

Man kan befrias från avgiftstillägg och förseningsavgift enligt samma grunder som på den indirekta beskattningens område. RFV har i betydande utsträckning tillämpat eftergiftsgrunderna ex officio.

3 Utredningen

3.1 Kritiken mot det skatteadministrativa sanktionssystemet

3.1.1 Motioner i riksdagen m. m.

Utredningen erinrar om att flera riksdagsmotioner har behandlat det skatteadministrativa sanktionssystemet. I motionerna uttalas att systemet visserligen allmänt sett har stärkt skattemoralen men att det har skett till priset av beslut som för den skattskyldige varit obilliga. Genomgående kritiseras bristen på nyansering. Skatteutskottet (SkU 1975: 31) framhöll att det var angeläget att utredningen påskyndade sitt arbete och om möjligt med förtur behandlade frågan om jämkning av skattetillägg.

3.1.2 JO:s ämbetsberättelser

I sina ämbetsberättelser för åren 1973—1975 har JO tagit upp frågor om tillämpningen av TL:s bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift. Inspektioner har visat att tillämpningen inneburit problem.

Det gäller särskilt gränsdragningen mellan yrkande och oriktig sakuppgift.

Ett annat problem gäller hur lokala skattemyndigheten skulle förfara när den skattskyldige — efter taxeringsnämndens beslut men före beslutet om skattetillägg — visade att han inte hade haft den intäkt som taxeringsnämnden hade påfört honom eller att han faktiskt hade haft den kostnad för vilken taxeringsnämnden vägrat honom avdrag. I dylika fall skall i princip på grund av lagstiftningens konstruktion skattetillägg påföras. Det förekommer emellertid i sådana situationer att lokala skattemyndigheten underlåter att påföra tillägg och i stället lämnar handlingarna till länskatteväsendet för åtgärd. Det kan enligt JO diskuteras om det inte i TL borde skrivas in möjlighet för lokala skattemyndigheten att i fall av nu angivet slag underlåta att påföra skattetillägg och i stället lämna över ärendet till taxeringsintendent för eftergranskning.

Ett i viss mån likartat problem uppkommer när det av upplysningar i deklARATIONEN eller eljest framstår som sannolikt att taxeringsnämndens avvikelser är felaktiga, låt vara att den skattskyldige inte har förmått att direkt visa detta förhållande. I dessa fall kan regelmässigt påföras skattetillägg utan annan utredning av lokala skattemyndigheten än att tillfälle bereds den skattskyldige att yttra sig. Detta stämmer också överens med lagstiftningens innehåll. Det kan därför enligt JO:s uppfattning diskuteras om inte en viss utredningsskyldighet borde åvila lokala skattemyndigheten när handläggaren betvivlar att taxeringsnämndens beslut är materiellt riktigt.

I vissa fall kan det enligt JO diskuteras om det varit rimligt att påföra skattetillägg.

Det är mycket vanligt att den skattskyldige på deklARATIONENS fjärde sida genom kryssmarkering lämnar felaktiga uppgifter om civilstånd eller barn. Taxeringsnämnden har i dessa fall genom uppgifterna på taxeringsavsin normalt tillgång till egna uppgifter i dessa hänseenden. Felaktiga uppgifter från den skattskyldiges sida upptäcks ofta, om ej alltid, och kan därför rättas.

Trots att felaktighet av detta slag enligt JO ofta får anses bero på oförmåga att fylla i en blankett utnyttjas möjligheten till eftergift sällan.

Ett annat fall som har uppmärksammats av JO rör tillämpningen av bestämmelserna om rätt beskattningsår. Den skattskyldiges felaktiga redovisning behöver ej alltid medföra att beskattningsresultatet, bedömt under flera år, blir för lågt. Dessutom är regeln om beskattningsårets slutenhet ej absolut utan årsskiftesbetalningar kan under vissa förutsättningar hänföras till det ena eller det andra året. Frågan om när ett belopp skall anses vara tillgängligt för lyftning kan också vara svårbedömd. I dessa fall blir taxeringsnämndens ståndpunkt automatiskt avgörande för frågan om oriktig uppgift skall anses föreligga. Enligt JO bor-

de dock skattetillägg många gånger kunna efterges med hänsyn till ursäktlighetsrequisitet "uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet".

Beträffande befrielsegrunderna har JO i 1975 års ämbetsberättelse (s. 393—394) konstaterat att RSV:s föreskrifter om deras tillämpning endast innefattade tämligen generella regler efter vilka prövningen skulle ske. JO har erfarit, att man inom RSV i allmänhet har velat vara ganska försiktig med att meddela anvisningar till ledning för lokala skattemyndigheten då man vill vara säker på att verkets uttalanden skulle stå sig vid skattedomstolarnas prövning. Tyvärr har lokala skattemyndigheten enligt JO visat en tendens att följa föreskrifterna till punkt och pricka även när resultatet har blivit materiellt otillfredsställande. Den mjuka tillämpning som har förutsatts har ofta inte alls förekommit. JO har funnit att tillämpningen av skattetillägg har varit väl hård ibland i de fall där skattskyldiga ungdomar, vars anhöriga tidigare år hade upprättat den unges deklaration, själva försökt deklarerat.

Andra fall vilka i sanktionshänseende enligt JO kan leda till obilliga resultat föreligger när arbetsgivarnas information till de skattskyldiga om löneförhållandena är bristfällig liksom då avlämnade kontrolluppgifter är felaktiga. JO anser att det borde övervägas att komplettera RSV:s föreskrifter beträffande de skattskyldiga löntagare som under beskattningsåret för första gången redovisar inkomst av annan fastighet. Denna kategori nämns inte särskilt i de nu gällande föreskrifterna om befrielsegrunderna. Det kan enligt JO:s uppfattning för många nyblivna egnahemsägare, som inte tidigare har ägt fastighet eller varit skuldsatta, vara svårt att på ett korrekt sätt tillämpa beskattningsreglerna.

Sammanfattningsvis uttalar JO i 1975 års ämbetsberättelse (s. 402), att han mot bakgrund av att det hade varit fråga om en ny lagstiftning och att uttryckligt önskemål om mjuk tillämpning hade framförts i förarbetena funnit att lokala skattemyndighetens tillämpning av befrielsegrunderna snarare hade varit väl hård än generös. JO anser också att besluts- och besvärösförfarandet har en del svagheter.

3.1.3 Enskilda organisationers kritik

I skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet den 3 mars 1975 hemställde vissa enskilda organisationer bl. a. att möjlighet till jämkning av skattetillägg enligt TL och ML skapades. Det ansågs att en avgörande svaghet i sanktionssystemet var avsaknaden av möjlighet att nyansera tillämpningen. Både större och smärre förseelser föll in under samma bestämmelser, men sanktionen stod inte i förhållande till förseelsens svårighetsgrad utan till den skatt som kunde ha undandragits. Organisationerna ansåg att det inte kunde vara rimligt att såsom ett genomsnitt påföra större skattetillägg än 25 % av den undandragna

skatten. I skrivelsen anfördes också att de inom mervärdebeskattningen vanligen förekommande periodiseringsfelen inte borde föranleda skatte-tillägg om det på rimliga grunder kan antas att den skattskyldige skolat uppge beloppet till beskattning.

3.2 Utredningens undersökningar

3.2.1 TL

Genom en enkätundersökning vid årsskiftet 1975—1976 som riktade sig till samtliga länsstyrelser och RFV och punktskattesektionerna inom RSV har utredningen försökt skaffa sig en bild av de allmänna verkningarna av det skatteadministrativa sanktionssystemet och synpunkter på behovet av reformer i fråga om befrielsegrunderna. Nästan samtliga länsstyrelser har inhämtat synpunkter i de frågor, som ingick i rundfrågningen, från sina lokala skattemyndigheter. Slutligen har kammar-rätten i Sundsvall besvarat utredningens enkätfrågor.

Dessutom har utredningen tagit fram vissa statistiska uppgifter. Av sistnämnda material framgår bl. a. följande.

Antalet skattetillägg enligt TL uppgick taxeringsåren 1972—1976 till 43 049, 49 022, 54 046, 71 672 resp. 71 377. I siffrorna ingår tillägg som har påförts på grund av utebliven deklaration. Utredningens under-sökning visar, att av de påförda skattetilläggen vid 1975 och 1976 års taxeringar har 44 733 resp. 47 412 utgått på grund av oriktig uppgift, 8 632 resp. 8 176 på grund av skönsmässig avvikelse från deklaration och 18 611 resp. 15 901 på grund av utebliven deklaration. Av de skattetill-lägg på grund av oriktig uppgift, som drabbat fysiska personer, avsåg 18 718 resp. 18 630 ett undanhållet inkomstbelopp om 1 000—2 000 kr., 17 829 resp. 18 774 2 001—5 000 kr. och 7 534 resp. 9 358 belopp, som översteg 5 000 kr.

De synbara positiva effekterna av skattetillägg har enligt enkätmyndig-heterna sammanfattningsvis varit följande. Många skattskyldiga har bli-vit försiktigare och motiverar numera i sina deklarationer även dolda avdragsyrkanden. En ofta förekommande iakttagelse är att skattetilläg-gen endast i ringa utsträckning — fränsett fall av skönstaxering på grund av utebliven deklaration — drabbar samma personer flera år i rad.

Under taxeringsåren 1972—1976 påfördes 28 554, 33 645, 34 020, 38 145 resp. 38 633 förseningsavgifter. Antalet sådana avgifter ökade således de fyra första åren varefter en liten minskning har inträtt. Nästan samtliga länsstyrelser, som har deltagit i enkätundersökningen anser att förseningsavgiften har medfört att deklarationerna numera kommer in i rätt tid i långt större utsträckning än tidigare.

Länsstyrelserna har i den nyssnämnda enkäten anmodats att redovisa de typer av fall i vilka skattetillägg kan anses ha lett till obilligt resultat därför att befrielse eller nedsättning inte har kunnat medges. Utred-ningen anför i fråga om enkätsvaren bl. a. följande.

Nästan samtliga länsstyrelser anser att skattetillägg drabbar orimligt hårt i de fall där risken för att felaktigheten undgår upptäckt är liten på grund av att det finns kontrollmaterial vid taxeringen. I enkätsvaren framhålls, att i de nu avsedda fallen oftast kan förutsättas att den lämnade oriktiga uppgiften är en följd av förbiseende från den skattskyldiges sida. Denna kategori innefattar en rad sinsemellan olika typer av fall. Bland dem kan nämnas det fallet, att skattskyldig löntagare har vilseletts av felaktiga eller otydliga kontrolluppgifter när han upprättat sin självdeklaration. Hit hör även det fallet då för beräkning av förvärvsavdrag oriktig uppgift har lämnats i fråga om hemmavarande barns ålder. Ett annat fall som är hänförligt till denna kategori föreligger då den skattskyldige har underlåtit att deklarerat restituerad eller avkortad skatt eller avgift, som har dragits av i tidigare års deklaration. Vidare kan nämnas sådana oriktiga uppgifter som består i att ingående balanspost på rörelse- eller jordbruksbilaga inte har tagits upp till samma belopp som föregående års utgående balanspost.

Åtskilliga remissinstanser anser, att skattetilläggets storlek inte står i rimligt förhållande till sådana förseelser, beträffande vilka det är uppenbart att de inte har begåtts med uppsåt att dra undan skatt och där det allmänna inte gör någon definitiv skatteförlust utan endast en ränteförlust. Hit hör det fallet, då den skattskyldige har haft en i och för sig avdragsgill kostnad men hänfört denna till fel beskattningsår. Ett annat fall är felaktigt beräknade lagernedskrivningar.

Några enkätmyndigheter uttalar, att skattetillägget drabbar orimligt hårt då den skattskyldige med normal omsorg har fullgjort sina bestyr med underlaget till deklarationen och därefter anlitat medhjälpare som i den skattskyldiges deklaration lämnat felaktig uppgift utan att den skattskyldige uppmärksammat detta. Några länsstyrelser anser att skattskyldiga, som har lämnat oriktig uppgift i sin deklaration och som endast har inkomster under existensminimum, bör undantas från skattetillägg oberoende av det belopp som har hållits undan från beskattning.

Enkätmyndigheterna har även anmodats att lämna förslag till åtgärder, som kan eliminera de obilliga fallen. I fråga om skattetillägg vid sådana oriktiga uppgifter som kan upptäckas med hjälp av tillgängligt kontrollmaterial och vissa andra fel lämnar utredningen följande redogörelse för enkätsvaren.

Det övervägande antalet remissinstanser föreslår, att bestämmelser om jämkning av skattetillägg införs. Hur stor jämkningen bör vara råder det delade meningar om. Det vanligaste förslaget är att sanktionen bör kunna jämkas till hälften. Någon länsstyrelse föreslår att jämningsregeln nyanseras. Enligt detta förslag skall skattetillägget kunna jämkas till två tredjedelar, om det föreligger i viss mån ursäktliga omständigheter. Vid särskilda skäl, som ej är tillräckliga för att medföra befrielse, skall jämkning kunna medges till en tredjedel av det tillägg, som eljest skulle

ha utgått. Vissa av de enkätmyndigheter som har uttalat sig för en jämningsregel anser, att denna skall förenas med ett "tak" för sanktionen. Några av dem förordar, att detta tak skall anges till ett fast belopp medan andra menar att påföljden bör maximeras i förhållande till den skattskyldiges skatteförmåga. Enligt en remissinstans bör ansvar för grövre överträdelse utkrävas enbart enligt SkBL. Ett fåtal länsstyrelser föreslår, att uttagsprocenten generellt skall sänkas. Flera remissinstanser anser, att ringabeloppet skall höjas. I enkätsvaren förekommer även kombinationer av nu angivna förslag. I fråga om fall när den taxeringsåtgärd, som föranleder skattetillägg uppenbart är felaktig, efterlyses en bestämmelse som gör det möjligt för lokal skattemyndighet att inte påföra sanktion utan i stället anmäla förhållandet till taxeringsintendent för åtgärd. Vad slutligen gäller de påtalade bristerna i den extraordinära besvärsrätten påkallas en regel enligt vilken förekomsten av befrielsegrund alltid utgör grund för prövning av skattetillägg i särskild ordning.

Kammarrätten i Sundsvall har i skrivelse till utredningen framfört bl. a. följande synpunkter.

Det upplevs som en märkbar svaghet i gällande regler att möjligheterna till nyansering av tillämpningen är synnerligen begränsade. Både större och mindre förseelser faller in under samma bestämmelser, och avgiften står inte i förhållande till förseelsens svårighetsgrad utan till den skatt som kunnat undandras. I sådana fall, där förseelsen inte bedöms som särskilt svår men där avgiften skulle drabba orimligt hårt, har domstolen att välja mellan att utdöma avgiften eller att — under hänvisning till den rekommenderade "mjuka" tillämpningen — befria från avgift. Det skulle många gånger ha varit betydelsefullt om domstolen haft möjlighet att jämka avgiften.

Införande av möjlighet till jämkning förutsätter att länskattevärdet — som förfogar över juridisk expertis — blir första instans i mål av denna art.

Det synes kunna ifrågasättas om skattetillägg alltid bör utgå i sådana fall där den utelämnade inkomsten framgår av taxeringsavi eller av föregående års deklARATION. I de fall där detta ter sig obilligt, bör det finnas möjlighet att befria från skattetillägg.

Flera fall har förekommit där balansposter inte har upptagits från föregående års deklARATION eller har upptagits till felaktiga belopp. Kammarrätten har i sådana fall inte ansett sig kunna fria från skattetillägg. Då erfarenhetsmässigt föregående års deklARATION alltid finns tillgänglig för taxeringsnämnden och balansposterna är bland de uppgifter som kontrolleras av nämnden, ifrågasätts om inte dessa fall bör undantas från skattetillägg. Det kan diskuteras, huruvida avgift skall utgå vid olika slag av periodiseringsfel. Om en person hyser en oriktig uppfattning om rätt beskattningsperiod, kan man i många fall ha grundad anledning anta att ett belopp, som har utelämnats för en viss period, kom-

mer att uppges senare. I sådana fall ter det sig obilligt att utdöma en inte sällan mycket hög avgift.

3.2.2 ML och FFL

I fråga om mervärdeskatten redovisas i enkätsvaren i stort sett samma erfarenheter som i fråga om tillämpningen av TL.

Antalet skattskyldiga till mervärdeskatt uppgår till ca 380 000. Varje år avges ungefär 1,5 milj. deklARATIONER. För åren 1972—1974 saknas statistik beträffande skattetillägg, som har påförts på grund av oriktig uppgift. Enligt vad utredningen har inhämtat påfördes under budgetåret 1975/76 6 487 skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Antalet beslut med avvikelse från deklARATION var under samma tidrymd 28 642.

Detta innebär bl. a. att var 232:a deklARATION befanns innehålla oriktig uppgift som medfört skattetillägg. Av de felaktigheter som har upptäckts vid deklARATIONSGRANSKNING har 22,6 % föranlett skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

År 1971 uppgick antalet beslut varigenom mervärdeskatt hade uppskattats i avsaknad av deklARATION till ca 74 000. Under åren 1972—1975 påfördes 49 902, 36 931, 31 892 resp. 32 645 skattetillägg i de nu avsedda fallen. Antalet skönsbeskattningar på grund av utebliven deklARATION har således minskat kraftigt.

Under budgetåret 1975/76 påfördes 36 389 skattetillägg på grund av att deklARATION inte hade lämnats. Av dessa undanröjdes 9 658 eller 26,5 % därför att sådan handling hade kommit in under den s. k. respitmånaden.

Antalet påförda förseningsavgifter åren 1972—1975 var 73 014, 52 047, 46 768 resp. 43 886. Ca 30 % avsåg dubbel förseningsavgift, i regel beroende på upprepade deklARATIONSFÖRsummELSER. Antalet deklARATIONSFÖRSEELSER har således väsentligt minskat.

I utredningens enkätundersökning har den övervägande delen av länsstyrelserna ansett, att de skatteadministrativa sanktionerna enligt ML har varit tillräckliga för att motverka det slags förseelser som de är avsedda att beivra.

I fråga om punktskatterna är enligt RSV erfarenheterna av sanktions-systemet i stort sett desamma som i fråga om mervärdeskatten.

3.2.3 AVGL

RFV har för utredningen uppgett att de avgiftstillägg som har påförts under åren 1973 och 1974 enligt datamaskinellt förd statistik uppgår till 2 209 resp. 2 299. För år 1975 finns inte motsvarande statistik. Anledning saknas dock enligt RFV att anta att antalet avgiftstillägg har minskat. Att ingen minskning kan konstateras torde emellertid inte bero på att sanktionsformen helt saknar betydelse för att åstadkomma ett fullständigare och riktigare uppgiftslämnande. Flertalet avgiftstillägg

orsakas av att arbetsgivarna underlåter att lämna arbetsgivaruppgift och därför blir påförda avgifter genom uppskattning av avgiftsunderlaget. Det är oftast fråga om tillfälliga arbetsgivare, och den uppfostrande effekten av avgiftstillägget uteblir då. Omsättningen inom arbetsgivar-kollektivet är enligt en för några år sedan gjord undersökning över huvud taget stor.

Som positiv effekt av bestämmelserna om avgiftstillägg pekar RFV på att antalet s. k. ändringsuppgifter, dvs. av lokala skattemyndigheten rättade arbetsgivaruppgifter med anmärkning om självrättelse har ökat väsentligt. Å andra sidan hade lokala skattemyndigheten före tillkomsten av sanktionsbestämmelserna inte någon anledning att notera om rättelsen hade gjorts på arbetsgivarens initiativ eller inte.

Beträffande sanktionsformen avgiftstillägg kan RFV således inte klart ange om den har haft önskad effekt.

I fråga om förseningsavgift anser RFV att denna har haft en klart positiv effekt. Enligt den datamaskinellt förda statistiken över antalet förseningsavgifter har dessa under åren 1973—1976 utgjort 30 249, 35 547, 29 338 resp. 23 059. Statistiken är beträffande de två sista åren ofullständig så till vida att det till nämnda antal bör läggas ytterligare ca 2 000 förseningsavgifter som har debiterats under slutet av de åren. Att antalet förseningsavgifter steg mellan åren 1973 och 1974 anses naturligt med hänsyn till att verket fr. o. m. år 1974 skärpte den praxis som hade tillämpats det första året. Fr. o. m. år 1974 har tendensen emellertid varit klart sjunkande. Sänkningen mellan åren 1975 och 1976 antas till en del kunna tillskrivas den omständigheten att RFV i januari 1975 för första gången anlätade TV för information om skyldigheten att lämna arbetsgivaruppgift.

En annan positiv effekt är enligt RFV att antalet uppskattningsärenden synes ha minskat något under senare år. Till detta resultat kan även sanktionsformen avgiftstillägg och påminnelserna i TV tänkas ha bidragit.

RFV har slutligen också lämnat utredningen vissa synpunkter och förslag beträffande ändring i sanktionsbestämmelserna.

3.3 Synpunkter på sanktionssystemet och kritiken av gällande ordning

Utredningen anser att systemet med skattetillägg haft flera positiva effekter. Sålunda slår utredningen fast att de administrativa sanktionerna har medfört en mer frekvent, jämnare och från dessa synpunkter en mera rättvis reaktion gentemot de skattskyldiga som ej iakttar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna. Förekomsten av sanktionssystemet har inneburit ett väsentligt ökat tryck mot dem som inte efterkommer sina åligganden i nu förevarande avseende. Ut-

redningen framhåller att skattetillägg — i vart fall genomsnittligt sett — är mindre betungande än böter enligt SkSL. Åtskilliga fall, i vilka avgift av nu förevarande slag har eftergivits, torde vara sådana där den tilltalade inte skulle ha undgått ansvar för vårdslös deklaration enligt judiciell praxis.

Utredningen påpekar att ett motiv för att föra in det skatteadministrativa påföljdssystemet var att de rättsvårdande organen inte borde tas i anspråk för att utreda och handlägga bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art. Det judiciella förfarandet med åtal och lagföring skulle efter reformen kunna reserveras huvudsakligen för medelsvåra och grova fall av skatteundandragande. Eftersom den administrativa sanktionen skulle kunna utgå jämsides med den judiciella påföljden kunde reaktionssystemet differentieras med hänsyn till gärningens art.

Utredningen konstaterar också att antalet domar för skattebrott har minskat och att de judiciella organen således i hög grad har avlastats, sedan det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes. Utredningen finner det uppenbart att dessa myndigheters resurser i större utsträckning har inriktats på medelsvåra och grövre fall av skatteundandraganden. Den nya ordningen innebär också på grund härav att reaktionssystemet har nyanserats.

Det ligger i sakens natur påpekar utredningen vidare att det skatteadministrativa påföljdssystemet har medfört en snabbare handläggning än den tidigare judiciella ordningen och även på annat sätt besparat såväl den enskilde som det allmänna kostnader och besvär.

Utredningen framhåller att den gällande ordningen att avgifterna påförs även om försumligheten har berott på "rent slarv" eller glömska har kritiserats i olika sammanhang. Utredningen anser sig efter studier av olika utländska skatteadministrativa sanktionssystem kunna konstatera, att de system där påföljd förutsätter uppsåt eller oaktsamhet inte av den anledningen utesluter sådana fall av försumlighet som det svenska sanktionssystemet omfattar.

Det är enligt utredningens mening bara undantagsvis möjligt att pröva frågan huruvida en skattskyldig har undanhållit belopp från beskattning av uppsåt, grov oaktsamhet eller oaktsamhet utan att ingående undersöka omständigheterna i det enskilda fallet. Vid den praktiska tillämpningen är man därför hänvisad till att bedöma skuldfrågan med hjälp av presumtioner, sådana som att ett större belopp i allmänhet kan antas ha hållits undan av grov oaktsamhet eller uppsåt och att obetydliga belopp har utelämnats på grund av "våda". Utredningen finner det i princip otjänligt att gradera skattetilläggen efter den subjektiva skulden hos den skattskyldige med hänsyn till att de felaktigheter, som till det yttre ter sig likadana, subjektivt kan ha sin grund i oförstånd, oaktsamhet, grov oaktsamhet eller uppsåt.

Kritiken, som har riktats mot systemet, tar i hög grad sikte på att det är alltför odifferentierat för att fylla kraven på hänsyn till ömmande omständigheter och andra förhållanden i det enskilda fallet.

Utredningen påpekar att den mest negativa kritiken mot skattetilläggen vanligen inte tar hänsyn till att tillägg vid oriktig uppgift knappast i något fall är hårdare än det i praxis tillämpade bötesstraffet för vårdslös deklARATION enligt SkSL och i åtskilliga fall är mildare än detta var. Kritiken mot skattetilläggen torde enligt utredningen delvis kunna förklaras med att dessa påförs i så många fler fall än de som tidigare föranledde straff. Från psykologisk synpunkt torde den omständigheten att förundersökning, åtal och rättegång initierats ha väckt en viss känsla hos den skattskyldige att en oriktig deklaraTionsuppgift inte var en så bagatellartad försummelse som han tidigare kanske hade föreställt sig. De administrativa sanktionerna påförs genom ett enklare förfarande. Detta inger enligt utredningen inte samma respekt som ett rättegångsförfarande eller strafföreläggande. Emellertid saknas det inte kritik mot systemet som grundas på en ingående kännedom om den praktiska tillämpningen av det och som enligt utredningen har fog för sig. Vad nu har sagts gäller i första hand skatteområdet.

Behovet av en reform av sanktionssystemet är däremot inte lika starkt uttalat på arbetsgivaravgifternas område. Med hänsyn till intresset av ett enhetligt system gäller emellertid följande förslag i stor utsträckning också AVGL.

3.4 Förslagen

3.4.1 *Lägre skattetillägg i vissa fall*

Utredningen anser att kritiken mot att skattetillägg påförs för oriktig uppgift trots att felaktigheten har kunnat upptäckas med ledning av kontrolluppgift och annat kontrollmaterial som skall finnas tillgängligt vid taxeringen har fog för sig. Utredningen föreslår därför att avgiften i dessa fall på TL:s område skall beräknas efter 25 % i stället för 50 %.

Det kvalificerande kontrollmaterialet skall enligt utredningen omfatta taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklARATION för närmast föregående beskattningsår, för taxeringen tillgänglig underrättelse från annan taxeringsnämnd eller kontrolluppgift, som annan utan anmaning skall lämna till ledning för den skattskyldiges taxering. Den lägre avgiftssatsen skall emellertid inte tillämpas om det får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften i syfte att undgå skatt. Regeln skall inte heller få medföra att den skattskyldige helt undgår skattetillägg genom att tillägget kommer att understiga 100 kr. när regeln tillämpas.

3.4.2 Eftergift av hela den särskilda avgiften

Utredningen delar JO:s uppfattning att eftergiftsgrunderna i många fall har tillämpats på ett alltför stelt och bokstavligt sätt och att rätts-tillämpningen synes ha gett alltför obetydligt utrymme för befrielse-grunden "därmed jämförlig omständighet". Vidare anser utredningen liksom JO att det vid eftertaxering kan föreligga situationer där skatte-tillägg inte bör påföras trots att eftertaxeringen i och för sig grundas på oriktig uppgift från den skattskyldiges sida.

Utredningen föreslår att orden "den oriktiga uppgiftens särskilda be-schaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" byts ut mot "den orik-tiga uppgiftens beschaffenhet eller annan särskild omständighet". Änd-ringen betingas bl. a. av att den nuvarande lydelsen vållat tolknings-problem, därför att jämförelse mellan olika befrielsegrunder inte utan vidare kan göras.

De föreslagna ändringarna i lagtexten på denna punkt, som avser hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet, har enligt utredningen närmast redaktionell karaktär. Dock framhåller ut-redningen att den olikhet i tillämpningen av befrielsereglerna, som synes föreligga i viss utsträckning, troligen inte blir så markerad om utred-ningens förslag till hälfteneftergift godtas. Därmed skulle det nämligen bli möjligt att mildra benägenheten till "hård" tillämpning som kan finnas i ett eller annat sammanhang.

I fråga om förseningsavgiften anser utredningen att det inte finns några skäl till eftergift med hänvisning till ringabelopsregeln och före-slår ändring i enlighet härmed.

3.4.3 Delvis eftergift av skatte- och avgiftstillägg

Utredningen konstaterar att skattetillägget är avsett att ge eftertryck åt skyldigheten att lämna riktiga uppgifter till underlag för beskattningen och att sanktionen har en utpräglat allmänpreventiv funktion. Å andra sidan menar utredningen att det är väsentligt, att en avgift av nu före-varande slag kan minskas, när en oreducerad avgiftspåföring skulle te sig uppenbart stötande. Utredningen konstaterar emellertid att det f. n. saknas möjlighet att jämka skattetillägg i de fall där det föreligger så "ursäktande" omständigheter att beslutsfattaren inte kan undgå att överväga om avgiften bör efterges. Praxis i sådana fall går isär. Utred-ningen förmodar dock att den stränga praxis som gällde för tolkningen av SkSL:s rekvisit "grov oaktsamhet" i en del fall har påverkat bedöm-ningen av befrielsefrågan.

Utredningen anser att det finns behov av att i vissa fall kunna jämka skatte- och avgiftstillägg. En sådan jämningsmöjlighet bör utformas som en regel om eftergift med viss del av avgiften. Skulle jämnings-nyanseras med flera steg, medför detta med säkerhet svåra avväg-ningsproblem.

Utredningen föreslår en ny eftergiftsregel som gör det möjligt att efterge skatte- och avgiftstillägget med hälften då sådan omständighet som f. n. skall beaktas vid fråga om befrielse föreligger men den ej är så uttalad att hela tillägget bör efterges. Bestämmelsen föreslås införd på hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet.

Eftergift med hälften skall också kunna medges om det med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation skulle vara obilligt att ta ut hela tillägget. Detta föreslås dock gälla endast i fråga om skattetillägg enligt TL och avse endast fysiska personer.

Den föreslagna eftergiftsregeln avses bli tillämplig även i fråga om sådana skattetillägg som enligt utredningens förslag bör beräknas efter 25 % i stället för 50 %.

Därutöver föreslår utredningen att skattetillägg enligt ML som inte kan efterges helt skall kunna sättas ned med tre fjärdedelar om tillägget avser oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring och tillägget eljest skulle framstå som uppenbart obilligt.

I fråga om förseningsavgiften finner utredningen i princip inte några beaktansvärda skäl för att kunna jämka denna avgift. I ML, FFL och AVGL bör — i likhet med vad som tidigare har skett i TL — bestämmelsen om jämkning av denna avgift utgå ur lagtexten. Inom vägtrafikbeskattningen bör enligt utredningen den nu förefintliga möjligheten att sätta ned förseningsavgiften dock bibehållas för det fallet att en och samma ägare till ett stort antal fordon har försummat att i rätt tid sända in avstämplingskort och därvid påförs en förseningsavgift för varje fordon. Påföljden kan i ett sådant fall komma att stå i uppenbart missförhållande till förseelsen.

3.4.4 Skatte- och avgiftstillägg för oriktig uppgift i mål

Utredningen konstaterar att skattetillägg inte f. n. kan påföras om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om taxering. Utredningen anser att intresset av att den skattskyldiges uppgifter är riktiga bör skyddas, även när uppgifterna lämnas i skatteprocess, och erinrar om att deklaration, som skall avges på heder och samvete, kan lämnas i vilken instans som helst. Utredningen framhåller att de nu avsedda fallen torde kunna medföra ansvar för skattebedrägeri enligt SkBL. Utredningen föreslår därför en regel om att skattetillägg skall utgå vid oriktig uppgift i mål om taxering. En sådan regel bör dock tillämpas med en viss restriktivitet för att den inte skall komma att omfatta argumentation i rättsfrågor eller beträffande bevisläget. En oriktig uppgift i processen skall föranleda skattetillägg endast om den är sådan att tillägg skulle ha påförts om den skriftligen hade lämnats till ledning vid taxeringen. Reglerna om skattetillägg för oriktig uppgift i mål föreslås få motsvarande tillämpning på hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet.

3.4.5 Skatte- och avgiftstillägg för oriktig uppgift vid skönstaxering, m. m.

Utredningen påpekar att självdeklaration anses lämnad i behörig ordning endast om den skattskyldige ger in undertecknad deklara-tionsblankett. Det innebär att taxering som bestäms med ledning av annan handling än undertecknad deklara-tionsblankett anses skönsmässigt fastställd även om uppgifterna i sin helhet har godtagits. Om taxering har bestämts högre än vad handlingen utvisar utgår skattetillägg, beräknat på skatten på det överskjutande beloppet. Sådant skattetillägg an-ses i praxis i sin helhet bestämt enligt 116 a § fjärde stycket TL på grund av skönstaxering vid utebliven deklara-tion, oavsett om höjningen inne-fattar konstaterad oriktig uppgift. Det innebär att skattetillägget skall undanröjas resp. nedsättas om behörig självdeklaration lämnas inom vissa tidsfrister även till den del skattetillägget avser den oriktiga upp-giften.

Den skattskyldige kan alltså helt undgå påföljd för oriktiga uppgifter i en ej undertecknad deklara-tion, om han avger en undertecknad dekla-ration inom viss tid från det han har fått meddelande om skönstaxe-ningen.

Utredningen som anser att varje meddelande från den skattskyldige i och för den egna taxeringen bör lämnas under det ansvar och den på-tryckning som skattetillägget för oriktig uppgift utgör finner denna ord-ning otillfredsställande. Enligt utredningen bör den skattskyldige svara för skriftliga uppgifter även om dessa inte har lämnats i deklara-tion. Utredningen framhåller att så också f. n. är fallet om den oriktiga upp-giften lämnas till taxeringsnämnden först sedan deklara-tion har lämnats dit. Därför föreslår utredningen att skattetillägg skall påföras på grund av oriktig uppgift vid taxering som har bestämts genom uppskattning till den del denna innefattar rättelse av oriktig uppgift. Bestämmelserna om skattetillägg för oriktig uppgift i samband med skönstaxering föreslås få motsvarande tillämpning på hela tillämpningsområdet för det admini-strativa sanktionssystemet.

3.4.6 Nedsättning av skatte- och avgiftstillägg som har påförts på grund av utebliven deklara-tion eller uppgift

Utredningen instämmer i den kritik som har riktats mot bestämmelsen att skattetillägg på grund av utebliven deklara-tion helt skall undanröjas om behörig handling inkommer inom viss tid. Regeln medger enligt kritikerna möjlighet till spekulation.

Utredningen framhåller att tillägget i de nu avsedda situationerna av-ser att få fram de uppgifter från vederbörande som endast denne har tillgång till. Underlåtenheten att lämna uppgifter i behörig tid har or-sakat administrativa kostnader och besvär. Därför bör, enligt utred-ningens mening, en viss ekonomisk sanktion i form av skattetillägg all-

tid stå kvar, där inte befrielse bör medges. Detta skulle motverka spekulation i beskattningsåtgärder på skönsmässig grund.

Utredningen anser att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration med hänsyn till detta ej bör undanröjas helt i dessa fall utan i stället sättas ned till 5 % av det tillägg som eljest skulle utgå om deklaration lämnas inom två månader från meddelande om beslutet om skattetillägg.

Den nuvarande bestämmelsen om nedsättning av skattetillägg för fysisk person till 10 % bör enligt utredningen bibehållas och utsträckas till att avse även juridisk person. Motivet för att utvidga regelns tillämpningsområde är att även inom den senare kategorin finns sådana personer vars kontakt med "det ekonomiska livet" är mer begränsad, t. ex. företrädare för vissa ideella föreningar. Utredningen finner inte något avgörande skäl för den nuvarande skillnaden i påföljdshänseende mellan dessa personkategorier och fysiska personer.

Möjligheten att få skattetillägg nedsatt i det sist avsedda fallet avser att stimulera den skattskyldige till att komma in med uppgifter som grundas på hans eget deklara-tionsunderlag. Eftersom denna grund för nedsättning förlorat i aktualitet sedan taxeringsmyndigheten själv har bildat sig en närmare uppfattning om den skattskyldiges inkomst- eller förmögenhetsförhållanden, anser utredningen att avgift inte bör kunna sättas ned till 10 % om den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av taxeringsrevision eller taxeringsintendentens yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som skattetillägget avser eller om eftertaxering för samma år.

Enligt utredningen har även när det gäller ML och FFL berättigad kritik riktats mot att en skattskyldig kan underlåta att lämna deklaration, avvakta beskattningsmyndighetens beslut och därefter lämna deklaration på grundval av beslutet. Påfört skattetillägg undanröjs då vilket innebär att den skattskyldige kunnat göra en riskfri spekulation i skönsbeskattning.

Skatteunderlaget enligt ML och punktskatterna kan för olika redovisningsperioder variera högst väsentligt. Skattetillägget, som bestäms efter den skatt som slutligen påförs, förlorar i betydelse som påtryckningsmedel när den skönsmässigt påförda skatten avsevärt sätts ned eller undanröjs sedan deklaration har lämnats. I andra fall blir tillägget orimligt högt när fristen för undanröjande av tillägget försitts. Utredningen föreslår därför att skattetillägget skall utgå med fasta belopp om deklaration kommer in inom vissa tidsfrister som bör vara längre än de nu föreskrivna. Dessa åtgärder torde leda till att de skattskyldiga oftare än nu kommer att avge deklaration inom rimlig tid sedan de har försummat att iakta den föreskrivna deklara-tionsplikten.

Skattetillägg vid skönsbeskattning till mervärdeskatt eller punktskatt bör sålunda bestämmas till 250 kr. dock till högst hälften av påförd avgift

om deklaration lämnas senast inom två månader efter den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget och till 500 kr. dock till högst tre fjärdedelar av påfordrad avgift om deklaration avges senare men inom åtta månader efter utgången av den månad när deklaration senast skulle ha lämnats. En sådan regel saknar egentlig funktion vid efterbeskattning och bör därför inte gälla i sådant fall. Inte heller bör den tillämpas sedan resultatet av skatterevision har meddelats den skattskyldige eller fråga har väckts om höjning av skatten för den redovisningsperiod som skattetillägget avser.

Inom vägtrafikbeskattningen skall f. n. skattetillägg som har påförts vid efterbeskattning på grund av utebliven uppgift undanröjas, om uppgiften lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har fått del av beslutet om avgiften. Den föreskrivna uppgiften är ett stämpelkort, som skall avstämplas i ett räkneverk. Eftersom räknarställningen ändras vid körning är det i normalfallet omöjligt att i efterhand åstadkomma en avstämpling som gäller just den ifrågavarande perioden. Det är därför mindre ändamålsenligt att undanröja skattetillägget när uppgiften inges inom respittiden. Den skattskyldige har dock försummat sin uppgiftsskyldighet. Utredningen föreslår att ifrågavarande bestämmelse om undanröjande av skattetillägg skall utgå.

Utredningen föreslår slutligen också att avgiftstillägg som grundas på skönsdebitering vid utebliven arbetsgivaruppgift inte längre skall undanröjas i här avsedda fall. Tillägget skall i stället sättas ned till en fjärdedel om uppgift lämnas inom tre veckor från den dag arbetsgivaren fick del av sanktionsbeslutet.

3.4.7 Beräkning av undandraget belopp (kvittning)

Utredningen framhåller att underlag för skattetillägg enligt TL kan beräknas på två olika sätt, när den skattskyldige gör kvittningsinvändning och det belopp som åberopas kvittningsvis inte äger samband med den oriktiga uppgiften. Utredningen belyser frågeställningen med följande exempel. En skattskyldig uppger nettointäkt av viss förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskningen konstateras att en intäkt om 10 000 kr. har utelämnats. Nettointäkten skulle därför bli 60 000 kr. Emellertid visar den skattskyldige, att han är berättigad till avdrag med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten fastställs därför till 55 000 kr.

Enligt det ena betraktelsesättet skall hela den utelämnade intäktsposten på 10 000 kr. läggas till grund för beräkning av skattetillägg. Den skattskyldige skulle rätteligen ha deklarerat med beaktande av avdragsposten 5 000 kr. Nettointäkten hade då uppgått till 45 000 kr. enligt deklarationen och till 55 000 kr., sedan rättelse vidtagits. Enligt detta synsätt kommer den skattskyldige inte i bättre läge vid beräkning av skattetillägget därför att han i efterhand kan åberopa en kvittningspost.

Utredningen påpekar att man med ett annat betraktelsesätt kan utgå

från att den skattskyldige ju faktiskt deklarerat en nettointäkt om 50 000 kr., varför det allmännas förlust aldrig kan bli större än skatten på 5 000 kr. Det skulle därför mot bakgrund av skattetilläggets syfte saknas anledning att beräkna detta på ett högre underlag.

Utredningen vill för sin del förorda det senare alternativet och framhåller att detta beräkningssätt skulle undanröja vissa problem i rättstillämpningen. Enligt utredningen rimmar det också bättre med de fall då underlaget för skattetillägg reduceras på grund av låg taxering. Vidare åberopar utredningen som stöd för sin ståndpunkt, att detta betraktelsesätt är det enda tillämpliga vid sköntaxering, eftersom en sådan åtgärd alltid avser inkomst av förvärvskälla eller av förmögenhet (21 § TL). Detta framgår f. ö. av 116 a § andra stycket TL. Utredningen erinrar också om att den föreslagna beräkningsgrunden synes vara densamma som skall tillämpas när för lågt påförd skatt beräknas enligt SkBL, (prop. 1971: 10 s. 249). Praktiska synpunkter och rättviseskäl talar enligt utredningens mening för den metoden som förordas. Beräkningssättet bör gälla även skattetillägg vid oriktigt angiven förmögenhet. Det bör tillämpas generellt i det nu avsedda administrativa sanktionssystemet.

Utredningen påpekar att den förordade ordningen inte kommit till uttryck i något av utredningens författningsförslag. Utredningen anser emellertid inte att författningsändring är erforderlig för en enhetlig rättstillämpning i dessa fall. Denna torde kunna styras genom auktoritativa uttalanden om hur gällande bestämmelser bör tillämpas.

För tydlighetens skull påpekar utredningen, att de belopp man har att utgå från självfallet måste vara kvarvarande belopp, sedan felräkningar, som framgår av deklarationen eller motsvarande handling, har rättats. En felräkning i deklarationen till den skattskyldiges nackdel skall aldrig kunna åberopas till hans fördel då den nu föreslagna kvittningsmetoden tillämpas. Vidare, framhåller utredningen, måste det villkoret vara uppfyllt att det avdrag i förvärvskällan, som yrkas i efterhand, inte förutsätter sådana dispositioner som medför ändring i bokslut. Däremot, påpekar utredningen, bör kanske en oriktig uppgift beträffande viss resultatreglerande åtgärd i vissa fall kunna kvittas mot annan ej utnyttjad vinstregleringsmöjlighet.

3.4.8 Besvärbestämmelserna

3.4.8.1 Allmänt om besvär enligt TL

De frågor av processuell karaktär, som utredningen behandlar i betänkandet, har i huvudsak samband med föreslagna ändringar i de materiella bestämmelserna. Sålunda fordrar förslaget om skattetillägg för oriktig uppgift i skatteprocessen en viss processuell reglering. För de fall där samme skattskyldig påförs mer än ett skattetillägg vid samma taxering, t. ex. efter såväl 50 % som 25 %, fordras en bestämmelse om hur avgifterna skall beräknas, detta med hänsyn till progressionen i

skatteuttaget. Utredningen har sett över de nuvarande besvärsmålen och erinrar om att JO har efterlyst förtydliganden. Utredningen har för sin del kommit fram till att besvärsmålen för skattskyldig bör väsentligt utvidgas och i vissa avseenden regleras självständigt i förhållande till besvärsmålen i skattemål. Utredningen anser att även andra påpekanden från JO och i motioner bör föranleda lagändring.

3.4.8.2 Besvär av skattskyldig

Utredningen påpekar att det enligt uttalande i förarbetena till gällande bestämmelser (prop. 1971: 10 s. 275) bör anses föreligga yrkande från den skattskyldige att beslut om särskild avgift skall omprövas även om detta har kommit till uttryck endast i hans argumentering i skattemål. Utredningen framhåller emellertid att det kan synas ologiskt att anse att den skattskyldige besvärat sig i avgiftsfrågan, när skattskyldig argumenterar om särskild avgift i skattemålet först sedan besvärstiden har löpt ut.

Utredningen menar att det för skattskyldiga i allmänhet inte utan vidare torde vara klart att frågan om skattetillägg — nära anknuten till taxeringen som den är — formellt ger upphov till ett särskilt mål. För skattedomstol kan det i vissa fall vara svårt att avgöra om skattskyldigs besvär över taxering också avser påfört skattetillägg. Mot denna bakgrund anser utredningen att den förevarande frågan bör lösas efter en generös princip, nämligen på så sätt att skattskyldigs yrkande att skattetillägg skall undanröjas eller sättas ned skall prövas så länge den taxering som tillägget avser inte har vunnit laga kraft. I de fall sådant yrkande — även argumentationsvis — framställs först hos kamrarrätt eller regeringsrätten bör det vara möjligt för domstolen att återförvisa målet till länskatte rätt för prövning av detta, på samma sätt som f. n. sker vid extraordinära besvär i skattemål.

Den nu föreslagna bestämmelsen har enligt utredningen sannolikt mindre betydelse i fråga om förseningsavgift än beträffande skattetillägg. Fall kan dock förekomma där den skulle fylla en funktion även beträffande den förra typen av avgift. Utredningen anser därför, att besvärsmålen bör omfatta även denna.

Beträffande besvär i särskild ordning av skattskyldig erinrar utredningen om att bestämmelserna i 100 § TL gäller i tillämpliga delar även beträffande särskild avgift. Denna hänvisning har orsakat viss osäkerhet i praxis. Utredningen framhåller också att analogitolkning av bestämmelserna, som ju har utformats för specifika situationer i skattemålen, innebär betydande svårigheter.

Utredningen är av den uppfattningen att speciella bestämmelser bör gälla för besvär i särskild ordning i fråga om skattetillägg. I fråga om förseningsavgiften synes dock sådana regler kunna undvaras, bl. a. med hänsyn till avgiftens relativt ringa storlek och att förseningsavgiftens belopp enligt utredningens förslag direkt skall anges i beslutet.

Utredningen föreslår att besvär skall kunna anföras i särskild ordning med yrkande om att skattetillägg skall undanröjas eller sättas ned om klaganden för detta kan åberopa tidigare inte framförd omständighet eller nytt bevis. Av praktiska skäl anser utredningen att sådan talan skall få föras endast hos skatterätten. Besvärsrätten bör avse endast sådant beslut om skattetillägg som har vunnit laga kraft. I andra fall föreligger ju klagorätt enligt vad utredningen tidigare har föreslagit. Denna särskilda besvärsrätt, som alltså endast kan verka till skattskyldigs fördel, bör kunna åberopas även av taxeringsintendenten. Utredningen förordar att besvärstiden i de nu avsedda fallen blir densamma som eljest gäller för besvär i särskild ordning enligt TL, alltså fem år från utgången av det taxeringsår som skattetillägget avser.

3.4.8.3 Besvär av taxeringsintendent

Utredningen har funnit att besvärshöjningarna för taxeringsintendenten på några punkter är bristfälliga. Enligt utredningen bör även dessa regler i viss utsträckning regleras särskilt. Utredningen förordar följande.

Den ordinarie besvärstiden för taxeringsintendentens talan mot lokala skattemyndighetens avgiftsbeslut föreslås avsevärt förlängd. Taxeringsintendenten bör nämligen ha praktisk möjlighet att granska lokala skattemyndighetens beslut i avgiftsfrågor och föra den talan — till den skattskyldiges fördel eller nackdel — som en sådan granskning kan föranleda. Den nuvarande tidsramen för besvär torde endast i undantagsfall medge utrymme för sådana åtgärder från taxeringsintendentens sida. När uppgiften att besluta om särskild avgift går över på taxeringsnämnden och således antalet beslutande organ väsentligt ökar, kommer ett tyngre ansvar för en enhetlig rättstillämpning att vila på taxeringsintendenten. Utredningen föreslår av dessa skäl att taxeringsintendentens besvärstid skall avse hela året efter taxeringsåret.

Bestämmelsen att taxeringsintendenten skall föra talan om avgift avseende taxering i samband med talan som förs i fråga om taxeringen är ej entydig. Bl. a. kan det vara tveksamt vid vilken tidpunkt yrkandet om avgift senast skall vara framställt. Utredningen föreslår den ordningen att taxeringsintendentens avgiftsyrkande skall vara framställt innan hans talan om taxeringen har prövats. Detta innebär bl. a. att han inte kan yrka att avgift påförs i annan instans än där han har väckt talan om taxeringen, om avgiftsfrågan har samband med taxeringsmålet. Utredningen påpekar att en kvittningsinvändning regelmässigt tas upp till prövning eftersom taxeringsmål anses vara en s. k. beloppsprocess. Däremot, framhåller utredningen, är det f. n. inte generellt möjligt för taxeringsintendenten att yrka att särskild avgift skall påföras i den mån hans kvittningsinvändning godtas. För att kunna yrka avgiftspåföring måste taxeringsintendenten avstå från kvittningsinvändningen

och i stället föra talan om eftertaxering av intäkten och skattetillägg i samband därmed. Utredningen har funnit att situationen inte är ovanlig i praktiken framför allt inte i de fall då skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration skall sättas ned därför att deklaration har lämnats. I sådana fall saknas f. n. möjlighet att yrka skattetillägg på grund av felaktighet i deklarationen, som kvittningsvis påtalas om deklaration har ingetts sedan taxeringsintendentens besvärstid löpt ut. Utredningen anser att förfarandet med eftertaxering i de nu avsedda fallen medför en processuellt sett otymplig omgång och föreslår, att en regel införs som medger rätt för taxeringsintendenten att yrka skattetillägg med stöd av invändning om kvittning.

Utredningen förordar att de nu skisserade reglerna om taxeringsintendentens besvär rätt i fråga om särskild avgift får tillämpning även vid eftertaxering och besvär i särskild ordning enligt 101 § TL. Utredningen framhåller emellertid att en förutsättning för att tillämpa dem bör vara att taxeringsintendentens talan beträffande taxeringen tas upp till prövning, vilket får särskild betydelse vid eftertaxering och besvär i särskild ordning.

Utredningen erinrar att även oriktiga uppgifter i skattemål föreslagits skola kunna föranleda skattetillägg. Utredningen anser att det självfallet bör vara taxeringsintendentens uppgift att framställa yrkande om att sådan avgift påförs. Har uppgiften godkänts i skattemålet kan sådan talan föras i samband med yrkande om eftertaxering. Däremot, påpekar utredningen, fordrar de fall då uppgiften inte har godtagits en särskild reglering av talerätten. Utredningen menar att det bör krävas att den oriktiga uppgiften verkligen har prövats i målet och underkänts. Är målet desert bör oriktig uppgift i detta således inte kunna leda till skattetillägg. Det finns nämligen enligt utredningens mening inte behov av skydd mot oriktig uppgift i en skatteprocess, om uppgiften inte har skapat risk för en felaktig taxering. En sådan risk anser utredningen däremot kunna föreligga i vissa fall när oriktig uppgift återtas av den skattskyldige eller när han återkallar sin talan. Har denna åtgärd inte skett frivilligt, bör skattetillägg kunna påföras för oriktig uppgift i processen, liksom detta kan ske när oriktig uppgift i deklaration har rättats. Vidare finner utredningen skäl att tidsmässigt begränsa taxeringsintendentens möjlighet att yrka avgiftspåföring i de nu avsedda fallen. Utredningen anser att sådant yrkande för att kunna prövas skall framställas inom ett år från utgången av den månad då slutligt beslut har meddelats i taxeringsmålet. Utredningen förordar av processuella skäl att yrkandet bör framställas hos länskattevärdens, oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften har lämnats.

Utredningen påpekar att taxeringsintendenten enligt 101 § TL får besvara sig i särskild ordning även till skattskyldigs nackdel om dennes taxering har blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller an-

nat uppenbart förbiseende. Motsvarande bör enligt utredningen gälla även i fråga om påföring av skattetillägg. Dessutom, framhåller utredningen, kan det med den nuvarande ordningen för avgiftsbeslut inträffa, att lokal skattemyndighet av förbiscende underlåter att pröva avgiftsfråga där så bort ske. Utredningen föreslår att det även i sådant fall bör vara möjligt för taxeringsintendenten att anföra besvär i särskild ordning och därvid yrka att skattetillägg påförs.

3.4.8.4 Besvär enligt ML, FFL och VL

Inom mervärdebeskattningen bör enligt utredningen införas motsvarande bestämmelser som i TL. Vissa skillnader i förslagen är motiverade av det annorlunda beskattningsförfarandet och allmänna ombudets begränsade besvärsrätt enligt ML. Enligt ML kan länsstyrelsen vanligen inom en mycket vid tidsram fatta beslut om fastställelse av skatt. Om nya omständigheter ger anledning till att ändra ett tidigare beslut, kan nytt preliminärt beslut i beskattningsfrågan meddelas under en tid av tre år efter utgången av det kalenderår, under vilket den aktuella redovisningsperioden infaller. Därefter blir det preliminära beslutet automatiskt "slutligt" och kan ändras endast efter besvär. Ordinarie besvärsrätt förutsätter att ett slutligt beslut har meddelats av länsstyrelsen. Detta sker på begäran av den skattskyldige. Allmänna ombudet kan däremot inte på eget initiativ anföra besvär. Även efterbeskattning sker i första instans på länsstyrelsens initiativ. Den helt övervägande delen av beslut om efterbeskattning kan på grund härav meddelas av länsstyrelsen inom en tidsperiod av sex år efter redovisningsårets utgång. Allmänna ombudets roll är i praktiken begränsad till att han inträder som den skattskyldiges motpart då denne har anfört besvär över slutligt beslut av länsstyrelsen eller beslut om efterbeskattning. Samma ordning gäller i avgiftsprocessen.

Utredningen har inte ansett det nödvändigt att utvidga allmänna ombudets rätt att i den ordinarie processen yrka påföring eller höjning av särskild avgift. Däremot bör han enligt utredningen liksom den skattskyldige få möjlighet att under pågående skatteprocess framställa yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift även om avgiften inte har något samband med skattefrågan.

Av samma skäl som har redovisats beträffande skattetillägg enligt TL bör vidare införas en extraordinär prövningsrätt i fråga om yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg när beslut om sådan avgift har vunnit laga kraft. Sådant yrkande bör kunna prövas av länsstyrelsen inom en sexårsperiod under förutsättning att nya omständigheter eller nytt bevis kan åberopas till stöd härför. Förslaget innebär att det blir möjligt för den skattskyldige och allmänna ombudet att inom den angivna besvärstiden alltid få yrkande om eftergift prövat i första instans.

Enligt bestämmelser i 55 § ML har allmänna ombudet extraordinär besvärsmått i vissa särskilt angivna fall. Dessa motsvarar i princip vad som gäller för taxeringsintendent enligt TL. Allmänna ombudets besvärsmått är begränsad i fråga om talan till den skattskyldiges nackdel. Den omfattar endast felaktigheter som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I analogi med utredningens förslag beträffande TL bör i ML föras in en bestämmelse som ger allmänna ombudet mått att föra talan om särskild avgift som har samband med besvär i särskild ordning i skattefrågor. Därutöver bör allmänna ombudets besvärsmått regleras endast i ett särskilt angivet fall, nämligen då skattetillegg inte har påförts eller har påförts med för lågt belopp och detta beror på felräkning, misskrivning eller uppenbart förbiseende. Någon motsvarighet till den föreslagna möjligheten för taxeringsintendent att föra talan om skattetillegg när frågan om tilllegg inte har prövats av lokala skattemyndigheten, ehuru detta bort ske anser utredningen inte erforderlig på mervärdeskattens område.

Förslagen till ändrade processregler på punktskatteområdet bör enligt utredningen väsentligen utformas med de föreslagna bestämmelserna i TL som förebild. Beskattningsförfarandet enligt FFL skiljer sig emellertid i flera hänseenden från såväl förfarandet enligt TL som det enligt ML.

Rätten att meddela beslut om fastställande av skatt är enligt FFL begränsad till ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket viss beskattningsperiod har gått till ända. Besluten kan vara antingen preliminära eller slutliga. Ett preliminärt beslut blir automatiskt slutligt vid utgången av den tid som enligt ovan gäller för att meddela beslut om fastställande av skatt. Beskattningsmyndigheten har möjlighet att fatta nytt preliminärt beslut för en och samma beskattningsperiod. Besvär över slutliga beslut anförs hos kammarmått.

FFL innehåller inte några bestämmelser om extraordinär besvärsmått. Med TL som förebild föreslår emellertid utredningen att den skattskyldige och även allmänna ombudet i fråga om icke lagakraftvunna beslut i beskattningsfrågan skall få möjlighet att under pågående process yrka undanröjande eller nedsättning av särskild avgift. Sådant yrkande skall kunna göras även om avgiften inte har något samband med skattefrågan. Vidare föreslås att prövningsmått införs i fråga om yrkande om undanröjande eller nedsättning av skattetillegg när beslut om sådan avgift har vunnit laga kraft. Sådant yrkande skall prövas av beskattningsmyndigheten före utgången av femte året efter det kalenderår under vilket beskattningsperioden har gått till ända under förutsättning att nya omständigheter eller nytt bevis kan åberopas till stöd härför.

När skattetillegg har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende ankommer det enligt gällande bestämmelser på beskattningsmyndigheten att meddela beslut om rät-

telse. Utredningen finner inte skäl att föreslå ändring i FFL på denna punkt.

I likhet med vad som har föreslagits i TL och ML föreslås att allmänna ombudet skall få föra talan hos kammarrätt om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt. Talan skall föras inom ett år efter utgången av den månad då slutligt beslut har meddelats i målet. Det bör i sådana fall vara möjligt för domstolen att återförvisa målet till beskattningsmyndigheten för prövning av yrkandet.

VL innehåller inte några processuella regler beträffande särskild avgift. I detta hänseende hänvisas till FFL. Denna ordning bibehålls i utredningens förslag beträffande FFL som därför gäller även i fråga om särskild avgift enligt VL.

Vissa ändringar i andra författningar måste enligt utredningen vidtas till följd av förslagen beträffande FFL. Sålunda bör hänvisningen i 41 a § stämpelskattelagen (1964: 308) till vissa paragrafer i FFL ändras. Vidare bör 56 § andra stycket stämpelskattelagen utformas efter förebild av utredningens förslag till motsvarande paragrafer i FFL. Slutligen bör hänvisningen i 6 § lagen (1976: 298) om statsplombering av utsäde och om växtförädling till vissa paragrafer i FFL ändras.

3.4.8.5 Besvär enligt AVGL

Till skillnad från vad som gäller på skatteområdet saknar den avgiftspliktige motpart i mål om arbetsgivaravgift.

Förslagen om att kunna ompröva skattetillägg eller förseningsavgift så länge taxeringen inte har vunnit laga kraft vill utredningen ge svarighet inom avgiftsprocessen.

Sanktionssystemet föreslås även bli kompletterat med vissa bestämmelser om besvär i särskild ordning efter förebild av TL:s regler. AVGL innehåller inte några bestämmelser om extraordinär besvär rätt, men utredningen föreslår alltså att en sådan rätt införs i fråga om avgiftstillägg. Arbetsgivares talan om undanröjande eller nedsättning av tillägg bör enligt utredningens mening prövas av RFV om framställning görs inom sex år från utgången av det utgiftsår tillägget avser, förutsatt att arbetsgivaren kan åberopa ny omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet.

AVGL:s bestämmelser om arbetsgivaravgift gäller i princip även beträffande avgiftstillägg och förseningsavgift. Det anges också under vilka förutsättningar RFV utanför det ordinära förfarandet får ändra avgiftsunderlag som har blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Vidare regleras villkoren för att fastställa avgiftsunderlag i extraordinär väg när arbetsgivaren har lämnat oriktigt meddelande i uppgift eller upplysning till ledning för avgiftsbereäkningen. Utredningen föreslår av samma skäl som för motsvarande ändring i TL en bestämmelse som klart anger i vad mån avgiftstillägg och förseningsavgift får påföras i här avsedda extraordinära fall.

3.4.9 Övriga frågor

Utredningen föreslår att det lagfästs, att eftergiftsbestämmelserna skall beaktas även om yrkande om eftergift ej har framställts, i den mån detta föranleds av vad som har förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Utredningen anser att bl. a. rättssäkerhetssynpunkter talar för att beslutet utformas så tydligt att den skattskyldige skall kunna få klart för sig vad det innebär och den debiterande myndigheten skall ha ett säkert underlag för sina åtgärder. Utredningen föreslår den bestämmelsen att beslut om särskild avgift skall ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas och underlaget för avgiftsberäkningen. Med undantag för TL skall också skatte- och avgiftstilläggets storlek anges. Beträffande förseningsavgift bör beslutet ange avgiftens storlek.

Utredningen påpekar att skattetillägg på grund av oriktig uppgift vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen enligt förslaget kan utgå efter olika grunder vid en och samma taxering samt framhåller att det medför behov av en bestämmelse om hur avgifterna skall räknas ut för att det skall kunna undvikas att flera skattetillägg uträknas på grundval av den högsta marginalskatten vid debiteringen. Utredningen anser att det önskade resultatet nås, om den skatt som belöper på de sammanlagda underlagen för tilläggen först räknas ut och detta skattebelopp sedan fördelas på de olika tilläggen efter den kvotdel som resp. underlag utgör av de sammanlagda underlagen. Utredningen förordar att regeln ges tillämpning även då skattetillägg påförs vid eftertaxering om tillägg tidigare har påförts vid den årliga taxeringen.

Utredningen understryker att förslagen beträffande besvärsmålet m. m. i mål om särskild avgift får till följd att motsvarande bestämmelser i TL, ML, FFL, VL och AVGL inte skall tillämpas i sådant mål och därför uttryckligen bör undantas från sådan tillämpning. Utredningen föreslår också beträffande TL att föreskriften i 105 § TL om överflyttning ex officio av taxering på annan skattskyldig m. m. inte skall äga tillämpning i skattetilläggsprocessen. Skattetillägg bör, menar utredningen, självfallet inte kunna påföras enligt ett sådant extraordinärt förfarande. Eftertaxeringsbestämmelserna bör också undantas (114 § TL). Enligt utredningens mening bör oriktig uppgift i ett avgiftsmål inte grunda särskild möjlighet för det allmänna att ompröva utgången i målet.

Utredningen har föreslagit att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer, utöver föreskrifter, skall kunna utfärda anvisningar rörande tillämpningen av 116 a—116 t §§.

3.4.10 UBL

Utredningen föreslår vissa ändringar i UBL. Dessa betingas delvis av ändringsförslagen i fråga om TL och är i dessa fall av redaktionell

art. I sakligt hänseende föreslås att rätten att i vissa fall ta i anspråk eller innehålla preliminär skatt och ränta för betalning av tillkommande skatt utvidgas så att den omfattar särskild avgift och förmögenhetsskatt. Utredningen föreslår också ändringar som syftar till att restitution av särskild avgift enligt TL skall följa samma regler som i dessa avseenden gäller för inkomst- och förmögenhetsskatt. Utredningen föreslår ett tillägg i förtydligande syfte i reglerna om anstånd med betalning av sådan avgift.

3.4.11 *Ikraftträdande m. m.*

Utredningen anser att det av tekniska och organisatoriska skäl blir nödvändigt att räkna med en inte alltför kort förberedelsestid, innan de föreslagna bestämmelserna kan träda i kraft. RSV och RFV måste ha tid på sig att utfärda nya föreskrifter och anvisningar och fastställa nya formulär m. m. Den personal som skall besluta om skattetillägg bör informeras och utbildas i de nya bestämmelserna vilka om möjligt bör träda i kraft vid samma tidpunkt åtminstone i vad de avser skattområdet.

En särskild frågeställning anses dock föreligga beträffande AVGL. Utredningen erinrar därvid om betänkandet (SOU 1976: 53) Försäkringsrätt och försäkringsöverdomstol. Enligt det förslaget bör besväringsrätten av mål om arbetsgivaravgift m. m. flyttas över till besvärorganisationen på skatteområdet. Under ett övergångsskede avses dock en föreslagen försäkringsrätt i Stockholm vara första besvärinstans och försäkringsöverdomstolen högsta instans. Enligt skattetilläggsutredningens mening finns därför skäl att avvakta med genomförandet av dess förslag på AVGL:s område till dess de kan fogas in i den nya besvärordningen. Detta gäller i synnerhet de processuella reglerna i utredningens förslag, medan de föreslagna materiella bestämmelserna anses kunna genomföras fristående.

Utredningen erinrar om att taxeringsnämnden skall ta över lokala skattemyndighetens nuvarande uppgift att besluta om särskild avgift enligt principuttalande i prop. 1975: 87 om riktlinjer för en ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. Utredningen påpekar att dess förslag i fråga om TL, som har utformats på grundval av nu gällande ordning, måste bearbetas och anpassas till taxeringsnämndens nya beslutsfunktion.

Utredningen framhåller att de föreslagna ändringarna i sanktionssystemet är av skiftande karaktär. Flera av dem är närmast redaktionellt betingade. De förslag som avser materiella ändringar innebär i huvudsak att de nuvarande reglerna mildras. Några förslag innebär dock en skärpning. De förslag som rör besväringsrätt utvidgar denna såväl för den skattskyldige som för det allmänna.

När det gäller frågan om ändringsförslagen skall gälla retroaktivt, dvs.

generellt beaktas vid beslutsfattande efter ikraftträdandet, konstaterar utredningen att det torde följa av allmänna rättsgrundsatser att regler av materiellt innehåll som innebär skärpning av sanktioner inte skall tillämpas retroaktivt. Förslaget innehåller sådana bestämmelser och för tillämpningen av dem bör alltså den nu angivna regeln gälla generellt.

I fråga om sådana föreslagna regler av materiellt innehåll som innebär lättnader anser utredningen att det finns skäl som talar såväl mot som för en retroaktiv tillämpning av dem. Utredningen erinrar om att det för straffprocessen gäller att i valet mellan att tillämpa äldre och senare lagregler skall den regel väljas som medför det mildare straffet. För de administrativa avgifterna, såsom t. ex. restavgift, torde däremot generellt gälla att varken skärpande eller mildrande bestämmelse tillämpas retroaktivt. Också vid införandet av det skatteadministrativa sanktionssystemet har denna princip valts. Dessa sanktioner skall nämligen ej tillämpas i den mån det är fråga om förfarande eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet. Utredningen anser emellertid inte att situationen var fullt jämförbar med den nu föreliggande, beroende på att man då hade att ta hänsyn till den avkriminalisering som det nya systemet innebär. I det enskilda fallet skulle det inte med säkerhet kunna avgöras om tillämpning av SkSL:s bestämmelser eller det skatteadministrativa systemet medförde den lindrigare påföljden (prop. 1971: 10 s. 109).

Utredningen konstaterar, att det skulle medföra stora praktiska problem om de lindrigare reglerna för skattetillägg skulle tillämpas retroaktivt. Om de föreslagna reglerna om utsträckt besvärstid för skattskyldig ges tillbakaverkande kraft, skulle besvär med yrkande om avgiftsberäkning efter lägre procentsats uppgå till flera tusental. Det skulle röra sig om en omprövning av åtskilliga av de skatte- och avgiftstillägg, som har påförts för de senaste fem åren. Möjligt vore att låta den lindrigare beräkningen verka retroaktivt endast på sådana fall som inte slutligt har prövats vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Från rättvisesynpunkt finner utredningen det emellertid mindre tilltalande att skattskyldiga som har anfört besvär över beslut om skattetillägg och vilkas besvär inte slutligt har prövats enbart av dessa skäl skulle behandlas förmånligare än andra skattskyldiga som har påförts sådan avgift.

Enligt utredningens mening bör den förevarande frågan kunna avgöras utan hänsyn till vad som gäller beträffande retroaktiv tillämpning av påföljdsbestämmelser på andra områden. Det gäller här en ny form av sanktioner som påförs i massärendeprocess. Praktiska hänsyn och önskemålet om lika behandling av alla skattskyldiga för försummelser som avser uppgiftslämnande för en och samma tidrymd väger här tungt. Mot bakgrund av dessa synpunkter föreslår utredningen den principen, att de materiella bestämmelserna skall gälla fr. o. m. visst taxeringsår eller

från utgången av viss redovisningsperiod vare sig de verkar mildrande eller skärpande i fråga om avgiftens storlek.

Från nu angivna princip anser utredningen att det undantaget bör göras, att de nya bestämmelserna generellt skall gälla i fråga om felaktighet eller underlåtenhet som har inträffat efter ikraftträdandet. Detta innebär t. ex. för TL:s del, att en oriktig uppgift i mål om taxering, som lämnas efter ikraftträdandet, kan medföra skattetillägg oavsett vilket taxeringsår uppgiften avser, men även att bestämmelsen om lägre skattetillägg i visst fall liksom beträffande hälfteneftergift kan bli tillämplig i sådant fall.

Vad angår de processuella bestämmelserna anser utredningen att det inte finns hinder från principiell synpunkt för att de tillämpas retroaktivt. Administrativt merarbete torde visserligen uppkomma därigenom men sannolikt bli mindre omfattande. De föreslagna processuella reglerna verkar i huvudsak till den skattskyldiges fördel.

Förslaget till övergångsbestämmelser bör enligt utredningen i princip gälla över hela tillämpningsområdet för det administrativa sanktionssystemet.

4 Remissyttrandena

4.1 Allmänna synpunkter på det skatteadministrativa sanktionssystemet

4.1.1 Verkningarna av sanktionssystemet

Utredningens mening att målsättningen med det år 1971 reformerade påföljdssystemet för överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningar i stort har förverkligats lämnas utan uttrycklig erinran av nästan samtliga remissinstanser. Flera av dem bekräftar med utgångspunkt i egna erfarenheter utredningens uppfattning. En och annan remissinstans ifrågasätter om utredningen har tillräckligt stöd för vissa av sina uttalanden i denna fråga.

RÅ förklarar att reformen från åklagarsynpunkt har gett önskvärt resultat.

Enligt *kammarrätten i Göteborg* tyder allt på att införandet av det skatteadministrativa sanktionssystemet var ett viktigt steg för att motverka att den enskilde lämnar beskattningsmyndigheterna oriktiga eller ofullständiga uppgifter. De skattskyldiga synes fullgöra sin uppgiftsskyldighet mer korrekt än tidigare. Det nya systemet har medfört att sanktionerna träffar försumliga uppgiftslämnare mera frekvent än tidigare. Det framstår därför som mera rättvist. För den enskilde, som utsätts för sanktion, innebär handläggningen i administrativ ordning dessutom i regel mindre av lidande, besvär och kostnader. För det allmänna medför den enklare handläggningsordningen betydande besparingar.

Uttalanden i samma riktning görs av *länsstyrelserna i Södermanlands, Älvsborgs, Blekinge och Gävleborgs län*.

SACO/SR slår fast att övergången till ett administrativt sanktionssystem utan tvekan har inneburit fördelar i flera avseenden. En viktig fördel är att vissa lindrigare förscelser har avkriminaliserats och att de enskilda har sluppit det obehag som är förenat med åtal och domstolsförfarande. Samtidigt har åklagarmyndigheterna och domstolarna avlastats de bagatellartade skattebrottsmålen.

LO framhåller att systemet med skatte- och avgiftstillägg vid utebliven eller oriktig deklaration i stort sett synes ha fungerat tillfredsställande och lett till att de skattskyldiga är noggrannare med att uppfylla sin uppgiftsskyldighet.

Svenska företagares riksförbund uttalar att fördelarna med ett enkelt administrativt sanktionssystem är så stora att de uppväger olägenheterna med att detta ej alltid är rättvist.

Enligt *SRS* får det administrativa sanktionssystemet i stort sett anses vara en acceptabel lösning på frågan om vilken reaktionen bör vara mot brott mot skattelagstiftningen. Inte minst för de skattskyldiga kan det många gånger vara att föredra att i administrativ ordning bli påförd en avgift framför att bli åtalad inför domstol med därmed förenad ökad offentlighet, tidsåtgång för förhör m. m. och sannolikt även större kostnader för biträdeshjälp. Till de positiva effekterna hör också en öppnare redovisning i deklarationerna.

Samma uppfattning har *Sveriges advokatsamfund* som framhåller att avsevärda praktiska och andra fördelar har vunnits i förhållande till tidigare påföljdssystem, däribland att förfarandet har blivit enklare, snabbare och billigare samtidigt som en avkriminalisering av en mängd förscelser skett. Liknande uttalanden görs av *Sveriges grossistförbund*.

Lantbrukarnas skattedelegation ställer sig kritisk till utredningens uttalande att många skattskyldiga har blivit försiktigare och numera motiverar även dolda avdragsyrkanden samt att man har kunnat märka en större noggrannhet i uppgiftslämnandet från vissa deklarationsbyråer. Om uppfattningen att skattetilläggen har höjt deklarationsmoralen skulle vara riktig borde enligt delegationen som en konsekvens därav antalet påförda skattetillägg minska i stället för att öka. Det verkar rimligare att tolka den redovisade statistiken som ett belägg för att merparten av de deklarationsfel som resulterar i skattetillägg är av omedveten karaktär än att uppfatta den som ett belägg för skattetilläggens preventiva effekt. Vidare vänder sig delegationen mot utredningens uttalande att de administrativa sanktionerna har medfört en mer frekvent, jämnare och från dessa synpunkter mera rättvis reaktion mot de skattskyldiga än vad *SkSL* gav samt mot uttalandet att skattetillägg är mindre betungande än böter enligt *SkSL* och att dessa sanktionsformer innebär att reaktionsystemet har nyanserats. Skattetilläggen påförs enligt delegationen efter

grova schabloner med 50 % eller numera 25 % av det undanhållna skattebeloppet. SkBL medger betydligt större möjligheter att variera påföljden. Prövning i judiciell ordning är därför enligt delegationen mer nyanserad.

4.1.2 Behovet av en reform av sanktionssystemet

Så gott som samtliga remissinstanser vitsordar mer eller mindre uttryckligt behovet av en reform av det skatteadministrativa sanktionssystemet. Flera av dem påpekar att införandet av det nu gällande sanktionssystemet innebar en genomgripande reform. De betonar att det är angeläget att nu göra en utvärdering på grundval av de erfarenheter som har vunnits. Åtskilliga remissinstanser understryker eller bekräftar den kritik som i olika sammanhang har riktats mot påföljdssystemet. Särskilt fäster de sig vid att detta är alltför onyanserat och att sanktionen inte sällan framstår som orimligt hård i förhållande till felaktighetens eller försummelsens art. Från flera håll görs gällande att nu förevarande lagstiftning inte tar tillräcklig hänsyn till den skattskyldiges av naturliga skäl många gånger bristande förmåga att sätta sig in i skatte- och avgiftsförfattningarna som ofta är svårtillgängliga. Andra remissinstanser framhåller att inte alla typer av felaktigheter är lika reaktionsvärda och anger som exempel härpå bl. a. periodiseringsfelen och i fråga om TL de fel som har eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial. Sanktionen är i sådana och liknande typer av fall ofta inte rimlig med hänsyn till vad som bör betraktas som en förscelse mot uppgiftsplikten. Flera remissinstanser förklarar uttryckligen att de påtalade olägenheterna till största delen har sin grund i den nu förevarande lagstiftningens materiella innehåll och inte kan förklaras av en stelbent rättstillämpning. Det nu anförda visar enligt remissinstanserna att det föreligger ett behov av att sanktionssystemet nyanseras.

4.1.3 Principiella synpunkter på en reform

Ett stort antal remissinstanser framför principiella synpunkter i fråga om de riktlinjer efter vilka det skatteadministrativa sanktionssystemet bör reformeras. Några av dem tar upp frågan huruvida den nuvarande fördelningen mellan de överträdelser mot skatte- och avgiftsförfattningarna som prövas i administrativ resp. judiciell ordning är godtagbar. Åtskilliga remissinstanser ger synpunkter på i vilken utsträckning sanktionssystemet kan nyanseras utan att man rubbar de principer, på vilka detta vilar. Några remissinstanser uttalar sig om hur långt man bör driva kravet på att sanktionsbestämmelserna inom de olika beskattningsområdena bör vara lika. Åtskilliga remissinstanser aktualiserar frågan huruvida skattetilläggets nuvarande storlek är rimlig. Flera av dem på-

kallar att statsmakterna redan nu tar ställning till den generella reaktionsnivån. Andra föreslår alternativa beräkningsgrunder för skattetilllägg.

Det nuvarande förhållandet mellan administrativ och judiciell lagföring

Den nuvarande fördelningen mellan de överträdelse av skatte- och avgiftsförfattningarna som prövas i administrativ resp. judiciell ordning lämnas utan uttrycklig crinran av det stora flertalet remissinstanser. Som framgår av avsnittet 4.1.1 framhålls av *länsstyrelsen i Södermanlands län*, *SACO/SR*, *SRS*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges grossistförbund*, att avkriminaliseringen av en mängd förseelser har varit en positiv effekt av det år 1971 införda påföljdssystemet. Några remissinstanser uttalar sig närmare om det nuvarande förhållandet mellan administrativ och judiciell lagföring.

RÅ anser att om man jämför de skatteadministrativa sanktionerna och de straffrättsliga påföljderna så framstår det som riktigt att det nuvarande systemet med avkriminalisering bör vidmakthållas. Reformen har nämligen i nu förevarande avseende för de judiciella myndigheternas vidkommande gett önskvärt resultat.

Länsåklagaren i Norrbottens län är av samma mening som *RÅ* även om enligt hans mening lagstiftaren torde ha avsett att fler skattebrott än vad nu är fallet skulle lagföras i judiciell ordning.

Näringslivets skattedelegation konstaterar att endast några hundra fall har dragits inför allmän domstol och menar att denna avkriminalisering inte enbart har positiva verkningar.

Några remissinstanser förespråkar att fler överträdelse mot skatte- och avgiftsförfattningarna lämnas över till åtal.

RSV anser att de grövre fallen av skatteundandragande bör bedömas straffrättsligt. Det skattetilllägg som skall träffa och utgöra en rimlig sanktion mot förseelser mot uppgiftsplikten måste här ersättas med kraftigare påföljder. Det är väsentligt att sanktionerna i sådana fall utformas och tillämpas så att man kan upprätthålla allmänhetens uppfattning att sådana handlingar är brottsliga. *RSV* anser det från den synpunkten som en olycklig utveckling att åtalsfrekvensen nu har tenderat att bli så låg.

Länsstyrelsen i Stockholms län förklarar att avkriminaliseringen av överträdelse mot skattelagarna har skett i en utsträckning som inte kan ha varit avsedd när påföljdssystemet år 1971 reformerades. Sålunda dömdes under vart och ett av åren 1974 och 1975 endast 200—300 personer i hela landet för brott mot *SkBL*. Mot antalet domar står ca 70 000 skattetilllägg om året på den direkta beskattningens område, varav ca 65 % eller omkring 45 000 för "oriktig uppgift". Antalet domar utgör således blott ca 0,5 %. Enligt länsstyrelsens uppskattning uppfyller åtminstone en fjärdedel av dessa senare fall — de 45 000 — dvs.

ca 11 000 eller omkring 15 % av totalantalet, rekvisiten "uppsåt" eller "grov oaktsamhet". Det är sålunda inte någon rimlig proportion mellan antalet skattskyldiga, som har begått straffvärda förseelser och antalet under nämnda år lagförda och dömda. Det allmänna undanhålls varje år miljardbelopp på grund av brott mot skattelagstiftningen. Ett brott mot samhället är indirekt också ett brott mot de enskilda medborgarna. Detta måste bedömas lika allvarligt som annan brottslighet. Det är därför viktigt att lagstiftarens intentioner att jämställa sådan brottslighet med bedrägeri verkligen kommer till uttryck. Länsstyrelsen bedömer att det ur allmänpreventiv synvinkel måste vara en rimlig strävan från samhällets sida att dra flera fall än f. n. inför allmän domstol. Den nuvarande alltför ringa frekvensen av åtal synes vara en följd av skattetilläggsystemet.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att myndigheterna i större utsträckning än f. n. bör lämna över de uppenbara och medvetet begångna felen till åtal. Om dessa lagfördes enligt SkBL skulle skattetilläggets reaktionsnivå kunna sänkas betydligt. Om skattetilläggen var avsedda att träffa endast slarvfel och liknande fel borde det vara möjligt att införa ett högsta belopp som skattetillägget inte fick överskrida.

Liknande synpunkter framförs av *Svenska företagares riksförbund*.

Synpunkter på i vilken utsträckning nyansering är möjlig inom ramen för sanktionssystemets principiella uppbyggnad

Remissinstanserna synes helt eniga om att de grundläggande dragen av enkelhet och schablonisering som utmärker det skattadministrativa sanktionssystemet bör vidmakthållas vid en reform. Flera remissinstanser som *JK, kammarrätten i Göteborg, statskontoret, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Blekinge samt Göteborgs och Bohus län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorers, SCF/CR* ställer sig under åberopande av dessa principer avvisande till införande av regler som differentierar reaktioner på grundval av bedömningar i det enskilda fallet. Andra remissinstanser som *JO, RÅ, överåklagarna i Stockholms och Göteborgs åklagardistrikt, RFV, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Kronobergs, Malmöhus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands och Norrbottens län, 1969 års punktskatteutredning, flertalet av näringslivets organisationer, LO, SACO/SR, samt Sveriges advokatsamfund* uttalar uttryckligen eller får på grund av innehålllet i sina remissvar anses ansluta sig till uppfattningen att åtminstone en viss nyansering av reaktionen på nu angivet sätt ryms inom ramen för sanktionssystemets principiella uppbyggnad. Flera remissinstanser inom båda meningsriktningarna, däribland *JO, JK, statskontoret, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Malmöhus län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorers* och *Sveriges advokatsamfund*, pekar på möjligheten att generellt sänka sanktionsnivån inom

den direkta beskattningen för att där minska behovet av nyanseringsregler av nu förevarande slag. Detta förslag och andra synpunkter som framförs i fråga om skattetilläggets nuvarande storlek och beräkning redovisas mer utförligt i ett senare avsnitt.

Några av de remissinstanser som av principiella hänsynstaganden motsätter sig införandet av regler enligt vilka sanktionen kan differentieras på grundval av bedömningar i det enskilda fallet har mer ingående utvecklat grunderna för sin ståndpunkt.

JK framhåller att avsikten med det ekonomiska sanktionssystemet var att skapa enkla och effektiva påföljder på skatte- och avgiftsområdet. Genom att ett sådant system med nödvändighet slår blint fordras naturligtvis att möjlighet finns till korrigeringar. Tillägg bör således kunna efterges och eventuellt för vissa fall kunna differentieras. Detta bör dock ske med största försiktighet och genom lättillämpade regler. Dessa regler bör i största möjliga utsträckning vara fria från särskilda överväganden och bedömningar i det enskilda fallet. I annat fall motverkas syftet med sanktionssystemet. JK vill i detta sammanhang påminna om sanktionssystemet i fråga om olovligt byggande. Den sanktionen kan anpassas till värdet av det olovligt byggda. Förutom en avgift (byggnadsavgift), som står i viss relation till den taxa som byggnadsnämnden tar ut för beviljande av byggnadslov, utgår nämligen för vissa former av olovligt byggande en s. k. tilläggsavgift. Denna avgift utgår för sådant olovligt byggande som det är särskilt angeläget att motverka och beräknas efter den yta som den olovliga åtgärden omfattar. JK vill beträffande betydelsen av enkelhet och effektivitet hänvisa till vad departementschefen framhöll i propositionen (prop. 1975/76: 164) med förslag till lag om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande. Departementschefen uttalade (s. 22), att "systemet medför att avgiftens storlek inte skall sättas i relation till den byggandes uppsåt eller oaktsamhet" och att "avgiftssanktionen slår lika hårt oavsett om det olovliga byggandet sker avsiktligt eller om detta sker av okunnighet eller oförstånd". Han framhöll också, att detta var en nackdel men att man måste acceptera den för att få ett effektivt system.

Kammarrätten i Göteborg förklarar att ett administrativt sanktionssystem också har sina givna begränsningar. Dessa hänger intimt samman med den administrativa handläggningsformen. Vid lagstiftningens tillkomst framhölls också att ett administrativt sanktionssystem måste bygga på enkla och schablonartade regler. Det finns därför inte samma möjligheter i ett administrativt system som i ett straffrättsligt att nyansera påföljden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Nu skall man enligt kammarrätten emellertid inte överdriva värdet av en sådan möjlighet till nyansering. Redan tillämpningen av det tidigare gällande straffrättsliga sanktionssystemet på området visade att nyanseringsmöjligheterna är tämligen begränsade i praktiken. Det var sålunda i

regel svårt att styrka i straffprocess att en oriktig uppgift hade lämnats med uppsåt. Detta förhållande medförde sannolikt att många uppsåtsfall av åklagare eller domstol i stället rubricerades som grov vårdslöshet. Vidare gavs rekvisitet grov oaktsamhet en så vidsträckt tillämpning, att det kunde ifrågasättas om det ej endast var ringa oaktsamhet som lämnades utanför det straffbara området. Enligt kammarrättens uppfattning ligger det emellertid ett betydande värde i att på ett område som det förevarande mäta ut påföljden efter enkla och schablonartade regler. Vad som är centralt i sammanhanget är inte om den enskildes förfarande eller underlåtenhet beror på uppsåt, grov oaktsamhet eller vanligt slarv utan att ge eftertryck åt samhällets krav på att den enskilde skall lämna korrekta uppgifter till grund för skatte- och avgiftsdebiteringen och därigenom motverka risken för att denna blir oriktig. Kammarrätten anser därför att man måste vara mycket restriktiv mot propåer att göra det skatteadministrativa systemets regler mer nyanserade, i synnerhet om detta innebär att det skall tas större hänsyn till subjektiva faktorer hos de uppgiftsskyldiga. Annars blir systemet lätt alltför otympligt för att tillämpas i administrativ ordning med påföljd att den "förfinade" rättsvisa som systemet ger uttryck för stannar på papperet.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att införandet av regler som gör det möjligt att sätta ned reaktionen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet i realiteten innebär att man i det administrativa sanktionssystemet skulle föra in en judiciell, närmast domstolsmässig prövning, som inte hör hemma där.

De remissinstanser som anser att en nyansering av reaktionen på grundval av bedömningar i det enskilda fallet ryms inom ramen för sanktionssystemets principiella uppbyggnad representerar i ett hänseende skilda uppfattningar. Dels finns de som mer eller mindre uttryckligen förklarar att de endast kan tänka sig jämkning av sanktionen i ett steg, i vart fall vad gäller den direkta beskattningen, däribland *JO* och flera *länsstyrelser*, dels finns de, främst *näringslivets organisationer*, som förespråkar längre gående differentieringar.

JO förklarar i fråga om skattetillägg enligt TL att han anser att ett system där alternativet står mellan hel avgift eller ingen avgift alls i vissa fall lämnar otillfredsställande resultat. Även om en hel del av kritiken mot nuvarande avgiftssystem kan hänföras till en njugghet att utnyttja föreliggande möjligheter till eftergift, kan man inte frigöra sig från att nuvarande regelsystem är stelt och onyanserat. Skattetilleggets anknytning till den "undanhållna" skatten gör att sanktionen många gånger kan drabba hårt. Sanktionen kommer därigenom att stå i disproportion till den brist eller det fel som den skattskyldige gjort sig skyldig till vid deklarationens upprättande. Man kan inte bortse från att förutsättningarna för att fullgöra deklarationsplikten på ett korrekt sätt varierar kraftigt mellan olika skattskyldiga. Uppgiften att fylla

i en vanlig löntagardeklaration kan vara en enkel sak för de flesta men framstå som en ytterligt komplicerad sak för andra. Kunskap, erfarenhet och omdöme växlar. Men till sådana förhållanden tar nuvarande eftergiftsgrunder mycket liten hänsyn. En genomgång av de skattetilläggsbeslut som en lokal skattemyndighet utfärdar under ett år visar att många beslut grundar sig på fel som sammanhänger med att den skattskyldige inte förstått deklaraionsblanketten eller sina kontrolluppgifter, att han missförstått deklaraionsanvisningarna, att han saknat förmåga att värdera vilka uppgifter som är väsentliga för bedömning av en skattefråga eller att han inte har innebörden klar för sig av skilda juridiska och ekonomiska termer. Många skattskyldiga gör nog så gott de kan men inte desto mindre blir deras deklaration oriktig och förutsättningar för skattetillägg inträder. Det kan därför sägas att skattetillägg drabbar den "lilla människan" oftare och hårdare än den som står bättre rustad i samhället. Visserligen bör ett administrativt sanktionssystem kännetecknas av enkelhet och till sin grundlösning vara schabloniserat. Ett införande av möjlighet till jämkning av reaktionen med ett steg innebär i och för sig en komplicering men inte i sådan utsträckning att några principiella invändningar bör kunna resas mot det.

RA och *länsåklagaren i Malmöhus län* ifrågasätter om inte en jämkningsmöjlighet med ett steg är otillräcklig för det fall skattetillägget uppgår till extremt högt belopp.

Gradering av de skatteadministrativa sanktionerna efter subjektiva rekvisit

Ett annat principiellt spörsmål som berörs av ett stort antal remissinstanser är huruvida det bör vara möjligt att gradera de administrativa sanktionerna med hänsyn till den subjektiva skulden hos den skattskyldige. Så gott som samtliga som yttrar sig i frågan nämligen, *JO*, *JK*, *RA*, *kammarrätten i Göteborg*, *RSV*, *det stora flertalet länsstyrelser* och *näringslivets organisationer*, ställer sig helt avvisande till en sådan ordning. Några få remissinstanser förklarar sig vara inte alldeles främmande för en sådan lösning i vissa ytterlighetsfall.

Likformighetskravet och behovet av särregler för olika beskattningsområden

Några få remissinstanser nämligen, *RSV* och *Näringslivets skattedelegation*, tar från principiell synpunkt upp kravet på att sanktionsbestämmelserna inom de olika beskattningsområdena till sitt innehåll bör vara lika men förklarar att detta krav inte får drivas för långt.

RSV framhåller att hänsyn måste tas till att beslutsordningen skiljer sig högst avsevärt på olika skatteområden. Om taxeringsnämnderna tar över uppgiften att påföra avgifter enligt TL kommer besluten här om att fattas i kanske 3 000 beslutsorgan. På mervärdeskatteområdet

och i fråga om vägtrafikskatten fattas besluten av ett fåtal handläggare hos varje länsstyrelse. På punktskatteområdet fattas besluten i huvudsak av en eller ett par handläggare för varje skatt. Möjligheterna att upprätthålla en likformighet i beslutsfattandet skiljer sig därmed radikalt på de olika områdena. Detta förhållande kan tala för att man utan risk för bristande likformighet kan öppna ett större utrymme för nyanseringsregler på den indirekta beskattningens område än på den direkta skattens. Även i övrigt skiljer sig den indirekta beskattningen i väsentliga avseenden från inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Ett skäl som dock talar starkt för att så stor enhetlighet som möjligt bör upprätthållas är att kontrollen av olika skatter nu alltmer sker samordnat genom s. k. integrerad revision. För de skattskyldiga och för den reviderande personalen kan ett alltför splittrat sanktionssystem te sig svårförståeligt.

Näringslivets skattedelegation slår fast att förhållandena för de mervärdeskattskyldiga i många stycken ter sig helt annorlunda än inom inkomstskattesystemet. Mervärdeskattelagstiftningens speciella karaktär gör att frågorna om skattetillägg blir särskilt känsliga. De olikartade förhållanden som råder mellan de båda beskattningsområdena bör enligt delegationens uppfattning beaktas vid bestämmandet av de fall då skattetillägg skall utgå. Det framstår som helt orimligt och snarast stötande att det allmänna skall reagera mot förseelser där samhället inte på något sätt kan riskera att förlora genom minskade skatteintäkter. Liknande synpunkter kan anföras beträffande arbetsgivaravgifter av olika slag.

Skattetilläggets nuvarande storlek och beräkning

Åtskilliga remissinstanser aktualiserar frågan huruvida skattetilläggets nuvarande storlek är rimlig. Deras uttalanden synes i det övervägande antalet fall ta sikte på den direkta beskattningen. Från flera håll lämnas emellertid synpunkter som avser reaktionsnivån inom övriga beskattningsområden. Flera remissinstanser understryker kraftigt angelägenheten av att frågan om skattetilläggets storlek bringas till en snar lösning. Som framhållits i det föregående förklarar flera remissinstanser att behovet av nyanseringsregler, som tar hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet i viss utsträckning, minskar vid en mer betydande generell sänkning av reaktionsnivån. Några av dessa remissinstanser ger uppslag till differentierade skattetillägg, som bygger på tanken på ett lågt tillägg i normalfallet och ett förhöjt sådant i grövre fall. Från några löntagarorganisationer framförs krav på att sanktionsnivån inom den indirekta beskattningen anpassas till vad som gäller enligt TL. Ett ej obetydligt antal remissinstanser understryker behovet av att vissa typer av felaktigheter som periodiseringsfelen undantas från eller görs till föremål för en begränsad sanktion. Slutligen föreslår några remissinstanser principiellt annorlunda utformade beräkningsgrunder för de nu förevarande påföljderna.

Två remissinstanser påkallar uttryckligen en omedelbar sänkning av den procentsats efter vilken skattetillägg enligt TL skall beräknas.

RSV förordar att statsmakterna redan nu tar ställning till om det nuvarande avgiftsuttaget ligger på en lämplig nivå. För egen del är RSV berett att föreslå att nivån sänks till 20—30 % av den skatt som belöper på den oriktiga uppgiften. Med en radikal sänkning av sanktionen skulle mycket av den kritik som framförts mot skattetilläggsystemet dämpas.

I stort sett samma synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Stockholms län*, som föreslår att den procentsats efter vilken skattetillägg beräknas sätts ned till 25 %.

Flertalet av näringslivets organisationer betonar med skärpa angelägenheten av att frågan om skattetilläggets storlek snarast löses.

Några remissinstanser, nämligen *JO, JK, statskontoret, länsstyrelserna i Södermanlands och Malmöhus län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer* och *Sveriges advokatsamfund*, framhåller i sin bedömning av behovet av nyanseringsregler inom den direkta beskattningen att detta skulle minska vid en mer betydande generell sänkning av sanktionsnivån. I frågan om hur stor denna bör vara uttalar länsstyrelserna att tillägget bör beräknas efter 25 % och JK att det är en öppen fråga, men att han inte är främmande för att nivån sänks till hälften av den nu gällande.

Några remissinstanser, nämligen, *RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Malmöhus län* och *Näringslivets skattedelegation*, ger uppslag till differentierade skattetillägg, som i stort bygger på tanken av en låg avgiftssanktion i normalfallet och en förhöjd sådan eller eventuellt annan typ av påföljd i grövre fall.

RSV är medvetet om att den av verket för den direkta-beskattningen föreslagna sanktionsnivån blir alltför lindrig för grova fall som rör större belopp. En strängare ekonomisk sanktion än för normalfallen måste här framstå som motiverad.

Länsstyrelsen i Stockholms län, som föreslår att den generella sanktionsnivån inom den direkta beskattningen sänks till 25 %, förespråkar att det införs regler som gör det möjligt för taxeringsintendent att vid uppsåtligt brott eller grov oaktsamhet från den skattskyldiges sida hos skatterätten yrka ett med 25 % förhöjt skattetillägg. Enligt länsstyrelsen innebär förslaget att obetydliga förseelser träffar mindre hårt än hittills, vilket står i överensstämmelse med riksdagens intentioner.

Länsstyrelserna i Södermanlands och Malmöhus län förordar i fråga om skattetillägg enligt TL att den procentsats som till följd av lagstiftningen om lägre skattetillägg i vissa fall kommer att bli den vanligast förekommande, dvs. 25 %, upphöjs till huvudregel, och att avgiftsuttaget vid upprepade eller eljest svårartade överträdelse bestäms till 50 %.

Näringslivets skattedelegation understryker att skattetilläggsnivån måste bestämmas efter de lindrigare fallen, vilka utgör den helt dominerande delen. Om man på något sätt vill bestraffa de uppsåtliga och grovt oaktsamma fallen hårdare, bör detta ske genom ett förhöjt skattetillägg, utdömt av domstol eller av någon kvalificerad administrativ myndighet.

Från två löntagargrupper framförs krav på att sanktionsnivån inom mervärdebeskattningen anpassas till den som gäller enligt TL.

LO väcker frågan om den lägre procentsatsen för skattetillägg enligt ML alltid kan anses vara motiverad. De som är skyldiga att redovisa mervärdeskatt måste i flertalet fall anses bättre informerade om skattesystemet än de flesta enskilda löntagare. Fusk vid momsredovisningen torde emellertid vara ganska vanligt. Det bör därför enligt LO:s mening övervägas om skattetillägg enligt ML inte bör höjas, åtminstone i grövre fall.

TCO vill i detta sammanhang fästa uppmärksamheten på att före departementschefens motivering för ett så lågt skattetillägg som 20 % på mervärdeskatteområdet främst var baserat på en principiell invändning mot ett differentierat sanktionssystem som enligt dennes bedömning skulle vara opraktiskt och svårt att tillämpa. Han menade att procentsatsen i och för sig kunde framstå som låg vid oriktig uppgift men däremot väl avvägd vad beträffar uppskattningar med hänsyn till att det på mervärdeskatteområdet ofta är fråga om beskattningsvärden som inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och således inte heller hans beskattningsförmåga. Enligt TCO:s förmenande måste det anses som obilligt att företeelser inom mervärdebeskattningen som skett med klart uppsåt skall rendera den skattskyldige ett lägre skattetillägg än vad som hade varit fallet om den oriktiga uppgiften lämnats i samband med den direkta taxeringen. TCO finner det stötande, samt anser att det står i motsättning till grundprincipen om likformighet, att sanktionen är så låg som 20 % av undandragen skatt för liknande företeelser.

Ett obetydligt antal remissinstanser, nämligen *överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt*, *RSV*, *länsstyrelserna i Jönköpings, Hallands och Norrbottens län*, *FAR*, *Lantbrukarnas skattedelegation*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenska företagens riksförbund*, *SHIO* och *SCF/CR* understryker behovet av regler som undantar från sanktion eller maximerar reaktionen i vart fall vid vissa typer av felaktigheter, t. ex. periodiseringsfel.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt framhåller att uppsåtliga periodiseringsfel vanligen syftar till att skaffa en otillåten skattecredit. En straffranta om 25 till 50 % synes inte skälig. Än mer oskälig framstår avgiften om felet har begåtts av oaktsamhet eller våda.

Enligt *RSV* finns det anledning att överväga att förse skattetilläggs-

sanktionen med någon form av tak inom såväl direkt som indirekt beskattning. I fråga om s. k. räkenskapsfel inom mervärdesbeskattningen förklarar verket, att sådana fel, till följd av att mervärdeskatten regelmässigt redovisas med löpande bokföring som underlag, kan uppkomma även hos företag med välordnad bokföring och utbyggd internkontroll. I de fall omständigheterna är sådana att förutsättningar för hel befrielse inte föreligger, men risken för att felet inte skulle ha rättats frivilligt är liten, bör det finnas ett tak om förslagsvis 10 000 kr. med hänsyn till att det ofta kan vara fråga om stora skattebelopp och därigenom påföljder som eljest skulle stå i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens karaktär.

FAR fäster uppmärksamheten på sådana felaktigheter som att ett företag exempelvis vid avsättning till investeringsfond av förbiseende glömt att göra inbetalning till riksbanken inom föreskriven tid, vilket medfört skattetillägg. Vid fel av detta slag torde det vara helt uppenbart, att det icke rör sig om ett undanhållande av skatt, vilket givetvis bör beaktas vid bedömningen om skattetillägg skall påföras.

Lantbrukarnas skattedelegation föreslår att skattetillägg inte i något fall skall kunna påföras med högre belopp än 10 000 kr. I fråga om periodiseringsfelet framhålls att de normalt inte leder till någon skattevinst sett över en längre tidsperiod, men att de vid ett isolerat tillfälle kan ge en skattelättnad. Delegationen reagerar starkt mot att fel av detta slag resulterar i skattetillägg på samma sätt som vid definitivt skatteundandragande.

Några remissinstanser, nämligen *RSV* och *Lantbrukarnas skattedelegation*, föreslår principiellt annorlunda utformade beräkningsgrunder för sanktionerna. Två förslag framförs. Det ena tar sikte på beräkningen av skattetillägg över huvud taget medan det andra gäller endast skattetillägg för oriktig uppgift som har eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial. Förslagen redovisas i det följande var för sig.

RSV anger exempel som är avsedda att belysa de svårigheter i debiteringsarbetet som differentierade tillägg leder till och menar att dessa komplikationer snarast måste undanröjas. Väljer man att acceptera tanken på differentierade procentsatser för skattetillägg enligt *TL* måste man enligt *RSV*:s mening noga överväga om man inte bör gå över till en annan beräkningsgrund än den nuvarande. Ett alternativ är det som föreslogs av skattestrafflagutredningen, nämligen att underlaget skall utgöras av den undanhållna inkomsten eller förmögenheten och att skattetillägg skall utgå i procent av det undanhållna beloppet. 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.

Samma förslag framför *Lantbrukarnas skattedelegation* som framhåller, att uttas skattetillägget med utgångspunkt från det undanhållna beloppet i stället för den undanhållna skatten, undviks den progressiva effekten. Samtidigt får man med ett sådant förfarande ett skattetillägg som är relaterat till de aktuella beloppen. Under förutsättning att den höga skattetilläggsnivå som gäller i dag över huvud taget skall behållas, måste vid en övergång till sistnämnda princip självfallt de nuvarande procentsatserna 50 resp. 25 % sättas ner till ca 25 resp. 10 %. Den föreslagna ordningen skulle medföra en ökad jämställdhet mellan de skattskyldiga i fråga om tillämpningen av skattetillägg.

Det andra förslaget avser, som har framhållits i det föregående, skattetillägg för oriktig uppgift som har eller hade kunnat rättas med ledning av vid taxeringen tillgängligt kontrollmaterial.

RSV förklarar att verket i det nu avsedda fallet kan tänka sig att i stället använda fasta ordningsbotsliknande skattetillägg om några hundratal kronor eller, när det rör mera betydande belopp, enligt en skala med fasta avgifter från kanske 1 000 till 10 000 kr. Sådana kontrollavgifter skulle säkert bidra till allmänhetens förståelse för uppgiftskravet genom att sanktionen då mera skulle framstå som riktad mot förseelsen mot uppgiftsplikten som sådan och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna — en risk som i dessa fall skulle vara hypotetisk. Behovet av ytterligare nyanseringar i form av jämkning med ett steg och en vidsträckt tillämpning av befrielsegrunder, som komplicerar systemet, skulle med en sådan lösning kunna tänkas bli mindre. Detta förslag fordrar emellertid en noggrann analys av regelns tänkta tillämpningsområde och av de eventuella tröskleffekter som kan uppkomma, när regeln sätts i sammanhang med de övriga sanktionsreglerna.

I stort sett samma inställning har *Lantbrukarnas skattedelegation* som särskilt fäster sig vid att det nuvarande systemet innehåller ett accentuerat progressivt moment. I det nu avsedda fallet saknas anledning till ”progressiv bestraffning”. Fixerade normbelopp borde passa bättre.

4.2 Synpunkter på utredningsförslaget

4.2.1 Inledning

Det helt övervägande antalet remissinstanser godtar i princip eller har inte något att erinra mot huvudlinjerna i utredningens lagförslag. Kompletteringar eller överarbetningar föreslås emellertid i flera hänsenden. Ett mindre antal remissinstanser ställer sig avvisande till förslaget. Några remissinstanser anser att genomförandet av de föreslagna jämningsreglerna främst beträffande TL bör anstå tills frågan om den generella sanktionsnivån har prövats, varvid behovet av dem ånyo får bedömas. Flera remissinstanser påkallar att de föreslagna besvärsreglerna anpassas till RS-reformen och att ikraftträdandet samordnas i tiden. Ett

icke obetydligt antal remissinstanser pekar på behovet av aktiva insatser från det allmänna och utökade resurser för att rättstillämpningen skall bli så enhetlig som möjligt.

4.2.2 *Detaljförslagen i fråga om TL*

Lägre skattetillägg i vissa fall

Utredningens förslag om att skattetillägg för oriktig uppgift skall beräknas efter 25 % i stället för 50 %, om uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial som i princip skall vara tillgängligt vid taxeringen har i stort redan lett till lagstiftning (prop. 1976/77: 92, SkU 1976/77: 38, rskr 1976/77: 204, SFS 1977: 118). På följande punkter avviker denna lagstiftning från vad utredningen föreslagit. Underrättelse från annan taxeringsnämnd ingår ej i det kontrollmaterial som aktualiserar tillämpning av den lägre procentsatsen. Utredningens förslag om att skattetillägg, oavsett om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av det relevanta kontrollmaterialet, skall beräknas efter 50 %, om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat uppgiften i syfte att dra undan skatt, har inte heller föranlett lagstiftning. Detsamma gäller förslaget om att tillämpningen av den lägre procentsatsen inte får medföra att skattetillägget helt faller bort.

Remissinstanserna är eniga med utredningen om att sanktionen bör mildras i det fall oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som taxeringsnämnden normalt har till sitt förfogande vid taxeringen. Några remissinstanser anser att de med förslaget avsedda fallen är de vanligast förekommande och föreslår därför att den lägre procentsatsen av förenklingskäl bör upphöjas till huvudregel. Det övervägande antalet remissinstanser — några av dem med hänsyn till att skäligheten av de förevarande påföljdernas storlek ännu inte har varit föremål för utredning — godtar eller har inte något att erinra mot den valda sanktionsnivån. Åtskilliga remissinstanser anser emellertid att det föreslagna avgiftsuttaget för den typ av förseelse det här är fråga om är en alltför sträng reaktion. Flera av dem förordar att procentsatsen sänks ytterligare eller föreslår att skattetillägget förses med ett tak. Några remissinstanser förespråkar ett system med fasta avgifter för att sanktionen mer skulle framstå som riktad mot förseelsen mot uppgiftsplikten och mindre mot risken för skattebortfall för det allmänna. Ett fåtal remissinstanser finner det oskäligt att skattetillägg över huvud taget utgår i här avsedda fall eftersom den typ av förseelser tillägget skall träffa närmast är att betrakta som otjänliga försök. Nästan samtliga remissinstanser ställer sig avvisande till prövning av det subjektiva rekvisitet i den föreslagna undantagsregeln. Det stora flertalet remissinstanser anser att det kontrollmaterial som bör beaktas i sammanhanget i stort bör ha den omfattning som har angetts i den genomförda

lagstiftningen. Kompletteringar av och inskränkningar i det relevanta kontrollmaterialet föreslås dock från några håll. Det övervägande antalet remissinstanser avstyrker den föreslagna regeln att tillämpning av den lägre procentsatsen inte får medföra att skattetillägget helt faller bort.

Länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Malmöhus län anser att tillämpningen av den lägre procentsatsen kommer att bli den vanligast förekommande och att i utredningsförslaget de mindre vanliga fallen omfattas av huvudregeln. De ifrågasätter därför om inte av förenklings-skäl den generella reaktionsnivån bör sänkas och föreslår att förhöjd avgiftssanktion bör utgå i de grövre fallen. Den närmare innebörden av detta förslag har redovisats i avsnittet 4.1.3.

Den föreslagna sanktionsnivån i det nu avsedda fallet godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JO, JK, RÅ, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands och Västerbottens län, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, LO, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund och TOR.*

Det föreslagna avgiftsuttaget anses alltför högt av *kammarrätten i Göteborg, RSV, länsstyrelserna i Blekinge, Hallands och Norrbottens län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, SACO/SR, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, SHIO, Sveriges köpmannaförbund och TCO.* Några av dessa remissinstanser, nämligen *länsstyrelsen i Blekinge län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, SACO/SR* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, ifrågasätter uttryckligen om skattetillägg över huvud taget bör utgå i nu avsedda fall.

Länsstyrelsen i Blekinge län, som i första hand förordar att skattetillägg inte alls skall påföras i nu avsedda fall, föreslår i andra hand att procentsatsen bestäms till 10 % och understryker att det beloppsmässiga underlaget för skattetillägg ofta kan vara så stort att även ett uttag på 25 % kan synas oskäligt.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att man i avvaktan på utredningens slutbetänkande till nöds kan acceptera den föreslagna sanktionsnivån och förutsätter att skattetilläggets storlek i det nu avsedda fallet nyanseras betydligt mer.

Näringslivets skattedelegation ifrågasätter om det finns någon som helst anledning att sätta skattetillägget i de nu angivna fallen i relation till det skattebelopp som skulle ha dragits undan. Skall någon relation finnas mellan denna förseelse och normalförseelsen, bör den inte sättas högre än till 1/10 av den senare. Enligt delegationens uppfattning vore

det rimligast att samhället reagerade mot den i och för sig oskyldiga försölsen på det viset att den sociala reaktionen utgick med 1/20 av skattebeloppet, med ett tak vid 1 000 kr.

Sveriges köpmannaförbund understryker att även det föreslagna 25-procentiga skattetillägget för många företag är synnerligen betungande.

TCO anser att det vid felaktigheter av nu förevarande slag inte finns någon väsentlig risk för att skatt skall dras undan eftersom felet i princip skall kunna rättas av taxeringsnämnden genom tillgängligt kontrollmaterial. Detta måste också innebära att den som känner till kontrollförfarandet inte heller kan ha för avsikt att undgå skatt genom felaktigheten.

Några av de remissinstanser som anser det föreslagna avgiftsuttaget alltför högt i nu avsedda fall föreslår takregler eller principiellt annorlunda utformade beräkningsgrunder. Deras synpunkter i hithörande avseende har berörts i avsnittet 4.1.3. Detsamma gäller inställningen till förslaget att i ett undantag till regeln om lägre skattetillägg införa prövning av subjektiva rekvisit.

Det stora flertalet remissinstanser anser att det kontrollmaterial som bör beaktas i sammanhanget i stort bör ha den omfattning som har angetts i den genomförda lagstiftningen. Kompletteringar av och inskränkningar i det relevanta kontrollmaterialet föreslås dock från några håll.

Synpunkter av principiell natur framförs av *kammarrätten i Göteborg* som framhåller att den ledande principen bör vara att hänsyn tas till sådant kontrollmaterial som generellt sett är omedelbart tillgängligt för taxeringsmyndigheten. Utredningsförslaget lider av den svagheten att då kontrollrutinerna byggs ut och ändras, slår förändringarna inte omedelbart igenom på skattetilläggsidan.

I frågan om att låta underrättelse från annan taxeringsnämnd ingå i det kontrollmaterial som aktualiserar tillämpning av den lägre procent-satsen och de problem som hänger samman därmed utvecklar några remissinstanser mer utförligt sina synpunkter.

JO slår fast att genom utredningsförslaget kommer man i viss mån till rätta med de skattetilläggsfall som de skattskyldiga i dag har svårast att acceptera. De hänvisar just i dessa fall till den obetydliga risken för fel-taxering med hänsyn till tillgängligt kontrollmaterial. Bland sådant material bör man kunna beakta allt material som taxeringsnämnd regelmässigt har tillgång till. *JO* finner det därför omotiverat att — som skett vid lagändringen — undanta underrättelse från annan taxeringsnämnd. De underrättelser enligt 22 § taxeringskungörelsen som det här är fråga om avser oftast skattskyldiga som utbotaxerats (jfr 66 § andra stycket TL) eller som gjort avdrag för periodiskt understöd. *JO* kan inte se något hinder mot att låta dylika underrättelser ingå i det kontrollmaterial som motiverar det lägre skattetillägget.

Kammarrätten i Göteborg finner det rimligt att lägre skattetillägg till-

lämpas, om den andra taxeringsnämnden kan hämta den uppgift som avses med underrättelsen direkt ur tillgängligt deklarationsmaterial och regelmässigt vidarebefordrar den, exempelvis underrättelser om avdrag för periodiskt understöd. Är det däremot fråga om material som den andra taxeringsnämnden fått fram genom förfrågningar eller på annat sätt, bör fullt skattetillägg utgå.

RSV anser att den föreslagna bestämmelsen att för taxering tillgänglig underrättelse från annan taxeringsnämnd omfattas av 25-procentsregeln har sina problem. För det första fordras att man avskiljer de fall då den ena taxeringsnämnden själv utrett att en oriktig uppgift föreläggat i den granskade deklARATIONEN och sedan underrättat den andra taxeringsnämnden om detta förhållande. Regeln får då självklart inte bli tillämplig. För det andra är reglerna om de fall där underrättelse sker mellan taxeringsnämnderna rätt vaga. I vissa fall föreligger enligt 66 § TL en obligatorisk underrättelseskyldighet. I andra fall har den underrättelseverksamhet som nu normalt förekommer sitt stöd i mer löst formulerade regler i samma paragraf och 22 § taxeringskungörelsen. I de sistnämnda fallen bör 25-procentsregeln knappast göras tillämplig. En likformig tillämpning av 25-procentsregeln i underrättelsefallen förutsätter att taxeringsnämnderna verkligen korrekt fullgör sin obligatoriska underrättelseskyldighet. Annars blir den skattskyldige lidande på grund av ett myndighetsfel. Om utbotaxeringarna avskaffas och den skattskyldige endast behöver lämna en deklARATION, en ordning som övervägs inom RS-projektet, blir behovet av den föreslagna regeln mycket litet.

I stort sett samma synpunkter som anförts av RSV lämnas av *länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län*.

Den föreslagna avgränsningen av det relevanta kontrollmaterialet anses av några remissinstanser vara för vid i vissa avseenden och för snäv i andra.

RSV framhåller att vissa av reglerna i TL om kontrolluppgift (37 § 1 mom. 4 om royalty m. m. samt 5 och 6 om vissa vederlag till jordbrukare m. fl.) avser belopp som redovisas i deklARATIONEN under inkomst av rörelse eller jordbruk och som därvid många gånger kan ligga dolda i större poster. Det finns därför skäl som talar för att dessa fall bör hållas utanför regelns tillämpningsområde. Detsamma gäller uppgiftsskyldigheten enligt 43 § TL, som enligt prop. 1976/77: 92 omfattas av bestämmelserna. Denna regel avser emellertid enligt ordalagen uppgifter till ledning för *egen* taxering. Såvitt RSV kan finna omfattar 25-procentsregeln inte sådana kontrolluppgifter som inkommer till svenska skattemyndigheter från utländska myndigheter med stöd av bestämmelser i handräckningsavtal. Det kan vara svårt att avgöra om dessa uppgifter avlämnats i den utländska staten med stöd av en obligatorisk uppgiftsplikt eller frivilligt. Vidare kommer sådana uppgifter ofta in sent under taxeringsperioden eller först under den senare delen av året. Des-

sa skäl talar för att dessa uppgifter bör hållas utanför regelns tillämpningsområde. I vissa fall, såsom bl. a. i fråga om svenska sjömän som har inkomster i Sverige men också inkomster av arbete ombord på t. ex. en dansk båt finns skäl som talar för att regeln dock borde vara tillämplig i fråga om uppgiften om den danska sjöinkomsten. Sådana uppgifter är emellertid inte kontrolluppgifter, utan uppgifter som upprättats av RSV på visst underlag som lämnats till verket.

Länsstyrelsen i Stockholms län förordar att kontrolluppgift från fåmansbolag undantas från det kontrollmaterial som kan grunda lägre skattetillägg.

Någon remissinstans vill utvidga omfattningen av det kontrollmaterial som kan grunda lägre skattetillägg.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att taxeringsnämnd regelmässigt har tillgång till annat kontrollmaterial än det som har berörts i betänkandet, exempelvis uppgift om taxeringsvärde och överlåtelse av fastighet. Det kan hävdas att sådana uppgifter bör jämföras med de uppgifter som framgår av taxeringsavi.

JO, kammarrätten i Göteborg, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Älvsborgs och Gävleborgs län, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, SRS, Sveriges grossistförbund och TOR finner det otillfredsställande att sanktionens storlek kan bli beroende av den större eller mindre noggrannhet, varmed annan än skattskyldig fullgör sin underrättelse- eller uppgiftsskyldighet. Flera av dem föreslår därför, att 25-procentsregeln skall gälla oavsett om vederbörande har fullgjort eller försummat sin skyldighet i nu förevarande avseende.

Frågan om vid vilken tidpunkt det relevanta kontrollmaterialet skall ha varit tillgängligt för taxeringsnämnden berörs av några remissinstanser.

RSV konstaterar att det enligt prop. 1976/77: 92 avseende den genomförda lagstiftningen inte fordras att kontrolluppgift skall ha funnits tillgänglig vid taxeringstillfället. Det räcker att den har kommit in till vederbörande myndighet under taxeringsperioden. Av 37 § 4 mom. jämförd med 35 § TL framgår att med vederbörande myndighet åsyftas länsstyrelse, lokal skattemyndighet och vederbörande taxeringsnämnd. Däremot faller RSV och "fel" taxeringsnämnd utanför detta uttryck. Om en kontrolluppgift skickas till sistnämnda myndigheter och sedan inte vidarebefordras i rätt tid, blir 25-procentsregeln alltså inte tillämplig. Det kan framstå som obilligt att sådana händelser skall leda till att den skattskyldige drabbas. Slutligen kan nämnas att den nu genomförda regeln fordrar att kontrolluppgifter ibland inkomststämplas med datum.

Länsstyrelsen i Västmanlands län understryker värdet av att kontrolluppgifter kommer in i rätt tid och förklarar att sådan uppgift i framtiden skall registreras för databehandling. Det är ett led i det tillämnade ADB-stödet för taxeringen. Då blir det ännu viktigare än nu att kontrolluppgifterna lämnas i tid.

En och annan remissinstans, däribland *länsstyrelsen i Älvsborgs län* och *TOR*, finner det otillfredsställande att det är den skattskyldige som skall göra troligt, att kontrolluppgift verkligen har lämnats. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* däremot menar att taxeringsintendent mot ett åberopat påstående från en arbetsgivare att han lämnat uppgift och eventuellt förteende av kopia inte synes ha mycket att anföra i praktiken. Från likformighetssynpunkt kan det därför hävdas att skattetillägg bör påföras med 25 % av undandragen skatt, så snart kontrolluppgift skulle ha lämnats utan anmaning.

Eftergift av hela den särskilda avgiften

Utredningens förslag till ändringar i 116 h § TL första stycket godtas i princip eller lämnas utan uttrycklig erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Från några håll föreslås dock kompletteringar och överarbetningar. Några remissinstanser framför önskemål om att befrielsegrunderna vidgas ytterligare till sin innebörd, t. ex. genom införandet av ett s. k. ägnadrekvisit. Ett mindre antal remissinstanser påkallar att statsmakterna lagfäster att prövningen av eftergiftsfrågan skall grundas på en samlad bedömning av samtliga ursäktliga omständigheter i det enskilda fallet.

Enligt *RSV* har den kritik som riktats mot skattetillägssystemet inte i första hand rört lagstiftningen som sådan. I mycket är det här, förutom problemet med den generella nivån, i stället fråga om ett besvärligt rättstillämpningsproblem. Trots uttalanden i förarbetena om att sanktionen inledningsvis borde tillämpas mjukt efter principen hellre fria än fälla har praxis hos myndigheterna och skattedomstolarna blivit tämligen strikt. Härvid har likformighetskravet och det förhållandet att *RSV:s* föreskrifter av nödvändighet måste bli ganska allmänt hållna och inte kan reglera alla fall helt visst spelat en stor roll. *RSV* anser att eftergiftsrekvisiten "den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller annan särskild omständighet" nu, såsom utredningen också föreslagit, bör skjutas i förgrunden. Genom uttalanden i lagstiftningsförarbeten om den närmare innebörden av dessa rekvisit bör praxis kunna ledas in på en mindre sträng tillämpning.

Länsstyrelsen i Stockholms län tar upp utredningens uttalande om att den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv i princip bör ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet. Avses härmed t. ex. den som äger fastighet, vilken sköts och förvaltas av annan, eller som har annan förmögenhet som ger avkastning, kan länsstyrelsen inte utan vidare acceptera uttalandet. Begreppet "ekonomiskt aktiv" har vid flera tillfällen diskuterats inför *RSV* som inte använder det i sina föreskrifter. I stället bör uttalandet avse den som trots hög ålder har inkomst av eget arbete av tjänst eller i t. ex. fastighet eller rörelse.

Länsåklagarmyndigheten i Kopparbergs län och *länsstyrelsen i Göte-*

borgs och Bohus län ser det som en brist att befrielsegrunderna inte är utformade för juridiska personer.

En kritisk hållning till de föreslagna ändringarna i denna del av utredningsförslaget intar *kammarrätten i Göteborg* som ifrågasätter om omformuleringarna av lagtexten innebär någon förbättring. De brister i tillämpningen av eftergiftsinstitutet som har konstaterats torde i första hand böra avhjälpas genom utbyggda anvisningar till de tillämpande myndigheterna och särskild utbildning på området. Man kan också tänka sig en utbyggd bevakning från det allmännas sida av att reglerna om skattetillägg blir riktigt tillämpade. Den kommande överflyttningen av förevarande ärenden från lokal skattemyndighet till taxeringsnämnd kan dessutom tänkas leda till förbättringar i hithörande hänseenden.

Några remissinstanser, *JO*, *KF*, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, ställer krav på att eftergiftsgrunderna till sin innebörd utvidgas ytterligare. Vissa av dem utvecklar mer utförligt sin mening.

JO ifrågasätter om eftergift inte bör kunna ske i ett fall där skattetillägg framstår som uppenbart obilligt men där någon av de nu gällande befrielsegrunderna inte är för handen. *JO* tänker här i första hand på att man möjligen skulle kunna applicera det s. k. "ägnadrekvisitet" i gamla SkSL på vissa skattetilläggsfall. Man kan t. ex. praktisera ett sådant resonemang på rättsfallet R 76 1: 34 i publikationen rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK), där en skattskyldig lantarbetare deklarerat lön som enda inkomst med 2 900 kr., i stället för rätteligen 29 002 kr., men erlagt preliminär skatt med 10 418 kr. Någon större risk för att taxeringsnämnden skulle låta deklarationen godkännas utan ändring torde ej föreligga i sådana fall.

Lantbrukarnas skattedelegation konstaterar att en förutsättning för att avgiften skall efterges är att den begångna felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig. Detta gör att det i samtliga fall måste göras en bedömning av den skattskyldiges person. Det är hans subjektiva agerande som i sista hand måste bedömas. Trots att den skattskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet finns bland rekvisiten är denna lagstiftningsteknik inte tillfredsställande. Först när eftergiftsparagrafen är så formulerad att det s. k. lantarbetarfallet faller in under paragrafen kan den accepteras. I detta fall var den skattskyldige tvungen att tillstå att han var okunnig och oerfaren för att skattetillägget skulle efterges. Men för att kunna tillstå detta måste den skattskyldige vara tillräckligt klok för att begripa att han skall tala om att han är okunnig. Genom att hålla fast vid ursäktlighetskravet kan fel av dessa slag endast undantas från skattetillägg, om den skattskyldige så att säga klassar ner sig själv. De som borde omfattas av reglerna saknar ju som har nämnts förmåga att framhålla detta. Detta kan inte vara rimligt. Utmärkande för dessa fall är att felet är så häpnadsväckande

att vem som helst kan upptäcka dem och att de därför inte bör föranleda skattetillägg. I gamla SkSL från år 1943 utgick man ifrån att den oriktiga uppgiften skulle vara ägnad att leda till för låg skatt. Detta tillämpades av högsta domstolen så att, i de fall det var helt uppenbart att den felaktiga uppgiften var så absurd, att den inte skulle kunna medföra för låg skatt, på grund av att det stod klart att taxeringsmyndigheterna skulle upptäcka felet, ansågs felet inte ägnat att medföra för låg skatt. Följaktligen utdömdes intet straffansvar. Delegationen anser att 116 h § TL första stycket i utredningsförslaget bör avslutas med "att den kan anses ursäktlig eller det eljest är uppenbart obilligt att skattetillägg uttages". Med ett sådant tillägg blir det möjligt att undanta kommande "lantarbetarfall".

Några remissinstanser påkallar att statsmakterna lagfäster att prövningen av eftergiftsfrågan skall grundas på en samlad bedömning av samtliga ursäktliga omständigheter i det enskilda fallet.

JO förklarar att han vid tidigare tillfälle har framhållit skyldigheten för tillämpande myndighet att söka göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse för eftergiftsprövningen. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha sådan styrka att eftergift bör ske. JO konstaterar att utredningen understrukt denna i och för sig självklara bedömningsprincip.

Enligt RSV är det särskilt svårt att i anvisningar ge uttryck åt principen att befrielse bör komma i fråga om det i ärendet föreligger flera befrielsegrunder som tillsammans har beaktansvärd styrka, även om dessa grunder tagna var och en för sig framstår som otillräckliga för eftergift. RSV anser att denna självklara princip är så viktig att den bör anges uttryckligen i lagtexten eller påpekas i förarbetena till en ny lagstiftning.

Förslaget om att förseningsavgift inte skall kunna efterges på grund av att det belopp som hade kunnat dras undan genom underlåtenheten att deklarerera i rätt tid är att anse som ringa godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av så gott som samtliga remissinstanser. En och annan remissinstans finner den föreslagna skärpningen onödig.

Några remissinstanser berör ringabeloppets nuvarande storlek.

Statskontoret konstaterar att det av det statistiska material som redovisas i betänkandet framgår att ca 40 % av skattetilläggen avser undandragna belopp under 2 000 kr. Flera skäl talar för att lägsta undandragna belopp som leder till skattetillägg bör höjas till 2 000 kr. Ett skäl är att penningvärdet förändrats sedan år 1972 då 1 000-kronorsgränsen infördes. Ett annat skäl är att påföljden i många fall kommer att reduceras genom de föreslagna jämningsreglerna eller genom nedsättning. En höjning är motiverad också från den aspekten att skattemyndigheten eljest kommer att lägga ner mycket tid på ärenden vars handläggningskostnader kommer att överstiga sanktionsbeloppet. Som framgår av statistiken skulle en betydande del av antalet ärenden försvinna genom

denna höjning, varigenom den mer komplicerade handläggningen av återstående ärenden i huvudsak kan rymmas inom ramen för nuvarande resurser. Om inte beloppsgränsen höjs kommer resurserna till stor del att få ägnas åt smärre förseelser.

Samma uppfattning har bl. a. *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*.

SACO/SR redovisar en direkt motsatt inställning och framhåller att enligt *RSV:s* anvisningar skall skattetillägg i regel inte utgå om det undandragna beloppet vid inkomsttaxeringen ej överstiger 1 000 kr. Ordningen innebär att en deklarat med en extrainkomst på 1 000 kr. för vilken kontrolluppgift inte har lämnats i det närmaste riskfritt kan undanhålla inkomsten, förutsatt blott att hans skattemoral tillåter detta. *SACO/SR* finner denna möjlighet otillfredsställande. Visserligen kan en gräns för bagatellförseelser vara motiverad, men en gräns vid 1 000 kr. är anmärkningsvärt hög jämfört med exempelvis straffen för traditionella förmögenhetsbrott. Möjligen har utredningen här låtit sig påverkas av sitt resonemang om de administrativa sanktionernas rättsliga natur, där utredningen bl. a. anför att skattetillägg inte bör uppfattas som ett straff utan som ett annat medel som syftar till att "tvinga fram en bättre ordning" och att de som åläggs skattetillägg inte skulle vara "brottslingar i social mening". Skattetillägg och straff har i stort sett samma syften, och undandragande av 1 000 kr. är ett väl så klandervärt beteende som åtskilliga förfaranden som straffbeläggs i brottsbalken.

Delvis eftergift av skattetillägg

Utredningens förslag att skattetillägg skall få efterges med hälften, när sådan omständighet som skall beaktas vid fråga om befrielse från avgift föreligger men denna är ej så uttalad att hela tillägget bör efterges, godtas av det helt övervägande antalet remissinstanser. Det stora flertalet av näringslivets organisationer förespråkar dock längre gående nyanseringsregler än de föreslagna. Ett inte obetydligt antal av främst de statliga remissinstanser som är positiva till den föreslagna jämkningsregeln fäster uppmärksamheten på praktiska svårigheter i tillämpningen. Ett mindre antal remissinstanser ställer sig under åberopande av principiella och administrativa skäl avvisande till den föreslagna eftergiftsregeln. Utredningens förslag att skattetillägg skall få efterges med hälften beträffande fysisk person med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation får ett blandat mottagande. Några fler än hälften av remissinstanserna anser sig kunna godta eller har intet att erinra mot förslaget medan de övriga avstyrker det.

Utredningens förstnämnda förslag godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JO, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Kronobergs,*

Malmöhus, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands och Norrbottens län, SACO/SR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, KF, LO, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, Sveriges företagens riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR. Som framgår av avsnittet 4.1.3 förespråkar det stora flertalet av näringslivets organisationer längre gående nyanseringsregler än de föreslagna. *JO, länsstyrelserna i Södermanlands och Malmöhus län och Sveriges advokatsamfund* förklarar mer eller mindre uttryckligen att en sänkning av avgiftsuttaget rubbar förutsättningarna för deras ställningstagande till det föreslagna nyanseringssystemet.

Ett inte obetydligt antal av främst de statliga remissinstanserna, som ställer sig positiva till de föreslagna jämningsreglerna, nämligen *JO, RRV, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Malmöhus, Hallands, Västmanlands, Jämtlands och Västernorrlands län*, framhåller uttryckligen att den praktiska tillämpningen kommer att försvåras. Några av dessa remissinstanser uttalar sig mer utförligt om vilka åtgärder som måste sättas in för att minimera svårigheterna. *RRV* anför att även om det merarbete som de föreslagna jämningsreglerna föranleder kan hållas inom rimliga gränser, kan ändringen leda till ökade resurskrav. Enligt *RRV:s* mening bör en fullständig prövning av resursbehovet göras efter en tids tillämpning av de nya reglerna. Redan nu synes den materiella sidan av ärenden om skattetillegg inrymma många svåra bedömningsfrågor och besvärliga praktiska frågor för de tillämpande myndigheterna. Även tillämpningen av bestämmelserna rörande eftergift är ofta svår. *RRV* anser det vara av stor vikt att ärenden om skattetillegg handläggs av tillräckligt kvalificerad personal. En tilltagande svårighetsgrad i tillämpningen torde därför kräva ökad utbildning av personal vid de beslutande organen. Enligt *RRV:s* uppfattning bör dessa frågor beaktas före ikraftträdandet.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Södermanlands län* som framhåller att behovet av anvisningar från i första hand *RSV* men också *RFV* beträffande sanktionsformerna avgiftstilllegg och förseningsavgift blir mycket accentuerat. Det krävs att verken utförligt beskriver grunderna för bedömningen av fall där befrielse bör komma i fråga, undantagssituationer osv. Särskilda utbildningsinsatser erfordras i första hand för den personal som har att handlägga dessa ärenden, dvs. granskningsassistenter hos länsstyrelsen och lokal skattemyndighet när den nya taxeringsorganisationen träder i kraft fr. o. m. taxeringen år 1979.

Avvisande till det nu förevarande förslaget är *JK, kammarrätten i Göteborg, statskontoret, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Blekinge samt Göteborgs och Bohus län, Föreningen Sveriges kommu-*

nala taxeringsrevisorer och *SCF/CR*. Flera av dem åberopar principiella eller administrativa skäl till stöd för sitt ställningstagande. Deras synpunkter i hithörande hänseende har redovisats i avsnittet 4.1.3.

Utöver nyss angivna synpunkter framför *kammarrätten i Göteborg* kritiska anmärkningar mot den konkreta utformningen av utredningsförslaget i denna del. Kammarrätten slår inledningsvis fast att kritiken mot bristen på nyansering i det skatteadministrativa systemet inte så mycket synes ha gällt reglerna som sådana. Av *JO:s* uttalanden att döma har man i stället framför allt fäst sig vid att de möjligheter till eftergift som reglerna ger inte har utnyttjats i tillräcklig utsträckning av de tillämpande myndigheterna. Mot denna bakgrund är det knappast motiverat att göra regelsystemet om eftergift mer komplicerat genom att införa möjlighet även till halv eftergift.

Några få remissinstanser föreslår ändringar i den föreslagna lagtexten.

Svenska företagens riksförbund anser att när det står och väger för hel befrielse bör endast ett mindre skattetillägg få komma i fråga. Tillägg med 10 % av skatten på det undanhållna beloppet bör vara ett fullt tillräckligt remedium. Enligt utredningen skulle procentsatsen i stället bli antingen 12,5 eller 25 %.

Utredningens förslag att skattetillägg skall få efterges med hälften beträffande fysisk person med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska och sociala situation godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *RA*, *länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Kronobergs, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands och Norrbottens län, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, KF, LO, Näringslivets skattedelegation, Sveriges företagens riksförbund, Svenska försäkringsholags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, TCO och TOR*. Flera av dem som intagit en positiv hållning till förslaget understryker behovet av klagörande anvisningar hur regeln skall tillämpas för att tillämpningen skall bli enhetlig.

Förslaget avstyrks av *JO, JK, kammarrätten i Göteborg, statskontoret, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Blekinge, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Gävleborgs, Västernorrlands och Västerbottens län, SACO/SR, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Lantbrukarnas skattedelegation, SRS, Sveriges grossistförbund och SHIO*.

Några av de remissinstanser som ställer sig avvisande till utredningsförslaget i denna del utvecklar grunderna för sin ståndpunkt mera utförligt.

Enligt *JO* torde den föreslagna jämningsregeln, som innebär tillskapandet av en ny befrielsegrund, inte ens med uppföljande anvisningar

kunna få en tillfredsställande avgränsning. Risk för betydande svårigheter vid tillämpningen och oenhetliga bedömningar skulle uppstå.

Kammarrätten i Göteborg ifrågasätter varför de anförda omständigheterna bör föranleda bara halv eftergift och inte i något fall hel eftergift. Det mest betänkliga är emellertid att förslaget ställer rättstillämpningen inför närmast oöverstigliga svårigheter på utrednings- och bedömningsplanet. Domstolen frågar om de relevanta ekonomiska förhållandena skall föreligga vid deklarationstillfället, vid tidpunkten för beslut i skattetilläggsfrågan i första instans eller eventuellt när frågan prövas i besvärinstans. Enligt kammarrättens uppfattning bör skattetillägget i fråga om beaktande av den skattskyldiges ekonomi i princip inte följa andra regler än själva skatten, dvs. eventuella förödande effekter som tillägget kan få på vederbörandes ekonomi får beaktas på verkställighetsstadiet.

Skattetillägg för oriktig uppgift i taxeringsmål

Utredningens förslag att skattetillägg skall utgå för skriftlig oriktig uppgift som avges i mål om taxering godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Till förslaget att även muntliga oriktiga uppgifter i det nu avsedda fallet bör träffas av sådan påföljd intar remissinstanserna en något försiktigare hållning, även om det stora flertalet ställer sig positiva härtill. Några av de remissinstanser som är avvisande till förslaget ifrågasätter huruvida förvaltningsprocessens principiella uppbyggnad medger att muntliga oriktiga uppgifter beivras inom ramen för denna. Flera av de positiva remissinstanserna understryker vikten av att sanktionsbestämmelserna i nu avsedda fall tillämpas restriktivt. Från några håll påkallas att de föreslagna reglerna överarbetas i vissa hänseenden.

Förslaget att skattetillägg skall utgå för skriftlig uppgift som avges i mål om taxering godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JO, JK, länsåklagarna i Malmöhus och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholm, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, RRV, statskontoret, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, SACO/SR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, TCO och TOR.*

Avvisande till förslaget är *RA, länsåklagaren i Kopparbergs län, kammarrätten i Göteborg, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Näringslivets skattedelegation och SHIO* samt — tills förslaget överarbetats ytterligare — *Lantbrukarnas skattedelegation.*

Några av de remissinstanser som ställer sig positiva till förslaget behandlar detta mer ingående.

Länsåklagaren i Norrbottens län slår fast som en positiv konsekvens av förslaget att skattetillägg skall kunna påföras för oriktiga skriftliga uppgifter, som avges först i mål om taxering, och att det därigenom blir möjligt att undvika åtal för denna typ av skatteförseelser. I övriga fall är åtal inte beroende av påförda skattetillägg utan av de undandragna beloppens storlek.

RRV anser att någon avgörande invändning inte kan resas mot utredningens uppfattning att det bör vara möjligt att i nu avsedda fall beivra skattebedrägeri genom skattetillägg som ett alternativ till den redan befintliga möjligheten till åtal för skattebrott. Samtidigt vill verket emellertid starkt betona utredningens uttalande att den föreslagna regeln bör tillämpas med restriktivitet för att den inte skall komma att omfatta argumentation i rättsfrågor eller beträffande bevisläget. *RRV* anser därför att förutsättningarna för påföljd bör preciseras så att tillfredsställande garantier skapas mot att skattetillägg påförs i strid mot dessa allmänna rättsprinciper.

RSV framhåller att förslaget att skattetillägg skall kunna påföras för oriktig uppgift i skattemål innebär att en lucka i gällande lagstiftning täcks. Liksom utredningen anser *RSV* att skattetillägg i princip bör utgå i dylika förhållandevis sällsynta fall. Saken är dock ganska komplicerad och fordrar enligt *RSV*:s mening närmare överväganden.

Enligt *länsstyrelsen i Stockholms län* kommer förslagen, om de godtas, att få en viktig allmänpreventiv funktion men kommer sannolikt också att leda till svåra gränsdragningsproblem.

SRS har i princip intet att erinra mot att användningsområdet för skattetillägg utsträcks att omfatta även uppgifter lämnade i samband med en skatteprocess. Av utredningens överväganden framgår att regeln bör tillämpas med restriktivitet. Detta anser samfundet vara en förutsättning. Från en annan synpunkt är emellertid den föreslagna utvidgningen betänklig. En deklaration kan inte avges genom ombud. Genom att underteckna deklaration ådrar sig den skattskyldige ansvar för däri lämnade uppgifter. Däremot kan en skatteprocess väl föras av ombud på grund av fullmakt. Det vore mycket betänkligt om en oriktig uppgift lämnad av ett ombud i en skatteprocess skulle kunna medföra skattetillägg för den skattskyldige, om denne inte har varit medveten om den lämnade oriktiga uppgiften. Samfundet vill understryka angelägenheten av att sådana fall undantas.

Sveriges advokatsamfund konstaterar att förslaget i denna del har tillkommit för konsekvensens skull och för att åtal för skattebrott i många fall skall kunna undvikas. Samfundet kan i och för sig godta att skattetillägg skall kunna påföras i uppenbara fall, dvs. när ansvar för skattebedrägeri hade kunnat dömas ut på grund av den oriktiga uppgiften.

Utredningen ger i någon mån uttryck härför genom att ange att viss restriktivitet bör iakttas vid tillämpningen. Samfundet vill understryka nödvändigheten av långtgående restriktivitet vid bestämmelsens tillämpning.

De remissinstanser som avstyrker förslaget anger varierande skäl för sin ståndpunkt.

RÅ förklarar att han hyscr förståelse för motiven bakom förslaget, men anser sig böra uttala tveksamhet om lämpligheten härav. För det första måste konstateras att skattefrågan i taxeringsmål mestadels måste anses vara så kontroversiell att den föranleder argumentering och bevisning. Även om man måste ställa stora krav på den skattskyldiges sanningsenlighet, kan hotet om eventuellt skattetillägg i denna situation trots allt verka hämmande på hans rätt att argumentera. Ett schablon-system av den modell som nu tillämpas är inte lämpligt i sådana fall. Hänsyn till den enskilde gör sig i övrigt i dessa fall alls inte särskilt starkt gällande och av denna anledning har en väsentlig grund för tillämpningen av administrativ sanktion fallit bort. De judiciella myndigheterna torde i de få fall detta kan bli aktuellt handlägga dessa ärenden i vanlig straffrättslig ordning. För det andra och helt avgörande leder emellertid förslaget till en inte acceptabel dualism mellan skattedomstolarna och de allmänna domstolar som handlägger samma sakliga frågor. Sanningsplikt vid administrativt äventyr kommer alltså att råda hos skatteorganen medan påföljd för oriktig uppgift saknas i det judiciella förfarandet.

Länsåklagaren i Kopparbergs län ställer sig frågande inför utredningens uttalande att åtal skulle kunna undvikas i fråga om oriktig uppgift som avges i taxeringsmål om skattetillägg kunde påföras i detta fall. Åtal underlåts ju inte därför att sådan sanktion utgår. Länsåklagaren förklarar vidare att han har svårt att inse att inte skattetillägget skulle kunna träffa argumentation i rättsfrågor eller beträffande rättsläget. I detta sammanhang bör enligt länsåklagaren vidare beaktas den komplikation som ligger i de olika processuella regler som gäller för straffprocessen och skatteprocessen. Den misstänkte i straffprocessen är inte skyldig att bidra till utredningen, medan han i en parallellt löpande skatteprocess, vars utgång ofta är avgörande i brottmålet, har en sådan skyldighet. Enligt förslaget skulle han löpa risken av skattetillägg om han lämnar oriktiga uppgifter. Förundersökning angående skattebrott påbörjas ofta i anslutning till en avslutad taxeringsrevision, eftersom granskade räkenskapshandlingar måste beslagtgas. Vid denna tidpunkt beslutas ofta också om andra straffprocessuella tvångsåtgärder såsom husrannsakan och anhållande. Det förekommer att taxeringsrevisionen biträder vid polisförhör och samtidigt utformar sina taxeringspromemorior och framställer sina förslag om eftertaxering mer eller mindre på grundval av vad som framkommit under förundersök-

ningen. Dessa taxeringsrevisorer, som vid muntliga förhandlingar i skattedomstolarna och i mål om skattebrott ibland lär höras såsom vittnen, har en ur processuell synpunkt något säregen ställning. En än svårare position torde de försvarare ha, som söker försvara den misstänkte genom att biträda honom i skatteprocessen. Denna dubbelställning blir mer markant om förslaget genomförs. Den skulle också innebära en nackdel för de misstänkta i skattebrottsmålen, då deras processföring i skattedomstolarna kan komma att åberopas mot dem.

Enligt *kammarrätten i Göteborg* torde fall av oriktig uppgift som lämnas först i besvärprocess vara sällsynta. Något större behov av att beivra oriktiga uppgifter som lämnats i skattemål genom skattetillägg synes inte föreligga. Utredningens undersökningar tyder inte heller på detta. Bestämmelserna i SkBL torde dessutom ge samhället tillräckliga möjligheter att beivra dessa fall. Det föreslagna institutet är såvitt kammarrätten kan överblicka unikt för svensk rätt. En bestämmelse, som generellt belägger oriktig uppgift i taxeringsprocess med sanktion, får antas komma att på ett olyckligt sätt verka hämmande på skattskyldiga som själva skall föra sin talan i sådan process. Att märka är att även uppgifter som lämnats av slarv beivras.

Lantbrukarnas skattedelegation framhåller att konsekvenserna av förslaget endast har berörts ytligt av utredningen. Eventuella följdverkningar är ej analyserade. Indirekt kan en bestämmelse av detta slag medföra att den skattskyldige kommer i underläge i processen även om han naturligtvis skall lämna riktiga uppgifter i skatteprocessen. I samma riktning uttalar sig *SHIO*.

Förslaget att skattetillägg skall utgå även för muntliga oriktiga uppgifter som avges i mål om taxering godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JK*, *länsåklagaren i Malmöhus län*, *överåklagarna i Stockholm, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt*, *RRV*, *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands och Norrbottens län*, *SACO/SR*, *FAR*, *Föreningen Sveriges fögderitjänstemän*, *KF*, *LO*, *Svenska företagares riksförbund*, *Svenska kommunförbundet*, *SRS*, *Svenska sparbanksföreningen*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges grossistförbund*, *TCO* och *TOR*.

Förslaget avstyrks av *JO*, *RA*, *länsåklagarna i Kopparbergs och Norrbottens län*, *kammarrätten i Göteborg*, *RSV*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, *SHIO* samt — tills förslaget överarbetats ytterligare — *Lantbrukarnas skattedelegation*.

Flera av såväl de remissinstanser som tillstyrker eller uttalar sig i positiv anda som de remissinstanser som ställer sig avvisande till utredningsförslaget i denna del lämnar i stort samma synpunkter som i fråga om förslaget att skattetillägg skall kunna påföras för skriftlig oriktig

uppgift som lämnas i mål om taxering. Härutöver behandlar några remissinstanser mer specifikt problematiken kring skattetillägg för muntliga oriktiga uppgifter i taxeringsmål.

Skattetillägg vid skönstaxering

Utredningen föreslår såvitt nu är i fråga att skattetillägg skall påföras på grund av oriktig uppgift vid taxering som har bestämts genom uppskattning till den del denna innefattar rättelse av oriktig uppgift. Som ytterligare förutsättning för skattetillägg på grund av utebliven deklARATION föreslås att anmaning att deklarerera skall ha sänts ut till den skattskyldige. Förslaget godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av samtliga remissinstanser utom en. Kompletteringar och överarbetningar föreslås från några håll.

Förslaget att skattetillägg skall påföras på grund av oriktig uppgift vid taxering som har bestämts genom uppskattning till den del denna innefattar rättelse av oriktig uppgift berörs mer ingående av ett fåtal remissinstanser.

JO förklarar att han inte har några invändningar mot förslaget men vill i likhet med utredningen framhålla vikten av att beslutsmyndigheten vid påföring av skattetillägg klart skiljer mellan underlaget för oriktig uppgift och underlaget för skönmässigt tillägg. För att reglera innehållet i ett skattetilläggsbeslut bl. a. i detta hänseende har utredningen föreslagit ett särskilt stadgande, 116 q § TL, om vad ett avgiftsbeslut skall innehålla. I och med denna senare bestämmelse torde man också kunna räkna med att fall, såsom det i JO:s ämbetsberättelse 1976/77 s. 228 redovisade, inte skall behöva uppkomma.

Nedsättning av skattetillägg påfört på grund av utebliven deklARATION

Huvudlinjerna av utredningens förslag i denna del godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. I vissa detaljavseden föreslås dock ändringar eller kompletteringar från några håll. Ett fåtal remissinstanser ställer sig avvisande eller intar en tvacksam hållning till grundragen av förslaget.

Förslaget att skattetillägg på grund av utebliven deklARATION inte skall undanröjas helt när sådan handling kommer in inom viss tid utan i stället sättas ned tillstyrks eller lämnas utan uttrycklig erinran av JO, JK, RA, länsåklagarna i Malmöhus och Kopparbergs län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, kammarrätten i Göteborg, RRV, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Malmöhus, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommun-

förbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR.

Flera av de positiva remissinstanserna förklarar uttryckligen att förslaget bör motverka spekulatio n i taxeringsmyndigheternas beskattningsåtgärder.

En avvisande eller tveksam hållning till förslaget intar länsåklagaren i Norrbottens län, statskontoret, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation och Svenska försäkringsbolags riksförbund.

Lantbrukarnas skattedelegation anser det inte vara motiverat att införa en speciell regel för skattskyldiga som avvaktar myndighets beslut och därefter lämnar in deklarationen. Redan nu är det möjligt att påföra den skattskyldige förseningsavgift och att om så behövs vitesförelägga honom. Att ha tre olika maktmedel för detta rimmar illa med rimliga krav på rättssäkerhet.

Den föreslagna storleken av den avgift som skall stå kvar om deklaration kommer in inom tidsfristerna godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av JO, JK, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus och Kopparbergs län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, RRV, RSV, länsstyrelserna i Östergötlands, Jönköpings, Blekinge, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands och Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR.

Det föreslagna avgiftsuttaget i de nu avsedda fallen anses för lågt av kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kronobergs, Malmöhus och Västerbottens län, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän och SRS. De förklarar att det är tveksamt om ett så lågt tillägg är en tillräckligt kraftig reaktion för att utgöra ett verksamt medel mot spekulationsfallen.

Några av de remissinstanser som förordar att avgiftsuttaget höjs i de nu avsedda fallen utvecklar grunderna för sin ståndpunkt mer utförligt.

Länsstyrelsen i Södermanlands län föreslår att skattetillägg på grund av utebliven deklaration i stället skall sättas ned till 10 % för skattskyldig, som inkommer med deklaration inom två månader efter det att meddelande om tillägget har erhållits. Vidare förordar länsstyrelsen att tillägget höjs i de fall deklaration inkommer efter denna tidpunkt till förslagsvis 20 %, eventuellt i kombination med en minimiavgift på 500—1 000 kr.

Förslaget att den nuvarande bestämmelsen om nedsättning till 10 % av skattetillägg på grund av utebliven deklaration avseende fysisk person bör utsträckas till att avse även juridiska personer godtas eller läm-

nas utan uttrycklig erinran av så gott som samtliga remissinstanser.

Länsstyrelserna i Södermanlands och Gävleborgs län ställer sig avvisande till förslaget.

Utredningens förslag att skattetillägg på grund av utebliven deklaration inte skall få sättas ned till 10 % om den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av taxeringsrevision eller taxeringsintendents yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som skattetillägget avser eller om eftertaxering för samma år godtas i princip eller lämnas utan uttrycklig erinran av så gott som samtliga de remissinstanser, som har ställt sig positiva till huvudlinjerna av utredningens förslag till nedsättningsbestämmelser. Från några håll föreslås smärre ändringar i eller kompletteringar till de föreslagna reglerna.

Länsstyrelserna i Hallands och Gävleborgs län ifrågasätter om inte de föreslagna begränsningarna av rätten till nedsättning av skattetillägg av nu förevarande slag till 10 % bör utvidgas till att avse även rätten till nedsättning till 5 %.

Några remissinstanser föreslår att rätten till nedsättning skall falla bort tidigare än den tidpunkt då den skattskyldige har fått del av resultat av taxeringsrevision.

RSV anser att utgångspunkten för valet av tidsgräns bör vara att tillämpningen av nedsättningsrätten avskärs när den skattskyldige med kännedom om revisionspromemorian e. d. så att säga "har facit i sin hand" när han avlämnar deklarationen. Å andra sidan måste regeln också utformas så att den inte får olämpliga verkningar på revisionsverk-samhetens bedrivande.

Länsstyrelsen i Jönköpings län framhåller att det är vanligt och ändamålsenligt att redan under hand eller innan revisionen avslutas muntligen delge den skattskyldige vad som kommer fram under granskningens gång eller resultatet av revisionen. Man synes därför böra anknyta till den tidpunkt då förordnandet om revision har delgetts den skattskyldige. Samma ståndpunkt intar *länsstyrelserna i Kronoberg, Göteborgs och Bohus samt Älvsborgs län* och *Föreningens Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*.

Beräkning av undandragen inkomst (kvittning)

Utredningens förslag om utsträckt kvittningsrätt vid beräkning av den inkomst som skall anses ha undandragits godtas av det helt övervägande antalet remissinstanser. Några av dem påkallar att gränscerna för kvittningsrätten närmare klargörs. Från några håll framförs krav på att förslaget lagfästs. Ett mindre antal remissinstanser ställer sig avvisande till förslaget.

Förslaget godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JO, JK, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, stats-*

kontoret, RRV, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Lantbrukarnas skatte-delegation, Näringslivets skattedelegation, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR.

Några av de positivt inställda remissinstanserna berör vissa frågor i samband med förslaget.

En helt eller delvis avisande hållning till förslaget intar *kammarrätten i Göteborg*, RSV, länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län och Föreningen Sveriges fögderitjänstemän.

Enligt *kammarrätten i Göteborg* står de negativa konsekvenserna av utredningens förslag i öppen dag. Den skattskyldige kan "spara" ett avdrag för att "ha det i bakfickan" som motvikt, om en avsiktligt lämnad oriktig uppgift skulle upptäckas. Avdraget kan han sedan få besvärsvägen. Särskilt betänkligt blir systemet om den skattskyldige kan i sammanhanget utnyttja avdragsposter, som han kan hänföra till i stort sett valfritt beskattningsår. Att ge möjlighet till en sådan spekulation i taxeringsmyndigheternas åtgärder är inte önskvärt. Eftersom kvittningsregeln måste gälla lika i alla instanser, måste den högre instansen — om taxeringen ändras — alltid undersöka om skattetillägg som har påförts kan bli föremål för kvittning, samt besluta därom. Om taxeringsnämnd har godtagit ett avdrag — som sedan vid skattetilläggsberäkning kvittats mot en oriktig uppgift — följer att, om länskatterätten skulle vägra avdraget, underlaget för skattetillägget skall höjas, detta oavsett om talan har förts beträffande skattetillägget eller ej. Om utredningens förslag godtas, behövs i motsats till vad utredningen påstår lagändring.

RSV hyser förståelse för utredningens förslag främst från förenklings-synpunkt men menar att olika rättviseskäl kan åberopas såväl för som emot förslaget. Detta synes inte heller överensstämma med RSV:s nuvarande föreskrifter, tillämpad praxis eller ett auktoritativt uttalande om nu gällande lagstiftning. Frågan om kvittning hänger emellertid också samman med vissa problem som utredningen avser att ta upp i ett kommande betänkande, nämligen problemet om bl. a. förlustavdragets inverkan på skattetillägget. Det kan därför diskuteras om inte kvittningsfrågan bör övervägas ytterligare i det sammanhanget, särskilt som dessa frågor kan behöva analyseras från nya utgångspunkter om RSV:s förslag i fråga om ett annorlunda bestämt underlag för beräkningen av skattetillägg prövas närmare.

Föreningen Sveriges fögderitjänstemän är av den uppfattningen att den skattskyldige inte från avgiftssynpunkt bör komma i ett bättre läge

genom att först sedan den oriktiga uppgiften har konstaterats återopa den tidigare ej avdragna kostnadsposten. Den undandragna inkomsten bör i detta fall bestämmas till den oriktiga uppgiftens belopp och inte till nettobeloppet även om intäkten av förvärvskällan i fråga inte kan höjas med mer än sistnämnda belopp.

Undantag från påföring av skattetillägg

Utredningens förslag till förtydliganden av de gällande bestämmelserna om undantag från påföring av skattetillägg och dess uttalande om bevisbördan vid öppet angivna yrkanden m. m. godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JO, JK, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, statskontoret, RRV, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens samt Norrbottens län, SA-CO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR.*

Några av de positivt inställda remissinstanserna behandlar förslaget i denna del mer ingående.

JO anser att bevisbördan för att uppgift är oriktig vid avvikelser från öppet angivet yrkande eller angivet värde av naturaförmån eller tillgång enligt utredningen skall vila på det allmänna. Förslaget i denna del innebär den preciseringen att skattetillägg för oriktigt yrkande inte kan påföras skattskyldig enbart för att denne inte vill eller kan specificera eller styrka ett avdragsyrkande sedan han uppmanats göra detta. Under detta stadgande kommer att falla bl. a. de inte så ovanliga fallen då skattskyldig inte vill eller förmår styrka avdrag för periodiskt understöd eller underhåll till barn (jfr *JO* 1975 s. 379), och de fall då skattskyldig gjort avdrag för ränteutgifter som ej har kunnat styrkas.

Avvisande till eller tveksamma inför förslaget är *kammarrätten i Göteborg* och *länsstyrelserna i Malmöhus och Älvsborgs län.*

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att uttrycket "såvida det ej är uppenbart att den skattskyldige . . . lämnat oriktig uppgift i sak" i den föreslagna 116 f § TL andra stycket är avsett att understryka att skattetillägg inte får påföras enbart på grund därav att exempelvis ett avdrag har vägrats i brist på begärda uppgifter. I motiven (s. 206) uttalas kategoriskt att bevisbördan för att en uppgift är oriktig vilar på det allmänna. Konsekvensen av ett kategoriskt krav att taxeringsintendenten skall bevisa förhandenvaron av en oriktig uppgift är att det blir riskfritt

för den skattskyldige att exempelvis yrka avdrag för skuldräntor, som han aldrig har haft, såvida han vid begäran om verifierationer endast ger ett allmänt hållet svar eller inget svar alls. Det kan synas som om utredningen har den uppfattningen att skattetillägg inte skulle kunna påföras i ett fall som det sist berörda. Länsstyrelsen kan inte instämma i utredningens kategoriska uttalande vad angår bevisbördan. Däremot synes den föreslagna lydelsen i paragrafen vara godtagbar.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län har samma uppfattning som länsstyrelsen i Malmöhus län samt tillägger. Utredningens uttalande om bevisbördan i nu avsett fall skulle kunna tolkas så att om en skattskyldig i sin deklaration har fantiserat ihop ett ränteavdrag, som han efter anmodan inte kan styrka helt enkelt därför att han inte har haft några ränteutgifter, så skulle taxeringsnämnden vara tvingad att tillgripa skönstaxering för att skattetillägg skulle kunna påföras. Enligt 116 b § skulle då skattetillägg utgå enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige, dvs. i exemplet på beloppet för det obehöriga ränteavdraget.

Den ordinarie besvärsrätten för skattskyldig i fråga om särskild avgift

Utredningens förslag att yrkande om att särskild avgift skall undanröjas eller sättas ned skall prövas så länge den taxering avgiften avser inte har vunnit laga kraft godtas i princip eller lämnas utan uttrycklig erinran av samtliga remissinstanser. Några av dem riktar dock kritik mot den lagtekniska utformningen av den föreslagna bestämmelsen och föreslår ändringar i denna. Från några håll påkallas att den nu gällande fristen för skattskyldigs ordinarie besvär dessutom förlängs. En och annan remissinstans framhåller att det är önskvärt att besvärsebestämmelserna i fråga om särskild avgift så långt som möjligt anpassas till motsvarande bestämmelser i taxeringssammanhang.

Kammarrätten i Göteborg har i princip inte något att erinra mot den generösa lösning utredningen stannat för. I sammanhanget måste emellertid uppmärksammas vilka konsekvenser utredningens förslag kan få på bestämmelserna om prövningstillstånd med hänsyn till utgången i rättsfallet 1972 ref. 66 i regeringsrättens årsbok.

Kritik mot den föreslagna lagtekniska utformningen av nu förevarande bestämmelse framförs av några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Kronobergs län och *Föreningen Sveriges fögderitjänstemän* föreslår att den gällande fristen för skattskyldigs ordinarie besvär förlängs.

Den ordinarie talerätten för taxeringsintendent i fråga om särskild avgift

Utredningens förslag till reglering av den ordinarie talerätten för taxeringsintendent i fråga om skattetillägg och förseningsavgift godtas el-

ler lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Ändringar och förtydliganden föreslås dock från några håll. Flera remissinstanser betonar det önskvärda i att bestämmelserna i nu förevarande avscende så långt som möjligt erhåller samma utformning som motsvarande regler vid inkomsttaxeringen. En och annan påkallar att de föreslagna bestämmelserna stäms av mot RS-projektet och att ikraftträdandet samordnas i tiden.

Utredningens förslag om förlängning av taxeringsintendents tidsfrist för ordinarie besvär godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JK, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, RRV, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens samt Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Näringslivets skattedelegation, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, SHIO, TCO och TOR.*

Avvisande till förslaget är *JO, kammarrätten i Göteborg, statskontoret, länsstyrelserna i Malmöhus län och Hallands län, Lantbrukarnas skattedelegation, SRS och Sveriges grossistförbund.*

JO konstaterar att som skäl för att taxeringsintendentens besvärstid skall utsträckas anges att ett tyngre ansvar för enhetlig rättstillämpning kommer att vila på intendenten när avgiftsbesluten läggs på taxeringsnämnderna. *JO* kan för sin del inte finna någon anledning att göra åtskillnad på besvärreglerna för taxeringsbesluten å ena sidan och för skattetilläggsbesluten å andra sidan. Ett lika stort ansvar för enhetlig rättstillämpning har ju sedan länge legat på intendenten vad gäller taxeringsbesluten. Besvärstiden bör därför vara densamma i båda fallen och tills vidare begränsas till den 30 april året efter taxeringsåret.

Kammarrätten i Göteborg anser att praktiska skäl talar för att samma besvärstid bör gälla både för taxeringsfrågan och för avgiftsfrågan. När taxeringsintendenten överväger åtgärder beträffande taxeringen är det naturligt att han tar ställning även i avgiftsfrågan.

Enligt *länsstyrelsen i Malmöhus län* är det i och för sig välmotiverat att förlänga taxeringsintendents besvärstid till utgången av året efter taxeringsåret, men det finns inte tillräckliga skäl för något särskilt stadgande härom i fråga om särskild avgift.

I stort sett samma synpunkter framförs av *Lantbrukarnas skattedelegation.*

För *SRS*, som anser att uppgiften att besluta om särskild avgift bör ligga kvar hos lokal skattemyndighet, är det inte acceptabelt att en

skattskyldig under i det närmaste två år efter deklarationens avlämnande skall behöva förbli oviss om eventuell påföring eller förändring av påfört skattetillägg.

Utredningen har föreslagit att taxeringsintendentens yrkande om särskild avgift skall vara framställt innan hans talan om taxeringen har prövats. Vidare har föreslagits att en reglering av rätten att föra talan om sådan avgift i det fall taxeringsintendent gör kvittningsinvändning och i det fall den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i taxeringsmål. Dessa förslag godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av i stort samma remissinstanser som har ställt sig positiva till förslaget om förlängning av tidsfristen för taxeringsintendentens ordinarie besvär.

Kritiska synpunkter och ändringsförslag i fråga om de nu förevarande bestämmelserna framförs från några håll.

Kammarrätten i Göteborg framhåller att förslaget att taxeringsintendent som för talan om taxering skall ha rätt att framställa yrkandena angående särskild avgift som har samband med taxeringen innan taxeringsfrågan har prövats, ger taxeringsintendenten möjlighet att yrka särskild avgift efter det att hans besvärstid har gått ut. Utredningen har inte anfört något egentligt skäl för att en sådan ordning införs. *Kammarrätten* har också svårt att se att det föreligger något sådant skäl.

Den föreslagna regeln att taxeringsintendent som framställer kvittningsinvändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering skall kunna föra talan om skattetillägg i samband därmed anser *RSV* vara mindre lämplig. Som skäl anför verket att rätten aldrig kommer att pröva taxeringsintendentens kvittningsinvändning eller skattetilläggsfrågan om den skattskyldige efter utgången av taxeringsintendentens besvärstid återkallar sina besvär eller målet eljest inte tas upp till saklig prövning. Taxeringsintendenten bör därför i dessa fall anlita taxeringsinstitutet.

Förslaget till reglering av talerätten i det fall oriktig uppgift har lämnats i taxeringsmål berörs mer utförligt av några remissinstanser.

Den extraordinära besvärsrätten till den skattskyldiges fördel i fråga om skattetillägg

Utredningens förslag till besvärsrätt i särskild ordning till den skattskyldiges fördel godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Ett mindre antal remissinstanser anser att den föreslagna besvärsrätten är alltför vittgående och påkallar att den inskränks.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan uttrycklig erinran av *JK, RÅ, länsåklagarna i Malmöhus, Kopparbergs och Norrbottens län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, statskontoret, RRV, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Blekinge, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämt-*

lands, Västernorrlands, Västerbottens samt Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, SHIO, TCO och TOR.

Förslaget anses för långtgående av JO, kammarrätten i Göteborg, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs, Malmöhus och Göteborgs och Bohus län.

RSV och länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att den föreslagna besvärsrätten i särskild ordning till den skattskyldiges förmån är för vid och att den i likhet med 100 § TL bör begränsas med ett ursäktlighetsrekvisit.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att envar skattskyldig torde kunna framföra någon omständighet som han inte tidigare har åberopat. Han skulle därför enligt utredningsförslaget få en femårig besvärstid som helt kan jämföras med ordinär sådan.

Den extraordinära besvärsrätten för det allmänna till nackdel för den skattskyldige i fråga om skattetillägg

Utredningen har föreslagit extraordinär besvärsrätt för det allmänna till nackdel för den skattskyldige i det fall skattetillägg inte har påförts eller har blivit för lågt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Förslaget godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av RÅ, länsåklagarna i Malmöhus och Kopparbergs län, överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, RRV, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands, Västernorrlands, Västerbottens samt Norrbottens län, SACO/SR, SCF/CR, FAR, Föreningen Sveriges fögderitjänstemän, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, KF, LO, Lantbrukarnas skattedelegation, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, TCO och TOR.

Avvisande till förslaget är JO, JK, länsåklagaren i Norrbottens län, kammarrätten i Göteborg, RSV, länsstyrelsen i Malmöhus län, Näringslivets skattedelegation, Svenska försäkringsbolags riksförbund och SHIO.

Några av de negativt inställda remissinstanserna utvecklar grunderna för sin ståndpunkt mer ingående.

JO förklarar att han inte kan se någon anledning till att det allmänna skall ha förlängd besvärstid i fall där fråga om skattetillägg antingen av misstag inte har prövats eller där skattetillägg blivit oriktigt på grund av

felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Det allmänna bör enligt hans mening stå risken för att riktiga beslut fattas från början och den skattskyldige skall efter en viss tid kunna utgå från att så varit fallet.

RSV kan endast tillstyrka en regel som innebär en besvärsrätt i särskild ordning för taxeringsintendent i de fall skattetillägget blivit för högt på grund av felräkning etc. I de övriga fallen skulle en besvärsrätt för taxeringsintendenten i praktiken innebära att denne fick en femårig frist för att yrka påföring av skattetillägg i de fall lokal skattemyndighet gjort en materiell felbedömning eller ett formellt fel till den skattskyldiges fördel. En sådan regel framstår som stötande.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att taxeringsintendent i taxeringsmål äger anföra extraordinära besvär endast till skattskyldigs fördel med undantag för felräkning etc. Grunden för den nu föreslagna besvärsrätten "lokal skattemyndighet ej prövat, ehuru så bort ske" är alltför vag. Enligt nuvarande rutiner antecknas lokal skattemyndighets beslut, när tillägg ej påförs, på taxeringsavins baksida, ofta med blyerts. Avsaknaden av anteckning på avin skulle komma att ge taxeringsintendenten fem års besvärsrätt till den skattskyldiges nackdel. Länsstyrelsen förordar att taxeringsintendentens extraordinära besvärsrätt begränsas i överensstämmelse med de grunder som enligt 100 och 101 §§ TL gäller för hans extraordinära besvärsrätt i taxeringsmål.

Skyldighet att i vissa fall beakta eftergiftsbestämmelserna ex officio

Remissinstanserna är eniga med utredningen om att man bör lagfästa en skyldighet att i viss utsträckning beakta eftergiftsbestämmelserna, även om yrkande om eftergift ej har framställts. Från några håll föreslås dock överarbetning av förslaget.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att ett lagfästande av den föreslagna regeln inte är tillräckligt. Visserligen skall lokal skattemyndighet beakta bestämmelserna om eftergift även om framställning därom inte har gjorts. Men då skälen, som kan föranleda eftergift, är av huvudsakligen personlig karaktär och förutsätter viss skrivförmåga hos den skattskyldige bör denna paragraf utvidgas. Om det framgår av deklaration eller övriga handlingar att skäl för eftergift av skattetillägg kan föreligga på grund av att den skattskyldige kan åberopa hög ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande, bör lokal skattemyndighet eller läns-skatterätten åläggas att komplettera utredningen och i tveksamma fall föranstalta om en muntlig handläggning av ärendet.

Innehåll i beslut om särskild avgift

Utredningens förslag om vad ett beslut om särskild avgift skall innehålla godtas i princip eller lämnas utan uttrycklig erinran av samtliga

remissinstanser utom en. Från några håll föreslås ändringar eller klarlägganden.

Näringslivets skattedelegation konstaterar att skattetilläggets storlek enligt utredningsförslaget inte behöver anges i beslutet men väl underlaget för avgiftsberäkningen. Mot detta vill delegationen invända att det finns en uppenbar risk för att den skattskyldige undervärderar storleken av skattetillägget som han får uppgift om först i samband med att debetsedeln utfärdas. Det är önskvärt att sanktionens storlek är bestämd i det definitiva beslutet.

Debitering av särskild avgift

Utredningens förslag till förtydliganden i gällande debiteringsregler och förslag till proportioneringsregel i vissa fall godtas i princip eller lämnas utan uttrycklig erinran av remissinstanserna. Några av dem påkallar att innebörden av utredningsförslaget ytterligare klarläggs genom motivuttalanden. Från några håll föreslås ändringar i den föreslagna lagtexten.

Ikraftträdandet

Utredningens förslag om den tidpunkt när de föreslagna bestämmelserna bör träda i kraft godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det övervägande antalet remissinstanser. Som har framhållits i det föregående anser några remissinstanser att genomförandet av de föreslagna jämningsreglerna bör anstå tills frågan om den generella sanktionsnivån har prövats varvid behovet av dem ånyo får bedömas. Från flera håll påkallas att de föreslagna besvärreglerna anpassas till RS-projektet och att ikraftträdandet samordnas i tiden. Ett icke obetydligt antal remissinstanser pekar på behovet av aktiva insatser från det allmänna och utökade resurser för att rättstillämpningen skall bli så enhetlig som möjligt.

De föreslagna ikraftträdandereglernas materiella innehåll godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Ett mindre antal remissinstanser tar avstånd från förslaget att de processuella bestämmelserna skall få retroaktiv verkan.

RSV framhåller, att i betänkandet (SOU 1975: 75) Medborgerliga fri- och rättigheter, s. 157 anförs att förbudet mot retroaktiv strafflagstiftning naturligtvis — åtminstone genom analogisk lagtillämpning — träffar även straffliknande administrativa påföljder såsom skattetillägg, restavgift och förseningsavgift enligt olika skatteförfattningar, överlastavgift etc. Verket hänvisar även till samma betänkande s. 438. I prop. 1975/76: 209 s. 125 anslöt sig departementschefen till detta resonemang. *RSV* menar att detta principiella ställningstagande är mycket viktigt och att det kan medföra att man även när det gäller andra regler i fråga om sanktionssystemet än ikraftträdandebestämmelserna bör göra analogislut

från straffrättsliga och sraffprocessuella grundsatsen bl. a. i fråga om de processuella reglernas utformning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län understryker att en retroaktiv tillämpning av de processuella reglerna kan få en högst påtaglig materiell verkan. Såväl ur administrativ synpunkt som ur rättvisesynpunkt bör även processuella regler tillämpas först från och med taxeringen visst taxeringsår resp. eftertaxering för samma år.

Övriga frågor

JO finner det stötande att skattetillägg kan påföras dödsbo på grund av oriktig uppgift, som lämnats av den avlidne. *JO* anser därför att det bör övervägas en bestämmelse som föreskriver att fråga om särskild avgift förfaller om den skattskyldige avlidit, innan avgiften påförts.

Åtskilliga remissinstanser aktualiserar frågan vilken myndighet som bör ha beslutsrätten i fråga om särskild avgift. Flera av dem anser att principbeslutet att taxeringsnämnderna skall överta beslutsrätten bör omprövas. De åberopar därvid risken för olikformighet i den praktiska tillämpningen om beslutet genomförs och sanktionssystemet blir mer komplicerat. En och annan remissinstans anser att starka skäl talar för att sanktionsfrågorna bör handläggas av förvaltningsdomstol.

4.2.3 Detaljförslagen i fråga om ML, FFL och VL

Utredningens förslag i fråga om sanktioner inom den indirekta beskattningen godtas eller lämnas utan uttrycklig erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. Kompletteringar och överarbetningar föreslås dock i flera hänseenden. Åtskilliga remissinstanser behandlar ej utredningens förslag i denna del mera specifikt utan hänvisar till vad de har anfört beträffande motsvarande förslag enligt TL. Som har framhållits i avsnittet 4.1.3 framförs från några håll principiella synpunkter på likformighetskravet och behovet av särregler beträffande de administrativa sanktionerna inom de olika beskattningsområdena. De föreslagna reglerna om nyansering av de administrativa sanktionerna inom den indirekta beskattningen mottas mer positivt än motsvarande förslag enligt TL. Även i fråga om den indirekta beskattningen kan man urskilja två meningsriktningar i reaktionen på utredningens förslag. Å ena sidan finns de remissinstanser, främst näringslivets organisationer, som förespråkar längre gående nyanseringsmöjligheter än de föreslagna. Å andra sidan finns de som betonar vikten av återhållsamhet i detta avseende. Flera remissinstanser pekar på behovet av aktiva insatser från det allmänna och utökade resurser för att rättstillämpningen skall bli så enhetlig som möjligt. Några remissinstanser, främst näringslivets organisationer, är av den uppfattningen att statsmakterna inte bör ta ställning till utredningens förslag förrän den mera genomgripande översynen av sanktionsbestämmelserna är slutförd, dock senast hösten 1977.

I det följande återges endast de synpunkter i remissvaren som direkt tar sikte på utredningens förslag i fråga om de administrativa sanktionerna enligt ML, FFL och VL.

Eftergift av hela den särskilda avgiften

Utredningens förslag till bestämmelser i 64 h § ML och 37 h § FFL om eftergift av hela avgiften innebär endast redaktionella ändringar av gällande bestämmelser och godtas allmänt eller lämnas utan uttrycklig erinran av remissinstanserna. Detta gäller även förslaget att slopa möjligheten att efterge eller sätta ned förseningsavgift. Från några håll föreslås att den föreslagna lagtexten skall ändras eller förtydligas efter i huvudsak samma riktlinjer som har föreslagits i fråga om motsvarande bestämmelse enligt TL.

Delvis eftergift av den särskilda avgiften

Utredningens förslag till eftergiftsbestämmelser i 64 h § ML och 37 h § FFL anses allmänt utgöra en välkommen förbättring av möjligheterna att nyansera skattetilläggets storlek. Utredningens uppfattning att s. k. periodiseringsfel och tillämpningsfel i transaktioner mellan skattskyldiga bör bedömas välvilligt och ofta kunna leda till att skattetillägg helt efterges delas av flertalet remissinstanser som berör frågan. Även förslaget i fråga om tillägg enligt ML för ursäktliga fel som grundar sig på ej avslutade räkenskaper mottas positivt. Från några håll föreslås det beloppsgränser som skattetillägg resp. förseningsavgift enligt VL inte får överskrida. Utredningens förslag att möjligheten att sätta ned förseningsavgift enligt ML bör slopas, tillstyrks av de remissinstanser som tar upp frågan.

Utredningens förslag till eftergiftsbestämmelser i 64 h § ML och 37 h § FFL berörs från allmänna utgångspunkter av några remissinstanser.

Enligt RSV utgör de föreslagna nya eftergiftsbestämmelserna i 64 h § ML och 37 h § FFL underlag för en nyansering i tillämpningen av de särskilda avgifterna. Denna är i hög grad angelägen i synnerhet på mervärdeskatteområdet. Framför allt gäller detta skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Med nuvarande bestämmelser har alltför liten hänsyn kunnat tas till mervärdeskattens speciella konstruktion och komplicerade materiella regler. *Mervärdeskatteutredningen* ansluter sig till de synpunkter RSV har anfört.

En och annan remissinstans ställer sig kritisk till förslaget i denna del.

Kammarrätten i Göteborg erinrar om sin principiella kritik mot strävandena att genom differentieringsregler nyansera det skatteadministrativa sanktionssystemet. En liknande uppfattning uttalar *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*.

Utredningens uppfattning att s. k. periodiseringsfel och tillämpningsfel i transaktioner mellan skattskyldiga bör bedömas välvilligt och ofta

leda till hel eftergift delas av flertalet remissinstanser. Några av dem ytt-
rar sig mer utförligt i frågan.

Kammarrätten i Göteborg anser liksom utredningen att de s. k. perio-
diserings- och räkenskapsfelen bör kunna bedömas mer nyanserat än
vad som f. n. är fallet. Detta bör emellertid enligt kammarrätten kunna
uppnås redan inom ramen för ett system som saknar annan eftergift än
hel sådan.

RSV delar utredningens uppfattning att hel eftergift i betydande om-
fattning bör kunna medges i fall av rena s. k. periodiseringsfel och när
fråga är om felaktigheter av mindre allvarlig karaktär som begås vid
transaktioner mellan skattskyldiga.

Några remissinstanser, nämligen *RSV*, *Lantbrukarnas skattedelega-
tion* och *Näringslivets skattedelegation*, förordar att de föreslagna be-
stämmelserna om eftergift med del av avgiften i fråga om mervärdebe-
skattningen förses med beloppsgräns vilken sanktionen inte får över-
skrida. *RSV* föreslår därvid 10 000 kr. som maximibelopp, *Lantbru-
karnas skattedelegation* 3 000 kr. och *Näringslivets skattedelegation*
2 000 kr.

Utredningens förslag om att skattetillägg enligt ML för oriktig upp-
gift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbi-
seende i ej avslutad bokföring i visst fall skall kunna efterges med tre
fjärdedelar föranleder mer ingående synpunkter från några håll.

Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer påkallar att den
föreslagna regeln förtydligas så att sådan eftergift endast skall kunna ak-
tualiseras fram till dess bokslut bör föreligga enligt god bokföringssed.
Lagstiftaren måste förhindra att uppmjukningsregeln kommer att åbero-
pas av mindre nogräknade skattskyldiga som håller sina böcker öppna i
det oändliga.

Några remissinstanser är av den uppfattningen att det bör vara möj-
ligt att vid nu förevarande typ av fel i stället efterge hela tillägget.

Länsstyrelsen i Södermanlands län ifrågasätter om förslaget i denna
del bör kvarstå. Då skattetillägg med denna beräkning ändå sätts ned till
5 % eller lägst 200 kr. talar enkelhetsskäl närmast för hel eftergift i
dessa fall.

Länsstyrelsen i Hallands län och *SRS* är tveksamma om skattetillägg
över huvud taget skall påföras beträffande sådana felaktigheter som
konstateras på löpande år där räkenskaperna ännu ej kunnat avslutas
och där man med tillämpande av sedvanlig bokslutsteknik kan förvänta
sig att felaktigheterna upptäcks och rättas av den skattskyldige själv.
Ett annat förhållande är givetvis om felaktigheterna är avsiktliga och
beror på ren underdeklaration eller åtgärder för uppnående av större
likvidmässiga fördelar.

I stort sett samma inställning har *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus
län* och *SHIO*.

Några remissinstanser framhåller att det skulle kunna uppstå problem att avgöra huruvida skattetillägg skall efterges med hälften eller med tre fjärdedelar i de fall båda typerna av eftergift skulle förekomma.

RSV framhåller att en oriktig uppgift kan bestå t. ex. i ett felaktigt avdrag för förvärv som inte omfattas av avdragsrätt enligt ML men väl är förvärv för den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet. Ett sådant fel bör normalt kunna hänföras till kategorin "tillämpningsfel" och därmed kvalificera för hälfteneftergift. Om felet upptäcks av länsstyrelsen innan den skattskyldige upprättat bokslut, kan även tillämpning av trefjärdedelsregeln aktualiseras. Det kan då vara svårt att avgöra om den oriktiga uppgiften beror på ett bokföringsfel, t. ex. en felkontering, eller en felaktig tolkning av de materiella bestämmelser som reglerar avdragsrätten. RSV anser för sin del att trefjärdedelsregeln i dylika fall bör dels ges en generös tillämpning, dels ges företräde såvida det inte framstår som uppenbart att fråga är om ett tolkningsfel som inte skulle ha rättats av den skattskyldige. Detta givetvis under förutsättning att ursäktligheten inte är så framträdande att hel eftergift kan komma i fråga.

En och annan remissinstans anser att jämningsreglerna i 64 h § ML bör utformas något annorlunda än vad som föreslagits.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län föreslår att nu förevarande jämningsregler formuleras så att det klart framgår att avgiften utgör 10 resp. 5 %. Någon nedre gräns för skattetillägg bör inte förekomma.

SRS förordar att 64 h § ML bör kompletteras med en motsvarighet till bestämmelsen i 116 h § TL enligt vilken den skattskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan motivera att skattetillägg efterges med hälften.

Förslaget att förseningsavgift enligt FFL inte längre bör kunna sättas ned biträds inte av RSV, som utvecklar grunderna för sin ståndpunkt enligt följande. Möjligheten att jämka förseningsavgift har hittills använts ganska ofta i fråga om de olika punktskatterna. Erfarenheterna härav är goda. Skulle en jämningsregel beträffande förseningsavgift enligt FFL inte anses lämplig bör man enligt RSV:s mening överväga att sänka den generella nivån för förseningsavgift enligt FFL.

Utredningens förslag till eftergiftsbestämmelser beträffande förseningsavgift enligt VL föranleder synpunkter från två remissinstanser.

RSV anser liksom utredningen att det kan te sig oskäligt att påföra förseningsavgift med fullt belopp i det fall att ägaren till ett stort antal fordon har försummat att i rätt tid sända in samtliga stämpelkort. RSV framhåller att det angivna problemet kan lösas på annat sätt. I författningen skulle kunna anges att de sammanlagda förseningsavgifterna för en och samma fordonsägare för en skatteperiod inte får överstiga exempelvis 300 kr. om det inte till någon del är fråga om upprepad förseelse. Vid upprepad förseelse skulle beloppsgränsen kunna sättas högre, exem-

pelvis till 600 kr. Med den sålunda föreslagna ordningen skulle man redan i meddelande om förseningsavgift kunna ifrågasätta påföring av rätt belopp. Utredningens lösning synes inte på samma sätt göra det möjligt att pröva avgiftens storlek innan meddelande om ifrågasatt förseningsavgift skickas ut. Från administrativ synpunkt torde enligt RSV den diskuterade ordningen med fasta maximibelopp vara att föredra. Antalet ärenden som länsstyrelserna skulle få att handlägga skulle minska. Samtidigt skulle man slippa den prövning av de enskilda fallen som utredningens förslag torde leda till och man skulle således få en mer enhetlig rättstillämpning.

Länsstyrelsen i Värmlands län vill med hänsyn till kritik från skattskyldiga fordonsägare vidga befrielsegrunderna beträffande förseningsavgift enligt VL.

Skattetillägg för oriktig uppgift i skattemål

Utredningens förslag att skattetillägg skall utgå för oriktig uppgift som avges först i skattemål föranleder inte några särskilda synpunkter som tar sikte på förhållandena inom den indirekta beskattningen.

Skattetillägg vid skönsbeskattning

Mot utredningens förslag på denna punkt har någon saklig invändning inte riktats. *Kammarrätten i Göteborg* och *länsstyrelsen i Kronobergs län* framhåller att den nya bestämmelsen om oriktig uppgift vid skönsbeskattning när deklaration har lämnats inte fyller någon funktion eftersom skattetillägg alltid utgår med 20 % och inte kan sättas ned. Enligt länsstyrelsens uppfattning gäller detsamma vid skönsbeskattning i avsaknad av deklaration.

Nedsättning av skattetillägg påfört på grund av utebliven deklaration

Huvudlinjerna i utredningens förslag i denna del godtas allmänt eller lämnas utan uttrycklig erinran av remissinstanserna. I vissa hänseenden föreslås dock ändringar eller kompletteringar. Några remissinstanser förordar i fråga om skattetillägg enligt ML att tidsfristerna för nedsättning utformas på annat sätt. En och annan remissinstans anser det föreslagna avgiftsuttaget för lågt i de nu avsedda fallen. Flera remissinstanser finner att beloppsgränserna angivits otydligt och påkallar klarläggande. Några remissinstanser föreslår en annan utformning av undantagsbestämmelserna till nedsättningsreglerna.

De föreslagna tidsfristerna i fråga om nedsättning av skattetillägg av nu förevarande art enligt ML behandlas mer ingående av några remissinstanser.

Vad först angår utgångspunkten för tidsberäkningen enligt den i 64 d § första stycket 1 ML föreslagna regeln förordar *länsstyrelsen i*

Älvsborgs län att denna bör vara den dag då beslutet har sänts ut. Detta skulle förhindra att en tredskande skattskyldig gynnas.

Kammarrätten i Göteborg har motsatt uppfattning och anser att det måste utredas när den skattskyldige har fått del av beslutet. Delgivning bör därför ske. Att bestämma delgivningsdagen är angeläget även mot bakgrund av att "åttamånadersregeln" inte blir tillämplig förrän tvåmånadersfristen gått till ända. Ytterligare ett skäl för detta är de föreslagna ändringarna i 35 och 36 §§ ML. Det kan också framhållas att utredningen i FFL och AVGL har föreslagit att dagen för delgivning skall vara utgångspunkt för beräkning av motsvarande tidsfrister.

I fråga om längden av de föreslagna tidsfristerna förklarar RSV inledningsvis att verket ansluter sig till utredningens uppfattning att respit-månaden kan utnyttjas för spekulationer i alltför låga skönsbeskattningar och att det därför finns grundad anledning att ersätta denna bestämmelse med regler som markerar en skillnad i påföljd om deklARATION inkommer före resp. efter beslut om skönsbeskattning. RSV anser vidare att ytterligare en tidsfrist bör införas, under vilken nedsättning enligt en mera schablonmässig metod skall ske.

Länsstyrelserna i Blekinge och Göteborgs och Bohus län, mervärdeskatteutredningen och Lantbrukarnas skattedelegation har i stort sett samma inställning som RSV.

Länsstyrelsen i Kronobergs län förespråkar av förenklingskäl endast en tidsfrist för nedsättning av skattetillägg av nu förevarande slag.

Av samma uppfattning som länsstyrelsen i Kronobergs län är *länsstyrelsen i Malmöhus län* som bl. a. anför. Ett visst skattetilläggsbelopp bör kvarstå även om deklARATION kommer in inom viss tidsgräns efter det att skönsbeskattning har skett. Förfarandet med skönsbeskattning medför ett betydande merarbete inte bara för länsstyrelsen utan även för indrivningsmyndigheterna. Anmaningsförfarandet med information till den skattskyldige har visat sig ha god effekt, när det gäller att förebygga skönsbeskattningar. Det bör dessutom uppmärksammas att befrielse från eller nedsättning av skattetillägg i särskilda fall kan medges enligt de föreslagna reglerna i 64 h § ML.

Några remissinstanser anser det föreslagna avgiftsuttaget i nu avsedda fall för lågt.

Kammarrätten i Göteborg understryker det angelägna i att risken för spekulation i beskattningsmyndighetens åtgärder motarbetas. Därför bör visst skattetillägg utgå, även om deklARATIONEN kommer in inom de angivna tidsfristerna.

Länsstyrelsen i Stockholms län förordar att skattetillägg av nu förevarande slag skall kunna sättas ned endast genom att det räknas om efter en lägre procentsats och att således de föreslagna fasta beloppen bör utmönstras ur lagtexten.

Länsstyrelsen i Södermanlands län framhåller att skattskyldiga med

kredit- och likviditetssvårigheter kan utnyttja det låga avgiftsbeloppet för att tillfälligt förbättra sin ekonomiska situation. Det kan enligt länsstyrelsens mening ifrågasättas om det inte vore lämpligare att utforma bestämmelsen så att skattetillägg utgår med vissa procenttal alltefter den tid inom vilken deklARATION kommer in.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län föreslår att gränsbeloppen höjs till 500 resp. 1 500 kr. Genom den föreslagna kompletteringsregeln kommer de mindre företagen inte att drabbas av en sådan höjning.

En och annan remissinstans, däribland *Lantbrukarnas skattedelegation*, anser att den föreslagna storleken av avgiftsuttaget i nu avsedda fall innebär en skärpning av gällande regler.

De föreslagna nedsättningsreglerna inom punktbeskattningen tas upp av några remissinstanser.

RSV avstyrker nedsättning av skattetillägg av nu förevarande slag om deklARATION kommer in inom den föreslagna åttamånadersfristen. Verket framhåller att de som registreras som skattskyldiga på punktskatteområdet skriftligen tillställs anvisningar m. m. rörande den aktuella skatten och dessutom i regel blir besökta av revisorer i nära anslutning till sin registrering. Vid besöket lämnas information om de gällande bestämmelserna bl. a. om beskattningsperioder och om hur deklARATION skall avges och ifyllas. De registrerade skattskyldiga får på så sätt en information om skatteredovisningen, något som väsentligt skiljer sig från vad som sker på andra skatteområden. Samma ståndpunkt intar 1969 års *punktskatteutredning*.

Flera remissinstanser framhåller att bestämmelsen av beloppsgränserna i de föreslagna nedsättningsreglerna är otydlig och inte klart anger att 250 resp. 500 kr. är maximibelopp.

Utredningens förslag att skattetillägg av nu förevarande slag inte skall sättas ned när tillägget har påförts i samband med efterbeskattning och inte heller om deklARATION kommer in sedan den skattskyldige har fått skriftligt meddelande om resultatet av skatterevision eller om att fråga har väckts om höjning av skatten föranleder i stort sett samma synpunkter som motsvarande förslag enligt TL.

Beräkning av undandraget belopp (kvittning)

Utredningens förslag om utsträckt kvittningsrätt vid beräkning av undandraget belopp föranleder inte några synpunkter avseende förhållandena inom den indirekta beskattningen.

Förlängning i vissa fall av den tid inom vilken beslut om mervärdeskatt eller punktskatt får meddelas

Utredningens förslag om förlängning i vissa fall av den tid inom vilken beslut om mervärde- och punktskatt får meddelas utsätts för erinringar från några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län uppger att det i praktiken har visat sig svårt att nå de skattskyldiga, som här avses. För att få tidsfristen att börja löpa synes enligt länsstyrelsen lämpligen den kompletteringen böra göras att skattskyldig skall anses ha fått del av beslutet när detsamma har sänts ut till honom i rekommenderad försändelse eller genom postdelgivning på den för länsstyrelsen senast kända adressen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att den skattskyldige enligt tillämpade rutiner vid ett flertal tillfällen blir påmind om sin underlåtenhet att avlämna deklARATION. Det finns dessutom möjlighet att anföra besvär hos länskattevärdens över påförda skattetillägg. Länsstyrelsen anser att någon förlängd tid för meddelande av nytt preliminärt beslut inte är nödvändig utan endast skulle bli administrativt betungande för myndigheten. På samma grunder bör enligt länsstyrelsens uppfattning förslaget tillägg till 36 § ML angående tiden för s. k. automatiskt slutligt beslut bortfalla. I förslaget görs tiden för sådant beslut beroende av den tidpunkt då beslut om skattetillägg har delgetts.

Av delvis samma skäl motsätter sig *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* utredningsförslaget i denna del.

Några remissinstanser påpekar att den föreslagna utformningen av 51 § ML innebär att även s. k. automatiska slutliga beslut kommer att kunna överklagas, vilket utredningen inte torde ha avsett.

Den ordinära och extraordinära besvärsvärdens till förmån för skattskyldig i fråga om särskild avgift

Utredningens förslag att yrkande om undanröjande eller nedsättning av särskild avgift skall prövas så länge som beslutet om skatten för ifrågavarande redovisningsperiod inte har vunnit laga kraft kan enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* få till följd att länsstyrelsen under pågående process om skattetillägget måste ompröva sitt beslut härom under förutsättning att skattefrågan inte har vunnit laga kraft.

I fråga om den föreslagna utformningen av den extraordinära besvärsvärdens till förmån för skattskyldig upprepar några remissinstanser sitt krav beträffande motsvarande förslag enligt TL nämligen att besvärsvärdens begränsas till sitt omfång genom ett ursäktlighetsrekvisit.

Kammarvärdens i Göteborg och *länsstyrelsen i Kronobergs län* påkallar att instansordningen vid besvär i särskild ordning klarläggs genom hänvisning till 56 § ML och därmed till 103 § TL.

RSV avvisar förslaget att länsstyrelsen som första instans skall pröva besvär i särskild ordning. Verket anser att även om vissa praktiska skäl finns för en sådan ordning så talar avgörande principiella skäl för att besvärsprovning bör ske i besvärsvärdens.

Den ordinära och extraordinära talerätten för allmänt ombud i fråga om särskild avgift

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller att den föreslagna bestämmelsen i 64 k § ML första stycket synes ge utrymme för allmänna ombudet att — i fall då den skattskyldige har anfört besvär i särskild ordning — yrka att skattetillägg påförs. Som utredningen konstaterar är ombudets rätt att i särskild ordning anföra besvär till den skattskyldiges nackdel begränsad till de fall då felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende föreligger och beskattningen på grund därav blivit felaktig. Det finns enligt länsstyrelsen inte skäl att allmänna ombudet just i sådant fall skall få rätt att yrka skattetillägg. Paragrafens två första stycken bör därför inte införas. I föreslagna 64 k § ML tredje stycket bör anges att talan skall föras hos länsstyrelse och inte hos skatterätt.

Skyldigheten att i vissa fall beakta eftergiftsbestämmelserna ex officio

De föreslagna bestämmelserna i 64 l § ML och 37 l § FFL om att frågan om eftergift i vissa fall skall beaktas ex officio godtas allmänt av remissinstanserna.

Ikraftträdandet

De föreslagna ikraftträdandebestämmelsernas materiella innehåll tas upp av två remissinstanser.

RSV framhåller att beskattningsåtgärder enligt ML ofta sker sedan relativt lång tid förflutit efter det att deklaration har lämnats. Utredningens förslag att äldre bestämmelser i princip skall tillämpas när den i ML föreskrivna senaste deklarationsdagen infaller före den 1 januari 1978 innebär därför att de äldre och de nya bestämmelserna skulle få tillämpas parallellt under lång tid. Särskilt när det gäller tillämpningen av de nya lindrigare bestämmelserna i 64 h § ML kan nackdelar t. ex. i form av felaktig tillämpning bli följden. RSV anser därför att sistnämnda bestämmelser skall tillämpas beträffande särskild avgift som påförs genom beslut efter ikraftträdandet även om avgiften avser redovisningsperiod som gått till ända före ikraftträdandet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekar att skattskyldig som skall lämna deklaration under år 1977 men underlåter det inte synes kunna påföras skattetillägg om han efter utgången av år 1977 lämnar deklarationen och den innehåller oriktig uppgift.

4.2.4 Detaljförslagen i fråga om AVGL

RFV instämmer i utredningens åsikt att reformbehovet inte torde vara lika uttalat på avgiftsområdet som på skattesidan men har ändå förståelse för att utredningen vill genomföra ett enhetligt sanktions-system så långt det är möjligt. Verket hälsar också med tillfredsställelse

några av utredningens förslag, vilka redovisas närmare i det följande.

Svenska försäkringsbolags riksförbund uttalar också sin tillfredsställelse med en lindring av avgiftstilläggen men anser de föreslagna reglerna alltför stränga. Förbundet menar att såväl författningsbestämmelser som myndighetsanvisningar och praxis på avgiftsområdet är svårtolkade och att detta bör medföra att avgiftstillägg påförs bara i mycket uppenbara fall. Förbundet hänvisar i övrigt — liksom några andra remissinstanser — till det yttrande från *Näringslivets skattedelegation* som har redovisats i bl. a. avsnitt 4.1.3.

I övrigt är det bara *RFV* som närmare behandlar utredningens förslag i fråga om avgiftstillägg. Verket anför bl. a. följande.

RFV hälsar med tillfredsställelse förslaget att avgiftstillägget i vissa situationer skall kunna sättas ned till hälften. Med nu gällande bestämmelser har avgiftstillägget i här avsedda fall antingen fått stå kvar i sin helhet, vilket ibland får anses vara väl hårt mot arbetsgivaren, eller också helt undanröjts, vilket å andra sidan får anses ägnat att motverka sanktionsbestämmelsernas syfte. Verket påpekar dock att ett differentierat system medför en mera komplicerad och tidskrävande prövning än det nuvarande systemet.

Vad gäller förslaget att slopa nedsättningsmöjligheten i fråga om förseningsavgift delar verket utredningens åsikt att behov av nedsättning inte föreligger beträffande en avgift som är begränsad till ett så relativt lågt belopp som 300 kr. I de fall där dubbel förseningsavgift påförs torde förutsättning för nedsättning praktiskt taget aldrig föreligga.

RFV ifrågasätter däremot utredningens förslag att även oriktig uppgift i mål om arbetsgivaravgift skall kunna föranleda avgiftstillägg. Även om verket har förståelse för att utredningen vill skapa ett enhetligt sanktionssystem, anses det vara mindre lämpligt att verket tar upp ett mål som har avgjorts av försäkringsdomstolen för att pröva huruvida avgiftstillägg skall påföras för oriktig uppgift i målet. Enligt *RFV*:s uppfattning kräver en sådan ordning ett tvåpartsförhållande, dvs. å ena sidan arbetsgivaren och å andra sidan en part som, i likhet med taxeringsintendent på skatteområdet, bevakar det allmännas rätt. Verket stryker därför under utredningens uttalande att det på avgiftsområdet kan finnas skäl att avvakta med genomförandet av de processuella reglerna till dess de kan fogas in i en ny besvärsordning.

RFV finner det tillfredsställande att en arbetsgivare, som trots ett flertal påminnelser från lokala skattemyndighetens och verkets sida inte på något sätt har velat medverka till fastställande av ett riktigt avgiftsunderlag utan fått detta bestämt genom uppskattning, inte längre skall kunna helt undgå sanktion genom att lämna arbetsgivaruppgift inom tre veckor efter sanktionsbeslutet.

Förslaget att arbetsgivares yrkande om nedsättning eller undanröjande av avgiftstillägg eller förseningsavgift skall kunna prövas så länge

beslutet om avgiftsunderlaget i fråga inte har vunnit laga kraft innebär enligt RFV inte någon ändring i sak på avgiftsområdet. Enligt utbildad praxis prövas frågan nämligen regelmässigt ex officio, såväl i ärenden som i mål om avgiftsunderlag.

Vad slutligen angår förslaget till extraordinär besvärsmått för arbetsgivarerna har RFV inte något att erinra, även om behov av en sådan besvärsmått inte anses ha visat sig i fråga om sanktionerna på avgiftsområdet. Den föreslagna besvärstiden sex år efter utgiftsåret förefaller verket väl lång men verket crinrar å andra sidan att den motsvarar den tid inom vilken arbetsgivaravgifter normalt kan efterdebiteras.

5 Föredraganden

5.1 Allmänna överväganden

Skatte- och avgiftssystemet bygger till stor del på att de skattskyldiga medverkar genom att lämna uppgifter i olika former. För att betona vikten av att riktiga och fullständiga uppgifter lämnas har skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka innehållit regler om påföljder för den som inte fullgör sina skyldigheter i dessa avseenden. Under tiden före 1971 års reform av påföljdssystemet var åtal och lagföring i princip det enda medel som stod till buds för att ge eftertryck åt skyldigheterna.

Skattestrafflagen var den centrala lagen på området. Den innehöll bestämmelser om straff för den som i deklaration lämnade oriktig uppgift som var ägnad att leda till frihet från skatt eller för låg skatt. Falskdeklaration förelåg när någon uppsåtligt lämnade oriktig uppgift och vårdslös deklaration när sådan uppgift lämnades av grov oaktsamhet.

Vid den översyn av påföljdssystemet som år 1965 påbörjades av skattestrafflagutredningen konstaterades att det dittills rådande systemet fungerat mindre väl. Utredningen påpekade bl. a. att de rättsvärdande myndigheterna togs i anspråk för att utreda och avgöra bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art. Samtidigt var det enligt utredningen tydligt att sådana brott och förseelser inte blev föremål för påföljd i en utsträckning som bestämmelserna i och för sig gav möjlighet till. Genom den sövring av ifrågasatta åtalsanmälningar, som förste taxeringsintendenten av praktiska skäl var tvingad att göra, uteblev i åtskilliga fall en reaktion på gärningen. Det kunde sålunda konstateras en påtaglig bristande balans mellan antalet fall av konstaterade oriktiga uppgifter i deklarationerna och antalet lagförda brott. Påföljdssystemet drabbade således ojämnt och slumpvis.

Det påföljdssystem som infördes genom 1971 års reform innebär i korthet följande.

Skattetillägg enligt taxeringslagen (1956: 623), TL, påförs, om den skattskyldige i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för hans taxering har lämnat oriktig uppgift, om taxering bestämts

skönsmässigt med avvikelser från deklARATION eller om taxering verkställdes skönsmässigt därför att deklARATION uteblivit. Skattetillägg som påförts i sistnämnda fall kan undanröjas eller nedsättas, om den skattskyldige kommer in med deklARATION inom viss tid. Skattetillägget beräknas normalt efter 50 % på den skatt som skulle ha undandragits om den skattskyldiges förfarande hade godtagits. Om rättelse av oriktig uppgift kunnat vidtas med ledning av visst närmare angivet kontrollmaterial, beräknas skattetillägget emellertid fr. o. m. 1977 års taxering efter 25 %. Fel som beror på felräkning, misskrivning eller liknande föranleder inte skattetillägg. Sanktion förekommer inte heller med anledning av yrkande från den skattskyldige om viss skattemässig behandling. Skattetillägg kan efterges i vissa fall, om felet är ursäktligt eller den undandragna inkomsten eller förmögenheten uppgått till ringa belopp.

Motsvarande regler gäller i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna. I sistnämnda hänseende kallas den särskilda avgiften avgiftstillägg.

En grundläggande tanke vid utformningen av systemet har varit att den ekonomiska sanktionen i form av skatte- och avgiftstillägg skall tas ut efter enkla och schabloniserade regler. Tillägg skall därför påföras när vissa lätt konstaterbara förhållanden föreligger. Subjektiva förutsättningar i form av uppsåt eller oaktsamhet beaktas i princip inte. Det straffrättsliga påföljdssystemet enligt skattebrottslagen (1971: 69), SkBL, reserveras för brott som kräver en mer kraftfull reaktion från samhällets sida.

Det nya sanktionssystemet, som nu har tillämpats i sex år, har inneburit betydande förbättringar. På grundval av företagna undersökningar kan konstateras att målsättningen med systemet i stort sett har förverkligats.

Systemet har emellertid också gett upphov till kritik på en del punkter. Sålunda har det påpekats att påföljderna i vissa fall varit för hårda. Det har ansetts utgöra en brist att skattetillägg påförs utan beaktande av om den skattskyldige haft uppsåt att undandra skatt eller om han enbart förfarit oaktsamt. Möjligheterna att nyansera tilläggen har vidare ansetts vara för begränsade. Bl. a. har riksdagens ombudsmän (JO) påtalat att sanktioner i flera fall kommit att te sig orimligt hårda och stötande.

Skattetilläggsutredningen har i uppdrag att se över systemet. Utredningen har i delbetänkandet Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 1 (SOU 1977: 6) lämnat en rad förslag, som syftar till ökade möjligheter att göra påföljderna mildare och mera nyanserade. Vid inkomst- och förmögenhetstaxering skall skattetillägget beräknas efter 25 % om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial. Skälet är att risken för att skatt skall undandras i sådana fall är obetydlig. Utredningens förslag har i denna del redan

genomförts med verkan fr. o. m. 1977 års taxering. Skatte- och avgiftstillägg skall kunna efterges med hälften, om skäl till eftergift föreligger men inte är av sådan styrka att hel eftergift kan meddelas. Skattetillägg enligt TL skall också kunna efterges med hälften, om den skattskyldige är fysisk person och det med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden och övriga omständigheter skulle vara obilligt att ta ut hela tillägget. I fråga om mervärdeskatt föreslås att skattetillägg skall kunna efterges med tre fjärdedelar, om oriktig uppgift beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiscende i ej avslutad bokföring. Reglerna om hel eftergift föreslås ändrade i klarläggande syfte. Ändringen möjliggör längre gående eftergift än som hittills medgivits i praxis. Skatte- och avgiftstillägg på grund av utebliven deklaration eller uppgift skall inte längre undanröjas, om deklaration inges. I stället skall nedsättning ske. Härigenom motverkas enligt utredningen spekulation i för låg skönsbeskattning eller för låg uppskattning av avgiftsunderlag. Skatte- och avgiftstillägg som påförs på grund av oriktig uppgift i en icke under-tecknad handling skall enligt förslaget inte kunna nedsättas trots att beskattning i sådant fall sker efter skön. Även detta förslag riktar sig mot spekulation i för låga skönsbeskattningar och dess motsvarighet på avgiftsområdet. Oriktig uppgift som lämnas i mål om skatt eller avgift föreslås kunna föranleda sanktion. Detta innebär en utvidgning av tillämpningsområdet och avser att skydda intresset av att uppgifter som lämnas i pågående process är riktiga.

Utredningen föreslår vidare, att man vid beräkning av underlag för skatte- och avgiftstillägg på grund av oriktig uppgift skall tillgodoräkna den skattskyldige vad han uppgett som intäkt i förvärvskällan och eventuellt glömda avdrag i samma förvärvskälla.

Vissa processuella ändringar föreslås också. Sälunda skall yrkande om nedsättning av skattetillägg kunna framställas så länge beslut om skatt eller avgift inte har vunnit laga kraft. Därigenom kan man undvika sådana fall av rättsförluster som beror på att den skattskyldige inte känner till att målet om sanktionen är ett särskilt mål. Besvärstiden för det allmänna föreslås förlängd i mål om skattetillägg enligt TL, eftersom taxeringsintendenten enligt utredningen bör ha praktisk möjlighet att granska sanktionsbesluten. En särskild processuell reglering föreslås för det fall oriktig uppgift lämnas i mål om skatt eller avgift.

Bestämmelserna om rätt att anföra besvär i extraordinär ordning enligt TL föreslås väsentligt utvidgade både för den enskilde och för det allmänna. Motsvarande ändringar föreslås i fråga om de administrativa sanktionerna i övrigt.

Med mycket få undantag lämnar remissinstanserna utan erinran utredningens uppfattning att målsättningen med det administrativa sanktionssystemet uppnåtts. Några remissinstanser har på grundval av egna erfarenheter framhållit att de skattskyldiga förefaller fullgöra uppgifts-

skyldigheten med större noggrannhet numera. Det anses allmänt att systemet är rättvisare än den tidigare ordningen, som drabbade ojämnt och slumpvis. Flera remissinstanser menar också att reglerna inneburit fördelar för såväl den enskilde som det allmänna genom att förfarandet förenklats.

Nästan alla remissinstanser vitsordar emellertid behovet av en reform. Ett flertal har sålunda framhållit att det är naturligt att verkningarna av en så genomgripande reform som det år 1971 införda administrativa sanktionssystemet utvärderas, sedan det har varit i kraft några år. Åtskilliga remissinstanser anser att sanktionerna i många fall är för kraftiga med hänsyn till det begångna felet eller till oriktigheten. Bristen på möjligheter till nyansering påpekas. Från några håll framhålls det att gällande lagstiftning inte i tillräcklig grad beaktar de skattskyldigas många gånger bristande kännedom om skatteförfattningarna. Kritik riktas också mot besvärshandläggningarna, som anses svåra att förstå för de skattskyldiga.

Ett stort antal remissinstanser lämnar principiella synpunkter på hur ett administrativt sanktionssystem bör utformas. Det stora flertalet har därvid ingen erinran mot den rådande fördelningen mellan de överträdelse som endast prövas i administrativ ordning och de som prövas av allmän domstol. Några menar emellertid att domstolsprövning borde förekomma i större utsträckning. Hit hör några statliga myndigheter. Även företrädare för näringslivet framhåller att avkriminaliseringen inte haft enbart positiva verkningar. Några få remissinstanser, främst bland näringslivets organisationer, kastar fram tanken på att skattetillägg skulle kunna beräknas på annat underlag än undandragen skatt, t. ex. på undanhållen inkomst.

Remissinstanserna är eniga om att ett administrativt sanktionssystem bör präglas av enkla och schabloniserade regler. Allmänt avvisas därför möjligheten att gradera skatte- eller avgiftstillägg med beaktande av subjektiva rekvisit. Det hindrar inte att många anser att det finns utrymme för en viss nyansering inom ramen för ett sådant system. Det stora flertalet remissinstanser godtar eller lämnar utan erinran förslaget att skattetillägg skall kunna efterges med hälften, när skälen för eftergift inte är tillräckligt starka för hel eftergift. Åtskilliga remissinstanser godtar även förslaget om hälfteneftergift av skattetillägg för fysisk person med hänsyn till hans ekonomiska förhållanden m. m. De flesta remissinstanser som uttalat sig i frågan är dock starkt kritiska till förslaget i denna del. Ett inte obetydligt antal av främst de statliga remissinstanser som är positiva till förslaget om hälfteneftergift pekar på de praktiska tillämpningssvårigheter sådana regler skulle medföra. Flera remissinstanser lämnar också synpunkter på den generella sanktionsnivån. Både bland dem som anser att systemet bör vara helt schabloniserat och bland dem som menar att ett administrativt system kan inne-

fatta skilda jämningsregler finns företrädare för uppfattningen att nivån på sanktionen bör sänkas. Vad avser de grova överträdelserna hänvisas till möjligheterna att väcka åtal i större utsträckning än f. n. Förutom önskemålet om en lägre nivå och vidgade eftergiftsmöjligheter framhåller flera remissinstanser att reaktionen varit för hård när myndigheterna med ledning av tillgängligt kontrollmaterial lätt kunnat rätta felet. Utredningens förslag till lägre skattetillägg i sådana fall hälsas därför allmänt med tillfredsställelse.

För egen del vill jag anföra följande. Som jag tidigare har anfört fungerar det administrativa sanktionssystemet på skatte- och avgiftsområdena i huvudsak tillfredsställande. Detta bestyrks av utredningens undersökningar. Systemet har otvivelaktigt inneburit fördelar i många avseenden. En viktig fördel är att man har kunnat avkriminalisera vissa lindrigare förseelser som i det allmänna rättsmedvetandet inte uppfattas som brott i egentlig mening. De enskilda har sålunda i åtskilliga sådana fall sluppit det obehag som är förenat med ett ingripande i form av åtal och domstolsförfarande. Samtidigt har åklagarmyndigheterna och domstolarna befriats från bagatellfall. Det skatteadministrativa påföljdssystemet har även medfört en enklare och snabbare handläggning och därigenom besparat såväl den enskilde som det allmänna kostnader och besvär. Den förenklade handläggningen innebär också att sanktionerna har blivit effektivare. Detta innebär i sin tur att det nu framstår som mera angeläget för de skattskyldiga att iakttä sina skyldigheter i fråga om uppgiftslämnande m. m.

Vid en bedömning av kritiken mot det administrativa sanktionssystemet bör man beakta att vårt beskattningssystem till stor del bygger på uppgifter som de skatt- och avgiftsskyldiga själva har att lämna. Det är därför av största vikt att uppgiftsskyldigheten fullgörs korrekt. Sker inte detta kan skattesystemet inte fungera så som det är avsett. Skattetillägget skall understryka bl. a. kravet på noggrannhet. Bristande noggrannhet kan därför principiellt sett inte medföra frihet från sanktion. Det förhåller sig snarare så att tillägget — generellt sett — just avser att träffa sådana lindrigare förseelser som har sin grund i vad man i dagligt tal brukar beteckna som slarv o. d. För grövre fall — där grov oaktsamhet eller uppsåt föreligger — gäller att de utöver skattetillägg kan föranleda straff enligt SkBL.

Jag anser emellertid att den kritik som riktats mot systemet i viktiga avseenden är berättigad. Delvis har kritiken redan beaktats. Jag tänker då på den redan vidtagna ändring som tillämpas fr. o. m. inkomst- och förmögenhetstaxeringen år 1977 (prop. 1976/77: 92, SkU 1976/77: 38, rskr 1976/77: 204 och SFS 1977: 118), varigenom skattetillägg beräknas efter 25 %, när rättelse av oriktig uppgift kunnat verkställas med ledning av visst kontrollmaterial. Jag menar emellertid att det finns skäl till ytterligare ändringar i mildrande riktning.

Det kan däremot starkt ifrågasättas om en reform av systemet helt bör få den uppläggningsform som utredningen förordar. Jag tänker här på förslagen om hälfteneftergift.

När det först gäller förslaget om hälfteneftergift med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska eller sociala situation, intar, som jag tidigare har nämnt, det stora flertalet av de remissinstanser som uttalar sig i saken en klart avvisande hållning. Det gäller bl. a. justitiekanslern (JK), JO, kammarrätten i Göteborg, riksskatteverket (RSV), flera länsstyrelser och en del företrädare för näringslivet. Bl. a. JO framhåller, att befrielsegrunden inte torde kunna ges en tillfredsställande avgränsning och pekar på betydande tillämpningssvårigheter och risk för oenhetliga bedömningar.

Förslaget om hälfteneftergift, när sådan omständighet som skall beaktas vid befrielse föreligger men inte är så uttalad att tillägget bör efterges helt, tas emot mer positivt av remissinstanserna. Flertalet av dem som jag nyss har nämnt avstyrker emellertid även detta förslag med hänvisning till svårigheterna på utrednings- och bedömningsplanen. Även flera av de positiva remissinstanserna, bl. a. JO, uttrycker viss tveksamhet och pekar på de praktiska tillämpningssvårigheter som en sådan jämningsregel skulle föra med sig.

Jag sympatiserar i och för sig med uppfattningen att man borde ha mildare regler för fall där det föreligger sådana omständigheter, som enligt utredningens förslag skall utgöra grund för hälfteneftergift. En sådan ordning är å andra sidan inte väl förenlig med principerna för ett administrativt sanktionssystem som för att det skall bli effektivt måste kunna tillämpas på ett enkelt och smidigt sätt och till stor del bygga på schabloniserade bedömningar. Det råder sålunda inte någon tvekan om att regler om hälfteneftergift skulle komplicera tillämpningen högst väsentligt. Detta gäller särskilt den föreslagna regeln om hälfteneftergift med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska eller sociala situation.

Med regler om hälfteneftergift blir det nödvändigt att göra en avvägning i vissa fall mellan eftergift med hela eller halva avgiften och i andra fall mellan hälfteneftergift och reducerat tillägg. Detta ökar givetvis kravet på utredningen i det särskilda fallet. Detta gäller inte minst i fall då den skattskyldiges sociala eller ekonomiska situation skulle kunna utgöra grund för eftergift. I en massärendeprocess som det här är fråga om är det emellertid inte rimligt med ett så resurskrävande system.

Jag vill erinra om att det årligen handläggs ett mycket stort antal ärenden om skattetillegg. Enligt uppgifter som redovisas i betänkandet påfördes skattetillegg för oriktig uppgift vid 1976 års taxering i 47 412 fall. Antalet fall som årligen handläggs av de lokala skattemyndigheterna är emellertid betydligt större, eftersom skattetillegg övervägs i flera fall än de där tillägg slutligt påförs. Den stora mängden av ärenden gör

att kraven på enkla och lättillämpade regler måste tillmätas särskild betydelse. Lämpligt utformade verkställighetsföreskrifter kan självfallet bidra till att reglerna tillämpas på ett likartat sätt, men det är inte troligt att man med en sådan stor mängd ärenden kan uppnå en jämn och rättvis tillämpning av regler om hälfteneftergift. Det grundläggande draget av enkelhet i systemet måste enligt min mening behållas för att man skall kunna få en tillfredsställande likformighet i besluten.

Ytterligare tungt vägande skäl kan anföras mot regler om halv eftergift. Vad gäller förslaget att halv eftergift skall kunna medges om skälen för eftergift inte är så uttalade att hel eftergift kan medges — med andra ord "hälfteneftergift på halva skäl" — är sålunda tanken att samma typ av omständigheter skall utgöra grund för såväl hel som halv eftergift. Någon klar gränsdragning med hänsyn till styrkan i skälen är dock inte möjlig. Jag anser för min del att det finns en betydande risk för att sådana regler skulle medföra en ojämn tillämpning och även få till resultat att skattetillägg kom att påföras i vissa situationer där befrielse hellre borde medges.

Mot bakgrund av det jag nu har anfört kan jag inte förorda att utredningens förslag om hälfteneftergift genomförs. Syftet med förslaget bör emellertid enligt min mening till stor del kunna uppnås på andra vägar.

En väg kan vara att sänka den generella nivån på skattetillägget, eftersom denna, såsom flera remissinstanser har framhållit, är av väsentlig betydelse för utformningen och behovet av bestämmelser om eftergift och befrielse från särskild avgift. Jag anser också att nivån bör kunna sänkas något. Därigenom minskar i viss mån behovet av mera komplicerade regler för nedsättning. Jag skall i det följande återkomma till frågan om den lämpliga nivån på skattetillägg enligt TL.

Vidare bör förutsättningarna för undantag från skattetillägg resp. för eftergift av sådant tillägg kunna vidgas. Ändringarna bör ha till syfte att från det sanktionerade området undanta vissa felaktigheter som enligt gällande praxis medför skattetillägg.

Jag anser också att reglerna om lägre skattetillägg i fall där den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial bör omarbetas. Dessa regler är motiverade av den obetydliga risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt. Motsvarande gäller även i andra fall än de som omfattas av gällande lagstiftning. Reglerna bör därför ändras med syfte att nå en enhetlig reglering av de fall där faran för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt generellt sett är obetydlig.

Vid remissbehandlingen har förts fram en hel del förslag till ändringar i det administrativa sanktionssystemet. Ett exempel är den av flera remissinstanser omfattade tanken på en spärregel mot beloppsmässigt särskilt höga tillägg. Vissa skäl kan anföras för en sådan regel.

Jag är dock inte beredd att nu ta ställning i frågan utan anser att utredningen bör överväga den i sitt fortsatta arbete. Vissa andra förslag kommer jag att behandla i anslutning till min närmare behandling av utredningsförslaget. I övrigt är utredningen naturligtvis oförhindrad att inom ramen för sina direktiv i sitt fortsatta arbete ta upp till prövning de synpunkter och förslag som kommit fram vid remissbehandlingen.

5.2 Särskild avgift enligt TL

5.2.1 Förutsättningar för skattetillägg

Som jag tidigare har nämnt har en del felaktigheter i deklaration inte ansetts böra träffas av sanktion. I fråga om vissa felaktigheter har direkt föreskrivits att skattetillägg inte utgår (116 b §). Vidare finns möjlighet att efterge tillägg (116 d §).

I 116 b § föreskrivs att skattetillägg inte utgår i den mån avvikelser avser bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelserna icke gäller uppgift i sak.

Utredningen har föreslagit ändringar av dessa regler i två avseenden. Den första ändringen innebär att uttrycket "bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande" ersätts med orden "öppet angivet yrkande". Ordalagen "öppet angivet" ansluter enligt utredningen till vad som redan gäller och innebär ett förtydligande, som avser att understryka att dolda yrkanden inte avses i bestämmelsen.

Den andra ändringen rör bevisbördan och beviskravet i fråga om oriktig uppgift. Utredningen konstaterar att bevisbördan för att en uppgift är oriktig vilar på det allmänna. Den skattskyldige bör alltså enligt utredningens mening inte påföras skattetillägg för oriktigt yrkande enbart därför att han inte vill eller kan styrka ett avdragsyrkande sedan han uppmanats att göra detta. Ett vägrat avdrag eller ett höjt värde av förmån vid taxering behöver sålunda inte föranleda skattetillägg. En annan sak är, påpekar utredningen, att skönstaxering kan innebära ett allmänt underkännande av kostnadsposter och därför föranleda skattetillägg på den grunden. Utredningen föreslår att i lagtexten tas in en föreskrift om beviskravet i detta hänseende. Enligt förslaget skall det för skattetillägg vid avvikelse från öppet angivet yrkande eller värde av naturaförmån fordras att det är uppenbart att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i sak.

Remissinstanserna har i allmänhet inte haft något att erinra mot utredningens förslag. En remissinstans efterlyser dock en klarare gränsdragning mellan yrkande och uppgift i sak. Vidare redovisar några remissinstanser en tveksam inställning till utredningens förslag i fråga om kravet på bevisning om att oriktig uppgift verkligen har lämnats.

För egen del får jag anföra följande. Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall utgå är att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift. Beträffande denna förutsättning hänvisades i prop. 1971: 10 till 31 § 1 mom. TL, enligt vilken skattskyldig utöver vad deklarationsformuläret föranleder bör lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av riktig taxering. Det framhölls att den skattskyldige har skyldighet 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 skattetillägg liksom den även kan föranleda eftertaxering. I fråga om gränsdragningen mellan oriktig uppgift och yrkande framhölls bl. a. att undantaget i 116 b § reglerar enbart i deklARATIONEN öppet framställt yrkande. Det påpekades vidare att fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån, skall med nämnda reservation, anses utgöra bedömning av yrkande. Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Det framhölls slutligen att tveksamma frågor i detta avseende borde kunna avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildats vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet.

Begreppet oriktig uppgift har alltså utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Som villkor för eftertaxering gäller att den skattskyldige har lämnat oriktigt meddelande. Rekvisitet oriktig uppgift förekommer också i SkBL. Ansvar för skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift förutsätter att handling med oriktig uppgift har avgetts. Enligt förarbetena till SkBL (prop. 1971: 10 s. 247) menas därmed detsamma som i beskattningsförfattningarna uttrycks med "oriktig uppgift" och "oriktigt meddelande".

Vad jag nu har anfört innebär, att en enhetlig gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är avsedd att gälla på de nu berörda områdena. Någon annan ordning torde inte heller vara praktiskt möjlig att upprätthålla. Utredningens förslag bör ses mot denna bakgrund.

Av den föregående redogörelsen har framgått att undantaget för oriktiga yrkanden inte avser yrkanden som är dolda i underlaget för deklARATIONEN, t. ex. i bokföringen. Yrkandet måste framgå av deklARATIONEN eller annan tillgänglig handling. För att ett felaktigt yrkande inte skall anses innefatta oriktig uppgift krävs som jag tidigare har nämnt dessutom i princip att den skattskyldige åtminstone i någon form redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Även i detta avseende kan man tala om att yrkandet skall vara "öppet angivet". Det skall med andra ord vara fråga om ett yrkande i den meningen att det

kan bedömas på grundval av lämnade sakuppgifter eller andra omständigheter. Det bör framhållas att man här av naturliga skäl inte kan driva kravet på uppgiftslämnande alltför långt. Vad jag nu har sagt framgår enligt min mening redan av gällande lagtext där det angetts att det skall vara fråga om "bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande". Utredningen har föreslagit att dessa ord skall utgå med hänsyn till att även felaktig muntlig uppgift föreslås kunna ådra den skattskyldige skattetillägg. Jag avser att behandla frågan om skattetillägg för muntlig uppgift i ett senare avsnitt. Jag vill emellertid förutskicka att jag inte är beredd att förorda utredningens förslag att muntliga uppgifter skall kunna föranleda skattetillägg. Uttrycket "bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande" behöver inte ändras av det skäl utredningen angett. Med hänsyn härtill och då det föreslagna tillägget att yrkandet skall vara öppet angivet inte är entydigt anser jag att man bör behålla den nuvarande utformningen av ifrågavarande bestämmelse.

När det gäller bevisvärderingen ansluter jag mig till utredningens mening att ett skatterättsligt underkännande av bevisning om ett avdragsyrkande inte automatiskt innebär tillräcklig bevisning om att oriktig uppgift har lämnats om avdraget. Det innebär att man måste hålla isär bedömningen av om avdraget är styrkt i taxerings-sammanhang från bedömningen av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i skattetilläggs-sammanhang. I taxeringsfrågan gäller som huvudregel att den skattskyldige har bevisbördan i fråga om yrkade avdrag. Kan han inte på ett tillfredsställande sätt styrka avdraget, skall detta vägras. För att skattetillägg skall kunna påföras måste det å andra sidan framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Motsvarande gäller i fråga om eftertaxering där bevisbördan i princip åvilar det allmänna. Det åligger således det allmänna att visa att det föreligger ett obehörigen åtnjutet avdrag för att eftertaxering skall kunna ske. Utredningen har förordat i fråga om påföring av skattetillägg att det skall vara "uppenbart" att det föreligger oriktig uppgift i sak. Ett sådant krav anser jag dock skulle föra för långt.

Vad jag här har anfört i fråga om krav på utredning och bevisning bör komma till uttryck i lagtexten. Det bör emellertid ske i 116 a §. I detta lagrum bör anges som förutsättning för skattetillägg att uppgift som lämnas av den skattskyldige *befinnes* vara oriktig. 116 b § bör lämnas oförändrad i de avseenden jag nu har behandlat.

Utredningen har också föreslagit ändringar rörande de två övriga undantag som regleras i 116 b §. Enligt den nuvarande lydelsen av dessa undantagsregler utgår inte skattetillägg i den mån avvikelser innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Skattetillägg utgår inte heller om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift.

Utredningen föreslår i fråga om felräkning eller misskrivning att till den nuvarande lydelsen av författningstexten läggs orden "som fram-

går av deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige". Tillägget innebär enligt utredningen endast ett förtydligande i enlighet med uttalandena i förarbeten och praxis. Utredningen påpekar att för att felaktigheten skall anses uppenbar måste den vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

Utredningen föreslår vidare att undantaget för fall av frivillig rättelse skall göras mera vidsträckt och gälla om skattskyldig "frivilligt vidtagit åtgärd som leder till att skatt kan påföras med rätt belopp". Utredningen påpekar att den nuvarande lydelsen avser endast rättelse av oriktig uppgift, som den skattskyldige har lämnat, medan den föreslagna lydelsen däremot täcker också andra fall då frivillig åtgärd från den skattskyldiges sida kan ligga till grund för beskattningen.

Förslagen lämnas utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser.

För egen del kan jag biträda utredningens förslag beträffande de fall av rättelse av felräkning och misskrivning som inte skall föranleda sanktion. En redaktionell ändring i lagtexten bör dock göras.

Vad gäller möjligheterna till frihet från skattetillägg vid frivillig rättelse finns det enligt min mening inte något uttalat behov av att ändra nuvarande bestämmelse. En regel i överensstämmelse med 12 § SkBL, som utredningen har föreslagit, kan för övrigt på ett icke önskvärt sätt minska kraven på att rättelsen skall vara klar och tydlig. Jag kan därför inte ansluta mig till utredningens förslag utan förordar att bestämmelsen i nuvarande 116 b § förs över oförändrad till 116 f § sista stycket.

5.2.2 Skattetilläggets generella nivå

Den generella nivån för skattetilläggen har självfallet väsentlig betydelse för behovet av regler om nedsättning av tillägget med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Ju lägre det generella tillägget sätts, desto mindre blir behovet av särskilda nedsättningsregler. Innan jag behandlar frågan om de vidgade möjligheterna till nedsättning av skattetillägg vill jag därför ta upp frågan om en justering av tilläggets generella nivå.

Underlaget vid beräkning av skattetillägg är den undandragna skatten. F. n. gäller procentsatserna 50 och 25. Den lägre procentsatsen 25 tillämpas när skattemyndigheterna har kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av särskilt angivet kontrollmaterial. Procentsatsen 50 tillämpas i övriga fall.

De individuella effekterna för olika inkomstlagen och undandragna belopp framgår av följande uppställning (kommunal utdebitering omkring 27 kr. per skattekrona).

Beskattningsbar inkomst enligt taxeringen	Ej uppgiven inkomst	Skattetillägg	
100 000	1 500	569	(50 %)
		284	(25 %)
75 000	1 500	561	(50 %)
		281	(25 %)
50 000	1 500	464	(50 %)
		232	(25 %)
30 000	1 500	276	(50 %)
		138	(25 %)
100 000	7 500	2 844	(50 %)
		1 422	(25 %)
75 000	7 500	2 744	(50 %)
		1 372	(25 %)
50 000	7 500	2 207	(50 %)
		1 103	(25 %)
30 000	7 500	1 332	(50 %)
		666	(25 %)

Andelen fall där 25-procenttillägget har påförts för oriktig uppgift vid 1977 års taxering är drygt hälften av samtliga såvitt gäller fysiska personer. Det framgår av upplysningar, som har inhämtats från ett antal lokala skattemyndigheter.

De individuella effekterna innebär enligt min mening en i stort sett rimlig avvägning mellan å ena sidan samhällets krav på ett riktigt fullgörande av deklARATIONSSKYLDIGHETEN och å andra sidan deklARANTENS intresse av att inte drabbas alltför hårt om han av förbiseende lämnar oriktiga uppgifter. I vissa fall synes mig emellertid de nuvarande reglerna drabba väl hårt. En nedsättning av den generella nivån är därför enligt min mening motiverad. Förslag i denna riktning har också framförts av flera remissinstanser. Nedsättningen får dock inte vara så stor att verkningarna av sanktionen uteblir. Jag anser att en generell nivå på 40 % innebär en lämplig avvägning. Den lägre procentsats som bör gälla i kontrolluppgiftsfallen bör då vara 20. Jag kommer att närmare beröra dessa fall senare. Accepteras mina förslag till procentsatser bör dessa ligga fast. Utredningen bör då inte överväga den frågan i sitt fortsatta arbete.

De individuella effekterna av skattetillägg enligt dessa lägre procentsatser framgår av följande uppställning.

Beskattningsbar inkomst enligt taxeringen	Ej uppgiven inkomst	Skattetillägg	
100 000	1 500	455	(40 %)
		228	(20 %)
75 000	1 500	449	(40 %)
		225	(20 %)
50 000	1 500	371	(40 %)
		186	(20 %)
30 000	1 500	221	(40 %)
		111	(20 %)

Beskattningsbar inkomst enligt taxeringen	Ej uppgiven inkomst	Skattetillägg	
100 000	7 500	2 276	(40 %)
		1 138	(20 %)
75 000	7 500	2 196	(40 %)
		1 098	(20 %)
50 000	7 500	1 766	(40 %)
		883	(20 %)
30 000	7 500	1 066	(40 %)
		533	(20 %)

Jag föreslår sålunda att skattetilläggets generella nivå bestäms enligt vad jag nu har anfört. Detta föranleder ändring av 116 a § TL.

5.2.3 Skattetillägg beräknat efter lägre procentsats

Skattetillägg för oriktig uppgift skall enligt 116 a § i vissa fall beräknas efter 25 i stället för 50 %. Som jag tidigare har anfört, bör procentsatserna sänkas till 20 resp. 40 %. Skattetillägg enligt den lägre procentsatsen påförs, om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av visst kontrollmaterial, som i princip skall vara tillgängligt vid taxeringen. Det relevanta kontrollmaterialet utgörs av taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret samt uppgift enligt TL som arbetsgivare eller annan än taxeringsnämnd utan anmaning skall lämna till ledning för annans taxering och som har kommit in till vederbörande myndighet innan den årliga taxeringen har avslutats.

Dessa regler infördes som jag tidigare har sagt på grundval av utredningens förslag under våren 1977 och började tillämpas fr. o. m. taxeringen samma år. Lagstiftningen skulle enligt vad jag uttalade i prop. 1976/77: 92 betraktas som ett provisoriskt ingrepp i systemet i första hand med avseende på 1977 års taxering.

Lagstiftningen avviker från utredningens förslag bl. a. såtillvida att skattetillägg enligt utredningen även i fall av här avsett slag skall beräknas efter 50 % om det av omständigheterna får anses uppenbart att den skattskyldige har lämnat uppgiften i syfte att dra undan skatt. Vidare föreslår utredningen att underrättelse från annan taxeringsnämnd skall ingå i det relevanta kontrollmaterialet.

Remissinstanserna är eniga om att man bör se mildare på sådana fall där oriktig uppgift kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som taxeringsnämnden normalt har till sitt förfogande vid taxeringen. Ett fåtal remissinstanser finner det oskäligt att skattetillägg över huvud taget utgår i här avsedda fall eftersom den typ av förseelser tillägget skall träffa närmast sägs vara att betrakta som otjänliga försök.

Nästan samtliga remissinstanser ställer sig avvisande till den av utredningen föreslagna regeln om undantag för uppsåtliga fall. Det stora flertalet remissinstanser anser att det kontrollmaterial som bör beaktas i sammanhanget i stort bör ha den omfattning som har angetts i den

genomförda lagstiftningen. Kompletteringar av och inskränkningar i det relevanta kontrollmaterialet föreslås dock från flera håll.

För egen del gör jag följande bedömning. Skattetillägget har generellt sett funktionen att understryka vikten av omsorg och noggrannhet vid fullgörandet av uppgiftsplikten. Som jag tidigare har anfört kan jag mot denna bakgrund inte biträda den uppfattningen, som har förts fram från några remissinstanser, att man helt bör undanta ifrågavarande felaktigheter från skattetillägg. En annan sak är att man i det framtida taxeringsförfarandet bör sträva efter att lätta på den skattskyldiges uppgiftsplikt i sådana fall där uppgifterna normalt redan finns hos myndigheterna.

Den kategori av uppgifter som det här är fråga om bör således även i fortsättningen lämnas under det ansvar och den påtryckning som skattetillägget utgör. Den obetydliga risken för att en oriktig uppgift av detta slag undgår upptäckt bör liksom f. n. beaktas genom att tillägget sätts lägre än för övriga fall.

Reglerna om lägre skattetillägg har enligt vad jag nyss har sagt utformats främst med avseende på 1977 års taxering. Jag anser emellertid att reglerna även i fortsättningen bör ha samma principiella utformning. Subjektiva rekvisit bör sålunda inte föras in i sammanhanget utan tillämpningen av reglerna bör vara beroende endast av vad som objektivt sett kan konstateras föreligga. Jag har emellertid tidigare uttalat mig för att de nuvarande reglerna om lägre skattetillägg bör omarbetas i syfte att nå en mer enhetlig reglering av de fall där risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig.

Det kan då till en början övervägas om man inte bör utvidga tillämpningsområdet för det lägre skattetillägget utöver sådana oriktiga uppgifter som kan rättas med ledning av kontrollmaterial. Fall kan sålunda förekomma där en oriktighet i en lämnad uppgift framstår som mer eller mindre uppenbar med hänsyn till t. ex. vad den skattskyldige i övrigt själv har upplyst i deklarationen. Enligt min mening talar vissa skäl för att man behandlar sådana fall på samma sätt som "kontrollmaterialfallen". Samma obetydliga risk för att felet skall undgå upptäckt kan sålunda föreligga i båda fallen. En sådan ordning torde emellertid förutsätta att man inför någon form av riskbedömning vid prövning av skattetilläggsfrågor. Detta bör inte ske utan en ingående analys av frågan. Bl. a. måste behovet av en sådan åtgärd utredas. Jag är därför inte beredd att nu ta ställning i frågan utan anser att utredningen bör överväga den i sitt fortsatta arbete. Jag vill dock påpeka att det i flertalet av nu avsedda fall finns förutsättningar för att — även utan en allmän riskbedömning — tillämpa det lägre skattetillägget med hänsyn till att kontrollmaterial samtidigt finns. I många av dessa fall torde också förutsättningar för eftergift föreligga.

En annan typ av fel som bör uppmärksammas i detta sammanhang

är de s. k. periodiseringsfelen. Hit räknas i första hand fel i fråga om rätt beskattningsår för redovisning av intäkt eller kostnad. Till periodiseringsfel i en vidare betydelse kan också hänföras fel i fråga om fondavsättningar, lagervärdering eller annan resultatreglerande åtgärd.

Gemensamt för dessa fel är att risken för skatteförlust för det allmänna är mindre än eljest sett över en längre tidsperiod. Utredningen anser att sådana fel i vissa fall bör kunna medföra hälfteneftergift. Ett stort antal remissinstanser understryker behovet av en mildare sanktion för dessa fall.

Jag kan i princip ansluta mig till uppfattningen att periodiseringsfelen bör behandlas mildare än f. n. från skattetilläggssynpunkt. Fall torde f. ö. förekomma, när förutsättningar för hel eftergift föreligger. Jag är emellertid medveten om att det vid den tidpunkt då frågan om skatte-tillägg aktualiseras för ett sådant fel inte alltid går att avgöra om felet kommer att innebära ett definitivt skatteundandragande. Man vet t. ex. inte om en utelämnad intäkt kommer att redovisas i deklARATIONEN för det följande året. Enligt min mening kan man emellertid inte bortse från att periodiseringsfelen generellt sett innebär en lägre risk för slutligt skattebortfall än flertalet andra feltyper. Därför bör det enligt min mening ankomma på utredningen att överväga hur periodiseringsfelen bör behandlas.

Reglerna om lägre skattetillägg behöver som jag tidigare har antytt omarbetas också med avseende på de fall där kontrollmaterial påverkar bedömningen. Den främsta anledningen härtill är den förestående omorganisationen av taxeringen i första instans. Denna omorganisation kommer att innebära väsentliga förändringar i förhållande till nuläget bl. a. i fråga om granskningsrutinerna. Av intresse i detta sammanhang är bl. a. följande.

Taxeringsperioden förlängs till den 30 november. Ett stort antal kontroller som omfattar besök hos den skattskyldige företas under taxeringsperioden för att taxeringsnämndernas beslutsunderlag skall förbättras. ADB-stödet vid deklara-tionsgranskningen byggs ut bl. a. genom en omfattande registrering av uppgifter i deklara-tioner och kontrolluppgifter. Resultatet av de ADB-tester som sker av de registrerade uppgifterna skrivs ut på taxeringsavin. Denna utökas också med vissa andra uppgifter, bl. a. om fastighetsinnehav och om inbetald preliminär skatt. Deklara-tionsgranskningen av löntagardeklara-tioner avses i stor utsträckning ske utan att föregående års deklara-tion finns till hands. En helt ny rutin läggs upp för lämnandet av kontrolluppgifter. Det avses ske i en formbunden ordning på i huvudsak förtryckta blanketter. De nämnda ändringarna genomförs successivt fram till 1979 års taxering.

Omorganisationen av taxeringen i första instans innebär sålunda förändringar i fråga om bl. a. det kontrollmaterial som f. n. skall beaktas

enligt reglerna om lägre skattetillägg. Självdeklarationen för det närmast föregående året kommer inte regelmässigt att finnas med vid granskningen av löntagardeklarationer.

Som jag nyss har nämnt kommer dock de väsentliga uppgifterna i deklARATIONERNA att registreras med hjälp av ADB. Dessa uppgifter kommer att vara tillgängliga vid granskningen. Vidare skall föregående års deklARATION i regel finnas med vid granskningen av rörelseidkares och jordbrukares deklARATIONER. Jag anser därför inte att det f. n. finns någon anledning att ta undan denna handling från det relevanta kontrollmaterialet i fråga om beräkning av skattetillägg efter lägre procentsats.

De ändringar som föreslås beträffande taxeringsavin föranleder enligt min mening inte heller att handlingen som sådan bör mista sin plats bland det kontrollmaterial som skall beaktas i sammanhanget. Vissa av de uppgifter som kommer att tillföras avin finns emellertid redan f. n. i regel tillgängliga vid taxeringen utan att de för den skull får beaktas i skattetilläggsammanhang. Jag avser här uppgifterna om fastighetsinnehav. Dessa uppgifter omfattar bl. a. taxeringsvärden och anges f. n. på en särskild handling som sorteras in i deklARATIONEN. Enligt min mening bör denna handling — i avvaktan på att uppgifterna däri förs in på taxeringsavin — hänföras till det kontrollmaterial som kan grunda lägre skattetillägg.

Det finns emellertid också andra handlingar som jag anser böra hänföras till detta kontrollmaterial. Det finns anledning att räkna med att omorganisationen av taxeringen så småningom kommer att innebära att kontrollrutinerna ytterligare byggs ut eller ändras. Mot denna bakgrund anser jag att man inte kan hålla fast vid den nuvarande principen att i lagtexten räkna upp allt relevant kontrollmaterial. I stället bör lagregeln ges en mera generell utformning som kompletteras med en exemplifierande uppräknig. Innehörden bör vara att hänsyn skall tas till alla uppgifter som taxeringsnämnden regelmässigt har tillgång till. För att annat kontrollmaterial än det som f. n. anges i lagtexten skall kunna beaktas bör enligt min mening som villkor gälla att det rör sig om material som normalt är tillgängligt vid taxering. Rätt höga krav bör ställas upp för att kontrollmaterial skall anses normalt tillgängligt. I princip bör man till en början kräva att materialet tas fram årligen för deklARATIONSKONTROLLEN. Vidare bör materialet vara generellt i den meningen att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i visst län som haft intäkt, kostnad etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om.

Slutligen bör man kräva att det genom administrativa rutiner är sört för att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. I regel bör det vara fråga om sådant material som mer eller mindre automatiskt överlämnas till taxeringsnämnd, t. ex. genom att det insorteras i deklARATIONERNA. Något krav på att materialet skall ha

varit direkt tillgängligt finns dock inte. Även sådant kontrollmaterial i form av t. ex. ADB-register som finns hos skattemyndigheterna bör beaktas under förutsättning att det vid taxeringen rutinmässigt sker en kontroll av deklarationsuppgifterna mot detta. Även i detta fall måste dock självfallet kravet på att det skall vara fråga om ett generellt kontrollmaterial i nyss angiven bemärkelse vara uppfyllt.

Det anförda innebär att material som hämtats in genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner inte omfattas av bestämmelsen. Inte heller sådana uppgifter som RSV enligt särskild föreskrift i TL kan fordra in beträffande en viss kategori av skattskyldiga (se t. ex. 40 §) bör räknas till normalt tillgängligt material. Underrättelser mellan taxeringsnämnder bör uteslutas från det nu aktuella kontrollmaterialet. Det beror framför allt på att de f. n. tillämpade rutinerna inte är så utvecklade att detta material generellt kan påräknas. I förtydligande syfte föreslår jag att detta undantag särskilt föreskrivs i lagtexten.

Jag avser att i specialmotiveringen närmare redogöra för de principer som bör gälla när man bedömer om en uppgift eller handling skall beaktas vid tillämpningen av nu ifrågavarande regler. Det får sedan ankomma på RSV att efter bemyndigande av regeringen meddela verkställighetsföreskrifter i frågan.

Kontrolluppgifter o. d. skall enligt nuvarande ordning beaktas om de har kommit in till vederbörande myndighet före taxeringsperiodens utgång, dvs. f. n. senast den 30 juni. I prop. 1976/77: 92 framhöll jag att man av praktiska skäl inte borde göra undantag härifrån för de sällsynta fall då kontrolluppgiften har lämnats först sedan skattemyndigheterna tagit initiativ för att få in uppgiften. Bl. a. den förestående förlängningen av taxeringsperioden ger mig anledning att ta upp frågan om de nu angivna förutsättningarna bör gälla även i den nya taxeringsorganisationen.

Förlängningen av taxeringsperioden till den 30 november medför — med nuvarande lydelse av reglerna om lägre skattetillägg — automatiskt en motsvarande förlängning av den tid under vilken kontrolluppgift kan lämnas med verkan att den skall beaktas i skattetilläggsammanhang. Den förlängda taxeringsperioden i förening med den utvidgade kontrollverksamheten i första instans medför också att det blir vanligare att man redan under taxeringsperioden kan upptäcka sådana fall av underlåtenhet att redovisa löneinkomst där samtidigt kontrolluppgift saknas. Det kan här röra sig om fall där arbetsgivaren och den anställde har kommit överens om "skattefri" lön. I sådana fall kan den anställde med nuvarande regler komma i åtnjutande av det lägre skattetillägget om arbetsgivaren före taxeringsperiodens utgång sänder in en kontrolluppgift.

Det kan mot denna bakgrund ifrågasättas om man inte för framtiden bör kräva att kontrolluppgiften, för att den skall beaktas i skatte-

tilläggsfrågan, skall ha lämnats innan skattemyndigheterna på annat sätt har fått kännedom om löneutbetalningen. En sådan ordning skulle emellertid medföra problem av bl. a. administrativ art. Det torde sålunda inte utan omfattande administrativa rutiner vara möjligt att hålla reda på om en kontrolluppgift har lämnats självmant eller först efter anmaning eller kontroll. Vidare skulle även i inte uppsåtliga fall förseningar från arbetsgivare i fråga om lämnandet av kontrolluppgifter få olika konsekvenser i skattetilläggsfrågan beroende på om den skattskyldiges underlåtenhet att redovisa en löneinkomst hinnner avslöjas innan kontrolluppgiften kommer in eller först därefter. Med hänsyn till det anförda kan jag inte förorda att man från tillämpningsområdet för det lägre skattetillägget tar undan sådana fall där kontrolluppgift har lämnats först sedan skattemyndigheterna har fått kännedom om den oredovisade inkomsten. Den ytterligare reaktion som kan vara motiverad i dessa fall bör utdömas enligt SkBL.

Detta ställningstagande gör att man också bör aktualisera frågan om man skall behålla kravet på att kontrolluppgiften skall ha kommit in under taxeringsperioden. Ett stort antal remissinstanser anser att detta krav bör slopas och att man skall fästa avseende endast vid om skyldighet att lämna kontrolluppgift utan anmaning i och för sig har förelagat. Remissinstanserna motiverar sin inställning med att det är otillfredsställande att sanktionens storlek är beroende av den större eller mindre noggrannhet, varmed annan än den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet.

Som jag nyss har framhållit gjorde jag beträffande denna fråga i prop. 1976/77: 92 i likhet med utredningen den bedömningen att tillämpning av den lägre procentsatsen förutsätter att kontrolluppgift har kommit in till vederbörande myndighet före taxeringsperiodens utgång. Där emot ansåg jag inte att det bör krävas att uppgiften faktiskt finns till hands vid taxeringstillfället. Det skulle kunna leda till obilliga konsekvenser. Med hänsyn till risken för illojalt utnyttjande anser jag inte heller nu att man kan gå längre och släppa kravet på att uppgifterna verkligen har kommit in före taxeringsperiodens slut. Uppgifterna bör därför ha varit tillgängliga för taxeringsnämnden före taxeringsperiodens utgång. Motsvarande bör gälla för övrigt kontrollmaterial utom taxeringsavi och den skattskyldiges deklaration för nästföregående år.

Mitt förslag till ändring i 116 a § om skattetillägg beräknat efter 20 % innebär således följande.

Den lägre procentsatsen tillämpas om rättelse skett med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt vid taxering. Med undantag för taxeringsavi och självdeklaration för nästföregående beskattningsår skall kontrollmaterialet vara tillgängligt för taxeringsnämnden före utgången av taxeringsperioden. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses inte meddelande från annan taxeringsnämnd.

5.2.4 Eftergiftsbestämmelser

Enligt 116 d § får skattetillägg efterges om felaktigheten eller underlåtenheten "med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig". Skattetillägg får också efterges om det belopp som kunde ha undandragits är att anse som ringa.

Utredningen framhåller att eftergiftsgrunderna i många fall har tillämpats på ett alltför stelt och bokstavligt sätt och att rättstillämpningen synes ha gett alltför obetydligt utrymme för befrielsegrunden "därmed jämförlig omständighet". Utredningen påpekar vidare att flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd bör kunna motivera att avgift efterges om de tillsammans har beaktansvärd styrka.

Utredningen anser emellertid inte att någon väsentlig ändring av reglerna om hel eftergift är påkallad. Med hänsyn främst till att befrielsegrunden "därmed jämförlig omständighet" vällat tolkningssvårigheter — en jämförelse mellan olika befrielsegrunder sägs inte utan vidare kunna göras — föreslår utredningen vissa ändringar av delvis redaktionell art.

I förslaget framhävs de objektiva kriterierna. Det anges att särskild avgift får efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten "framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet". Det anges också att avgift kan efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten "kan antagas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses ursäktlig".

Utredningens förslag har bedömts positivt av de flesta remissinstanserna. Några instanser framhåller att det föreslagna eftergiftsrekvisitet "annan särskild omständighet" ger större möjligheter till eftergift på objektiva grunder än nuvarande lydelse.

Ett par remissinstanser anser att det bör komma till uttryck i lagtexten att flera omständigheter, som var för sig inte kan föranleda eftergift, sammantagna skall kunna medföra eftergift. Några remissinstanser anser att det bör övervägas att möjliggöra eftergift då den skatteundandragande åtgärden inte har varit ägnad att leda till lägre skatt. Det påpekas också att bestämmelserna om eftergift inte är utformade så att de passar för juridiska personer.

Av min tidigare redogörelse för den avgränsning av sanktionsområdet som följer av rekvisitet "oriktig uppgift" framgick det, att kraven på att den skattskyldige redovisar betydelsefulla sakuppgifter är ganska höga. Det innebär bl. a. att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att anses ha lämnat oriktig uppgift och därför bli påförd skattetillägg. Han måste med andra ord ha en viss kunskap om beskattningsreglerna.

Eftergiftsreglerna är avsedda att förhindra att bl. a. en ursäktlig ovetenskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel skall föranleda skattetillägg. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklarationsskyldigheten ådrager den skattskyldige skattetillägg.

I prop. 1971: 10 framhöll föredraganden att det gäller särskilt att ta hänsyn till vad som rimligen kan begäras av den skattskyldige i fråga om noggrannhet och förmåga att tillgodogöra sig skattereglerna. Befrielsegrunderna borde enligt hans mening tillämpas generöst åtminstone i inledningsskedet. Skatteutskottet (SkU 1971: 16) gjorde uttalanden i samma riktning. Utskottet framhöll också, i likhet med föredraganden, att påföring av skattetillägg i regel torde komma att begränsas till sådana fall då det av deklARATIONEN eller annorledes klart framgår att en intäkt utelämnats eller att avdrag inte motsvaras av någon kostnad av angivet slag eller uppgiven storlek.

Jag biträder den av utredningen och flera remissinstanser framförda meningen att befrielsegrunderna har tillämpats med större återhållsamhet än som avsetts i förarbetena.

Jag vill även framhålla, att tillämpningen av eftergiftsgrunderna måste bedömas mot bakgrund av effektiviteten i det administrativa sanktionssystemet som i detta hänseende skiljer sig väsentligt från den äldre ordningen med enbart straffpåföljder. Den ordningen innebar att endast ett mindre antal av alla skattskyldiga som försökte undandra skatt bestraffades. Med ett sådant system som i första hand hade en avskräckande effekt, var det nödvändigt att bortse från den skattskyldiges eventuella okunnighet om gällande bestämmelser på beskattningsområdet. Behovet av att ge eftertryck åt samhällets krav på att korrekta uppgifter lämnas betonas under sådana omständigheter genom en sträng tillämpning av reglerna i varje enskilt fall som blir föremål för lagföring. De administrativa sanktionsreglerna verkar som jag nyss antydde genom att träffa flertalet skattskyldiga som lämnar oriktig uppgift. Under sådana förhållanden finns ett betydligt större utrymme för mild bedömning och ökade möjligheter att i det enskilda fallet ta hänsyn till den skattskyldiges bristande förtrogenhet med gällande beskattningsbestämmelser. Med hänsyn till skattelagstiftningens delvis komplicerade natur skulle det f. ö. kunna leda till obilliga konsekvenser, om inte bestämmelserna om eftergift tillämpades med generositet.

Av det jag nu har anfört framgår att jag för min del anser att möjligheterna att efterge särskild avgift bör vidgas och tillämpas med större generositet än som hittills varit fallet.

Utredningens författningsförslag i förevarande hänseende medger ökade befrielsemöjligheter. Jag tänker då i första hand på de objektiva eftergiftsgrunderna "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet". Även förslaget till ändrad formulering av reg-

lerna om eftergift med hänsyn till den skattskyldiges subjektiva situation ger enligt min mening större utrymme än hittills för en friare bedömning av eftergiftsfrågorna.

Jag förordar således att utredningens förslag till ändring i reglerna om eftergift genomförs med vissa redaktionella justeringar. Den nya utformningen tillsammans med en allsidig bedömning av eftergiftsfrågorna — jag skall strax återkomma härtill — tillgodoser enligt min mening behovet av befrielsemöjligheter. Jag är sålunda inte beredd att som några remissinstanser har föreslagit införa ytterligare eftergiftsgrunder. En regel som gör det möjligt att helt befria från skattetillägg, om felet inte har varit ägnat att leda till lägre skatt anser jag sålunda inte bör införas. Som jag tidigare redovisat tillämpas fr. o. m. taxeringen år 1977 en ordning med reducerat skattetillägg för det stora flertalet fall, där felet kan sägas inte ha varit ägnat att leda till för låg skatt, nämligen när rättelse kunnat ske med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Behovet av sådana bestämmelser vitsordas av de flesta remissinstanser. Däremot anses det, med hänsyn till vikten av att korrekta uppgifter lämnas till taxeringen, inte lämpligt att helt undanta dessa fall från sanktionsområdet. En regel om eftergift när felet inte har varit ägnat att leda till lägre skatt är inte förenligt med den bedömning som föranlett nedsättningen av tillägget i kontrolluppgiftsfallen.

Mitt förslag innebär således att skattetillägg får efterges dels 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, dels om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som nyss har sagts. Den nuvarande möjligheten att efterge skattetillägg i fall då det belopp som kunde ha undandragits är att anse som ringa står också kvar. Bestämmelserna bör i enlighet med utredningens förslag tas in i 116 h §.

Jag avser att behandla eftergiftsgrunderna närmare i specialmotiveringen. Jag vill dock redan här anföra följande.

Eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" är främst avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Frågor av detta slag torde vara vanligast förekommande vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse men kan givetvis också förekomma beträffande de övriga inkomstslagen. Bestämmelsen är tillämplig på såväl fysisk som juridisk person. Det är emellertid meningen att eftergift skall kunna meddelas med stöd av denna grund inte endast, när skattefrågan varit svår att avgöra för en skatteexpert utan också då skattskyldig som inte besitter särskilda insikter begått ett fel och frågan med utgångspunkt i hans allmänna insikter framstätt som svarbedömd.

Vad gäller eftergiftsgrunden "annan särskild omständighet än vad som sägs i första meningen" bör denna enligt min mening ibland kunna tillämpas när det visserligen förligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t. ex. ha haft svårigheter att fastställa huruvida en lämnad uppgift varit helt riktig och detta har han försökt fästa myndighetens uppmärksamhet på genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet. I praxis har man enligt min mening ibland intagit en alltför restriktiv hållning i här avsedda fall.

Jag vill även ta upp vissa allmänna frågor om tillämpningen av bestämmelserna om eftergift.

I de föreskrifter, som RSV har utfärdat, anges i stor utsträckning genom konkreta exempel vilka krav som bör ställas på rekvisiten ålder, bristande erfarenhet etc. för att ursäktlighet skall anses föreligga i skattetilläggsammanhang. Föreskrifterna bygger på att myndigheterna skall använda vissa presumtioner vid den praktiska tillämpningen av befrielsegrunderna. Enligt föreskrifterna bör man sålunda i vissa situationer, där presumptionen starkt talar för att förutsättningarna för befrielse är för handen, kunna efterge utan särskild prövning i det enskilda fallet av orsakssammanhanget mellan den "ursäktande" omständigheten och det konstaterade felet. Sådan generell eftergift bör enligt föreskrifterna i regel ges åt förstagångsdeklaranter, folkpensionärer m. fl.

Det finns enligt min mening i och för sig inte något att erinra mot att man vid den praktiska tillämpningen av befrielsegrunderna använder sig av vissa schablonregler. En sådan ordning är nödvändig i en massärendeprocess som det här är fråga om i fall man vill upprätthålla en tillfredsställande likformighet i besluten. Jag anser att RSV:s föreskrifter i detta avseende i stort sett har fått en utformning som ger utrymme för en sådan generös tolkning som bör ges åt befrielsegrunderna.

Jag vill emellertid betona att det förhållandet att man för vissa fall har ställt upp schabloner för befrielse självfallet inte får leda till, att man genomgående vägrar 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 uppnått pensionsåldern. Gäller det fall som tangerar de generella befrielsefallen, bör man tillämpa en generös tolkning av eftergiftsgrunderna. Det åligger myndigheterna att på grundval av tillgängligt material noggrant pröva om förhållandena i det enskilda fallet motiverar eftergift. Detta gäller naturligtvis också för det fall att föreskrifterna direkt anger att den åberopade omständigheten normalt inte bör föranleda befrielse. Detta innebär emellertid inte att myndigheterna har skyldighet att ingå i prövning av förutsättning-

arna för eftergift utöver vad som föranleds av innehållet i tillgängligt material eller förhållanden som på annat sätt är kända för myndigheten. En sådan ordning stämmer överens med vad föredragande departementschefen anförde i regeringens förslag till bestämmelser på detta område (prop. 1971: 10 s. 272).

Som jag tidigare har antytt har emellertid skattemyndigheterna tilllämpat befrielsegrunderna onödigt stelt. Jag har i prop. 1976/77: 92 betonat nödvändigheten av att myndigheterna söker 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. Flera remissinstanser har i likhet med utredningen understrukit denna i och för sig självklara bedömningsprincip. Med hänsyn till att den haft vissa svårigheter att slå igenom i tillämpningen har några remissinstanser ifrågasatt om inte principen bör komma till uttryck i lagen. För egen del anser jag emellertid att en anvisning av detta slag närmast har sin plats i RSV:s föreskrifter.

Utbyggda anvisningar till de tillämpande myndigheterna bör således vara en väg att få en smidigare tillämpning av befrielsegrunderna. Det är också viktigt att den handläggande personalen får en tillfredsställande utbildning. Här har bl. a. de tjänstemän på länsstyrelserna som utsetts till särskilda kontaktmän i skattetilläggsfrågor en viktig uppgift.

Den kommande handläggningen av skattetilläggsärendena i taxeringsnämnd torde vidare komma att ge möjligheter till en mer allsidig belysning av omständigheter av betydelse för om särskild avgift bör efterges.

5.2.5 Övriga materiella förslag

5.2.5.1 Huvudregeln

De grundläggande bestämmelserna om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande som den skattskyldige avgett till ledning för sin taxering finns i 116 a § första stycket. Skattetillägg utgår, som redan har framgått av vad jag har anfört i det föregående, endast om avvikelse från den oriktiga uppgiften föranleder att skatt påförs med högre belopp än som annars skulle ha varit fallet. Skattetillägg beräknas enligt huvudregeln efter 50 % på ett underlag, som utgörs av skillnaden mellan den skatt som rätteligen skall tas ut och den skatt som skulle tagits ut om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Vid beräkning av underlaget beaktas inte endast skatt som skulle ha debiterats den skattskyldige utan också skatt, som skulle ha debiterats make eller barn, med vilken han skall sambeskattas.

Utredningen har föreslagit en redaktionell ändring i den grundläggande bestämmelsen i 116 a §. Ändringen innebär att lagrummets nuvarande första stycke i förtydligande syfte delas upp i två stycken. Vidare har

utredningen föreslagit att beskrivningen av underlaget för skattetillägg ges en något ändrad formulering. Ändringen hänger samman med förslaget att oriktig uppgift i mål skall kunna föranleda skattetillägg. Utredningen anser också att skattetillägg bör kunna påföras dödsbo som samtaxerats med annan skattskyldig.

Förslaget i dessa delar lämnas utan erinran av remissinstanserna.

Även jag anser att förslaget kan godtas bortsett från en redaktionell ändring. Jag har nyss anfört att skattetillägg bör beräknas efter 40 % i normala fall, och att det bör anges i lagtexten att skattetillägg förutsätter att uppgift *befinnes* oriktig.

5.2.5.2 Oriktig uppgift i skattemål

Utredningen, som påpekar att skattetillägg enligt gällande rätt inte kan påföras om oriktig uppgift lämnas först i mål om taxering, framhåller att intresset av att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter bör skyddas oavsett om uppgifterna lämnas till taxeringsnämnd eller i process vid skattedomstol. Den framhåller att deklaration kan lämnas i vilken instans som helst. Detsamma gäller skriftliga uppgifter med sanna upplysningar. Utredningen föreslår att både muntlig och skriftlig oriktig uppgift som lämnas i taxeringsmål skall kunna föranleda skattetillägg. Enligt utredningsförslaget skall skattetillägg emellertid inte kunna komma i fråga om uppgift inte har prövats, därför att besvären inkommit för sent, eller när besvär rätt av annat skäl inte föreligger i målet om taxering.

Flertalet remissinstanser som uttalar sig i denna fråga anser sig kunna godta att oriktig uppgift, som lämnas skriftligen, skall kunna grunda skattetillägg. Några remissinstanser framhåller dock att bestämmelsen bör tillämpas restriktivt. En remissinstans understryker det särskilda problem som kan uppkomma när det gäller att fastställa om den skattskyldige har varit medveten om de uppgifter ombud har lämnat. En annan remissinstans anser att fara föreligger för att skatt undandras även om besvär ej prövas på grund av att besvären har anförts för sent eller för att rätt till besvär i särskild ordning ej föreligger. Denna remissinstans framhåller att även för sent anförda besvär kan prövas. Att de inte prövas i det särskilda fallet kan bero just på att oriktig uppgift föreligger.

Vad gäller skattetillägg för oriktig uppgift som lämnats muntligen motsätter sig ett inte ringa antal remissinstanser förslaget bl. a. med hänvisning till att handläggningen normalt är skriftlig i förvaltningsmål och att den muntliga förhandlingen endast är ett komplement. Det påpekas också att det kan visa sig svårt att korrekt dokumentera vad som förekommit vid muntlig handläggning.

För egen del får jag anföra följande. Enligt gällande rätt kan skatte-

tillägg påföras endast i vissa fall när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i skatteprocess. Jag delar utredningens uppfattning att det är viktigt att skydda intresset av att den skattskyldige lämnar riktiga upplysningar i mål om taxering. Jag anser därför att bestämmelser om skattetillägg för oriktig uppgift i mål bör införas. De invändningar och de påpekanden som har framförts av remissinstanserna riktar sig främst mot förslaget att sanktion skall träffa även muntliga uppgifter i taxeringsmål. De problem som hänger samman med att oriktig skriftlig uppgift skulle kunna föranleda skattetillägg synes kunna bemästras. Uppgifter som har lämnats muntligen bör däremot inte kunna föranleda skattetillägg. Det beror bl.a. på att det kan föreligga svårigheter att fastställa vad part har sagt särskilt med hänsyn till att skatteprocessen är mindre formbunden än vad som gäller förhandling vid allmän domstol.

Skriftliga uppgifter som lämnats av ombud bör inte behandlas på annat sätt än uppgift lämnad av den skattskyldige själv. En annan ordning torde knappast vara praktiskt möjlig. I den mån den skattskyldige påförs skattetillägg på grund av att ombudet har lämnat oriktiga uppgifter, som inte härrör från den skattskyldige, får denne överväga om han vill rikta ersättningsanspråk mot ombudet.

Jag vill i sammanhanget understryka vikten av att försiktighet iakttas vid bedömningen av om uppgift, som lämnats i mål, utgör sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg. Detta gäller särskilt material som presenteras argumentationsvis. Meddelanden som därvid innehåller vissa överdrifter eller förskjutningar av verkliga förhållanden bör inte föranleda att skattetillägg påförs. Visserligen saknas ofta någon klar gräns mellan sakupplysningar och argumentation. Å andra sidan utgör just detta förhållande ett starkt skäl att iaktta återhållsamhet vid bedömningen av om en uppgift sakligt sett är oriktig.

Beträffande oriktiga uppgifter som skattskyldig lämnar i för sent anförda besvär, får jag anföra följande.

Jag delar uppfattningen att det föreligger risk för att skatt undandras i dessa fall, eftersom det förhållandet att för sent anförda besvär ej tas upp till prövning kan bero just på att oriktig uppgift konstateras föreligga. Tillräckliga skäl att ta undan sådana fall från den föreslagna regeln om skattetillägg föreligger inte enligt min mening. Det får därför ankomma på taxeringsintendent att i sådant fall pröva om förutsättningar föreligger för att framställa yrkande om att skattetillägg påförs. Skäl att föra sådan talan torde emellertid föreligga endast undantagsvis och i fall av uppenbart oriktigt uppgiftslämnande.

Slutligen vill jag framhålla att de skriftliga uppgifter som kan föranleda skattetillägg givetvis måste ha lämnats av den skattskyldige i meddelande riktat till domstol, alltså inom processens formella ram.

Regeln om skattetillägg på grund av skriftlig oriktig uppgift, som skattskyldig lämnar i mål om sin taxering, bör tas in i 116 a §.

5.2.5.3 Skattetillägg vid skönstaxering

Om inkomster i viss förvärvskälla bestäms skönsmässigt på grund av brister i deklaration eller dess underlag påförs skattetillägg enligt 116 a § tredje stycket. Tillägget beräknas normalt efter 50 % på den skatt som till följd av uppskattningen utgår utöver skatt på inkomsten eller förmögenheten enligt deklaration. Även verkningar i fråga om makes skattereduktion beaktas. Om ändring till någon del vidtagits med ledning av kontrollmaterial på grund av konstaterad oriktig uppgift kan tillägget med anledning av denna ändring komma att beräknas efter 25 %.

Skönstaxering på grund av utebliven deklaration föranleder skattetillägg enligt 116 a § fjärde stycket. Tillägget utgår i detta fall med 50 % på den inkomst- eller förmögenhetsskatt som debiteras på grund av taxeringen. Även verkningar i fråga om makes skattereduktion beaktas. Skattetillägget kan i dessa fall sägas vara ett vite för att förmå den skattskyldige att ge in deklaration. Mot bakgrund härav har i 116 a § femte stycket förts in bestämmelser om undanröjande eller nedsättning av skattetillägg, som påförts med stöd av fjärde stycket, om deklaration ges in inom viss närmare angiven tid. Påfört tillägg skall enligt dessa bestämmelser undanröjas av skatterätten, om den skattskyldige lämnar in deklaration inom två månader från det att han fått del av beslutet om skattetillägg, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Om skattskyldig, som är fysisk person, inte lämnat in deklaration inom denna tid men före utgången av året efter det då skattetillägget beslutats eller, om han gör sannolikt att han inte fått kännedom om tillägget inom sist angivna tid, inom två månader från det han fått sådan kännedom, skall tillägget bestämmas till 10 %, dock högst 10 000 kr. I fråga om skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, beräknas nedsättning endast på belopp som har påförts utöver tillägg som har beslutats tidigare. Taxeringsintendenten skall till skatterätten anmäla fall då skattetillägg skall undanröjas eller nedsättas.

Har den skattskyldige lämnat skriftlig uppgift, t. ex. icke undertecknad deklaration, kan inte skattetillägg påföras enligt 116 a § fjärde stycket, om taxeringsnämnden följer uppgiften. Däremot kan skattetillägg påföras, om det icke undertecknade meddelandet inte följs, antingen för att taxeringsnämnden uppskattar inkomsterna till högre belopp eller därför att oriktig uppgift konstateras föreligga. I sistnämnda fall kan skattetillägget beräknas efter 25 % av den skatt som tas ut utöver skatt enligt uppgiften. Även skattetillägg som påförts i dessa fall anses emellertid påfört enligt 116 a § fjärde stycket och skall därför undanröjas eller nedsättas enligt de nyss nämnda bestämmelserna i femte stycket.

Utredningen, som har funnit den gällande ordningen delvis otillfredsställande, anser att alla meddelanden som den skattskyldige lämnar för sin taxering bör lämnas under det ansvar som skattetillägg för oriktig

uppgift innebär. Därför föreslår utredningen att skattetillägg, som föranleds av oriktig uppgift, oavsett om denna lämnas i en ej undertecknad deklaration eller i annan skriftlig uppgift, skall påföras enligt reglerna i den föreslagna 116 a §. Det innebär att skattetillägg på grund av utebliven deklaration kan nedsättas endast till den del tillägget hänför sig till uppskattningen, utom såvitt avser konstaterad oriktig uppgift. För att ytterligare motverka spekulation i myndighetsbeslut föreslår utredningen att skattetillägg på grund av skönstaxering vid utebliven deklaration inte skall kunna helt undanröjas. Det skall i stället nedsättas till 5 % om deklaration inges inom två månader efter det den skattskyldige fått del av beslutet om tillägget. Utredningen anser också att skönstaxering på grund av utebliven deklaration skall föranleda skattetillägg endast om anmaning att deklarerats utsänts till den skattskyldige. Som villkor för påföring av skattetillägg gäller däremot inte enligt förslaget, att den skattskyldige också har tagit del av anmaningen. Bestämmelsen, att skattetillägg skall nedsättas till 10 % om deklaration ges in inom utgången av året efter det då skattetillägget beslutades, föreslås kompletterad med en regel som betager den skattskyldige denna möjlighet i vissa fall. Sålunda anser utredningen att nedsättning inte skall vidtas om deklaration ges in först sedan han fått skriftligt meddelande om resultatet av taxeringsrevision eller skriftlig underrättelse om taxeringsintendents yrkande hos skatterätten om höjning av den taxering som skattetillägget avser, eller om eftertaxering för samma taxeringsår. Nedsättning till 10 % föreslås omfatta även juridiska personer. Vidare anser utredningen att spärrbeloppet 10 000 kr. bör tas bort. Även den särskilda regeln om beräkning av nedsättning av skattetillägg, som ingår i tillkommande skatt, föreslås utgå liksom skyldigheten för taxeringsintendenten att göra anmälan till skatterätten om de fall då undanröjande och nedsättning skall verkställas.

Remissinstanserna godtar i allmänhet lydelsen av berörda bestämmelser, som föreslås intagna i 116 b och 116 c §§, samt förslaget att konstaterad oriktig uppgift skall föranleda skattetillägg enligt 116 a § även i skönstaxeringsfallen. En länsstyrelse föreslår i detta sammanhang att regeln om skattetillägg vid skönstaxering med avvikelse från deklaration bör formuleras så att skattetillägg kan beräknas på hela det skönsmässigt beräknade tillägget, även om taxeringen blivit lägre än vad den skattskyldige redovisat i sin deklaration t. ex. på grund av att vissa intäktbelopp upptagits för högt. Länsstyrelsen anser vidare att skattetillägg enligt nämnda lagrum bör avse endast den skönsmässiga höjningen, sedan deklarationen korrigerats med ledning av såväl tillgängligt kontrollmaterial som vad som i övrigt kunnat konstateras. Från annat håll har det ifrågasatts, närmast med hänvisning till förslaget beträffande skattetillägg på grund av skönstaxering vid utebliven deklaration, om det går att tillämpa den föreslagna bestämmelsen om uppdelning av skönsmässig höj-

ning i en del som avser uppskattning och en del som avser konstaterad oriktig uppgift.

För egen del kan jag biträda utredningens förslag. Genom detta görs klart att hela den skatt som påförs till följd av uppskattning skall ligga till grund för beräkning av skattetillägg. Den skattskyldige skall således vid beräkning av underlaget för skattetillägg tillgodoräknas vad som återstår av den av honom uppgivna inkomsten sedan ändringar i förekommande fall gjorts med anledning av räknfel och felaktigt upptagna intäkter. I likhet med utredningen anser jag också att skattetillägg bör påföras enligt 116 a § i den mån oriktig uppgift konstateras föreligga i samband med att taxering bestäms med tillämpning av 21 § TL. Några särskilda svårigheter att tillämpa sistnämnda bestämmelse bör enligt min mening inte uppkomma. Jav avser att i specialmotiveringen till den föreslagna 116 c § lämna exempel i anslutning till sistnämnda bestämmelse.

Jag vill också tillägga följande. Det är inte ovanligt att skönstaxering sker utan att det uttryckligen anges att viss del av inkomsten avser konstaterade oriktigheter. Denna ordning har emellertid vållat problem sedan det administrativa sanktionssystemet infördes på skatteområdet. Det hänger samman med reglerna om eftergift av skattetillägg samt föreskriften att avvikelser som innebär att rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning ej skall föranleda skattetillägg. Tillämpning av dessa bestämmelser kan medföra att skattetillägg på grund av oriktig uppgift ej påförs. Utrymmet för att på sådana grunder underlåta att påföra skattetillägg är däremot begränsat, när det är fråga om skattetillägg till följd av skönstaxering. Den oriktiga uppgiften kan ju också vara sådan att skattetillägg för denna skall utgå efter den lägre procentsatsen. Jag vill med anledning härav understryka vikten av att det i beslut om skönstaxering noga anges i vad mån en höjning avser direkt konstaterade oriktiga uppgifter och vilken del som avser skönsmässig höjning.

De flesta remissinstanserna lämnar utan erinran förslaget att skattetillägg vid skönstaxering inte skall undanröjas utan nedsättas med viss del om deklaration lämnas inom viss tid efter beslutet om skattetillägg. En del remissinstanser finner de föreslagna procentsatserna för låga och en instans anser att procentsatserna inte utan undantag bör gälla juridiska personer. Ett icke ringa antal remissinstanser anser emellertid att skattetilläggen skall undanröjas sedan deklaration lämnats. De framhåller att vite och förseningsavgift utgör tillräckliga påtryckningsmedel. Även jag anser att möjligheten att undanröja skattetillägg bör bibehållas i de fall tillägget påförts på grund av skönstaxering vid utbliven deklaration. Det bör kunna ske, oavsett om skatterätten hunnit pröva besvär över beslutet eller taxeringen. Gällande regler kan visserligen sägas ge visst utrymme för spekulation i myndigheternas taxeringsbeslut. För att motverka detta har jag nyss föreslagit, att oriktiga uppgifter i skriftligt meddelande, som lämnas i skönstaxeringsfallen, skall

bedömas enligt reglerna om skattetillägg för oriktig uppgift. Denna åtgärd träffar de fall då skattskyldig, som inte har deklarerat, också har lämnat oriktig uppgift i skrift, t. ex. i en inte undertecknad deklARATION. Därigenom torde en väsentlig olägenhet med gällande bestämmelser ha undanröjts.

De flesta remissinstanser godtar utredningens förslag att skattetillägg på grund av utebliven deklARATION inte skall kunna påföras med mindre anmaning att ge in deklARATION har sänts ut till den skattskyldige. En remissinstans anser emellertid att det vore rimligt att skattetillägg skulle kunna påföras även om anmaning av förbiseende inte har sänts till den skattskyldige. Från några remissinstanser framförs önskemål om förklaringar och förtydliganden med anledning av förslaget.

Jag delar den uppfattning som utredningen och de flesta remissinstanser har givit uttryck för och förordar att det skall utgöra en förutsättning för att påföra skattetillägg vid skönstaxering att anmaning har sänts ut till den skattskyldige. Krav på delgivning föreslås emellertid inte. Förslaget från en remissinstans att skattetillägg borde kunna påföras även när myndigheterna av förbiseende glömt att sända anmaning kan jag därför inte godta.

I detta sammanhang vill jag också understryka vikten av att anmaningen uppfyller alla formella krav.

Det måste t. ex. anges, när deklARATIONEN senast skall lämnas. Det är också väsentligt att lokala skattemyndigheten tar reda på den skattskyldiges aktuella adress för att anmaningen skall kunna skickas dit. Det måste naturligtvis också iakttas att anmaning med hänsyn till föreskrifterna i 47 § TL skall sändas till den deklARATIONSSKYLDIGE som inte alltid är samma person som den skattskyldige.

Utredningens förslag att regeln om nedsättning till 10 % skall utsträckas till juridiska personer har stött på motstånd från några remissinstanser. Jag vill i detta sammanhang också erinra om att den gemensamma projektgrupp inom RSV och statskontoret som utreder skatteadministrationen och taxeringen i första instans (RS-projektet) i en rapport har föreslagit att någon sådan nedsättning över huvud taget inte skall förekomma. Med anledning härav och då förslaget till skattetilläggsbestämmelser måste anpassas till det förslag till ändrad skatteadministration och taxering i första instans som jag avser att lägga fram senare, vill jag inte nu ta ställning till om nedsättning av skattetillägg till 10 % skall utsträckas till juridiska personer. Detsamma gäller i fråga om förslaget att den skattskyldige i vissa fall, bl. a. när han fått del av resultatet av revision hos honom, skall vara betagen rätten att få tillägg nedsatt till 10 %.

Förslaget att den särskilda spärregeln på 10 000 kr. vid skönstaxering skall utmönstras har allmänt godtagits. Även jag ansluter mig till förslaget.

Förslaget att utmönstra den särskilda regeln om beräkning av nedsättning av skattetillägg som ingår i tillkommande skatt lämnas utan erinran av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget att slopa skyldigheten för taxeringsintendenten att göra anmälan till skatterätten av de fall då undanröjande och nedsättning skall verkställas. Förslagen bör enligt min mening genomföras.

Vad jag nu har föreslagit innebär att en bestämmelse om skattetillägg vid skönstaxering med avvikelser från den skattskyldiges deklaration bör införas i 116 b §. Vissa redaktionella ändringar bör dock göras i utredningsförslaget. I 116 c § bör tas in bestämmelsen om skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration. Förutsättningarna för påföring av skattetillägg ändras inte, bortsett från kravet på att anmälan att deklarerat skall ha sänts ut till den skattskyldige. Bestämmelserna om undanröjande och nedsättning av skattetillägg vid skönstaxering föreslås införda i 116 d §.

5.2.5.4 Beräkning av undandragen inkomst (kvittning)

Enligt praxis får den skattskyldige inte kvittningsvis tillgodoräkna sig avdrag på grund av för högt upptagna intäkter eller för lågt beräknade avdrag, när undandragen inkomst beräknas. Däremot medges s. k. ökta kvittning. Det innebär att kostnader, som har direkt anknytning till utelämnad intäktspost, dras av vid beräkning av undandraget belopp. Som antyds av beteckningen ökta kvittning är det i sådant fall inte fråga om en verklig kvittningsrätt utan om ett förfarande för beräkning av undandraget belopp.

Utredningen har funnit att den skattskyldiges kvittningsrätt bör utsträckas. Som motiv har utredningen åberopat praktiska synpunkter och rättviseskäl. Utredningen har anfört ett exempel för att belysa förslaget.

En skattskyldig har angett nettointäkten av viss förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskning konstateras att 10 000 kr. utelämnats. Samtidigt konstateras att den skattskyldige är berättigad till avdrag med ytterligare 5 000 kr. Nettointäkten uppgår därför till 55 000 kr. Enligt ett synsätt har den skattskyldige undandragit 10 000 kr., varför skattetillägg skall beräknas med utgångspunkt från detta belopp. Den skattskyldige skall inte komma i bättre läge på grund av att han glömt en avdragspost. Enligt ett annat betraktelsesätt skall skattetillägg beräknas med hänsyn tagen också till kvittningsposten 5 000 kr. Den skattskyldige har faktiskt redovisat 50 000 kr. Det allmännas förlust kan då inte bli större än 5 000 kr.

Utredningen har förordat det sistnämnda alternativet men anser att kvittningsrätten bör begränsas till den förvärvskälla som den utelämnade intäkten eller det för högt upptagna avdraget avser.

Bland de remissinstanser som uttryckligen uttalat sig om förslaget är majoriteten positiva till förslaget. Kritiska röster saknas emellertid inte. Bl. a. har en del myndigheter framhållit de uppenbara risker för missbruk som förslaget ger upphov till.

Det har även framhållits att en utvidgad kvittningsrätt skulle innebära administrativa problem. Sålunda har en domstol framhållit att kvittningsrätten måste gälla i alla instanser. Därför skulle omräkning av undandragen inkomst behöva ske i de fall högre instans i taxeringsprocessen vägrar avdrag som tidigare kvittats mot oriktig uppgift.

För egen del får jag anföra följande. Kvittning aktualiseras främst i fråga om oriktig uppgift vid beräkning av rörelseinkomst. Genom utredningsförslaget kan man visserligen undvika rättstvister huruvida viss avdragspost är hänförlig till konstaterad oriktig uppgift eller inte. Vissa rättviseskäl synes också tala för en sådan regel. Det är emellertid uppenbart att en utvidgad kvittningsrätt ger utrymme för missbruk om den skattskyldige vid avsiktlig underdeklaration samtidigt underlåter att yrka avdrag han har rätt till.

Om underdeklarationen inte upptäcks har den skattskyldige viss möjlighet att i efterhand begära nedsättning av taxeringarna med hänsyn till den outnyttjade avdragsrätten. Jag är med hänsyn till risken för ett sådant missbruk inte beredd att förorda utredningens förslag.

5.2.5.5 Eftergift av förseningsavgift

Jag har tidigare lagt fram förslag i fråga om eftergiftsbestämmelserna. I anslutning härtill bör bestämmelsen om eftergift av förseningsavgift på grund av ringa belopp justeras. Bestämmelsen är intagen i 116 d § andra stycket i gällande lag.

Utredningen har konstaterat att avgiften — vad gäller TL — i huvudsak är avpassad efter storleken av den skattskyldiges inkomst eller förmögenhet och därför normalt bortfaller om inkomsten eller förmögenheten är ringa. Det sammanhänger med bestämmelsen att endast avgift som uppgår till 100 kr. påförs. De fall där fasta avgifter utgår, oavsett om inkomsten eller förmögenheten är låg, är sådana där särskilda skäl talar för att ge eftertryck åt skyldigheten att avge deklaration. Utredningen finner därför inte att några skäl talar för att efterge förseningsavgiften med hänvisning till regeln om ringa belopp.

Endast en remissinstans har invänt mot förslaget och uttalat att skärpningen är onödig.

Jag finner motiveringen för att ringabelopsregeln ej skall tillämpas på förseningsavgift bärande och ansluter mig till vad utredningen anfört i detta hänseende. Jag föreslår sålunda att förseningsavgift ej skall kunna efterges på grund av att det belopp som skulle ha kunnat undandras är ringa.

5.2.5.6 Undantag från särskild avgift för dödsbo i vissa fall

Dödsbo efter här i riket bosatt skattskyldig kan enligt 75 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) i vissa fall befrias från skatt. Motsvarande befrielse kan enligt 116 d § tredje stycket TL medges i fråga om särskild avgift. Förutsättning för befrielse är att den skattskyldige efterlämnat bodelägare som vid hans frånfalle var beroende av honom för sin försörjning och att omständigheterna är ömmande.

Utredningen har inte föreslagit någon annan ändring av bestämmelsen än att den flyttas till 116 i §.

En remissinstans har funnit det otillfredsställande att särskild avgift över huvud taget kan påföras dödsbo på grund av att den avlidne lämnat oriktig uppgift.

Jag delar uppfattningen och anser att varken beslut om skattetillägg eller förseningsavgift bör fattas sedan den skattskyldige avlidit. Jag förordar att en bestämmelse av den innebörden tas in i 116 i § första stycket. I det andra stycket regleras frågan om särskild avgift som påförts innan den skattskyldige avlidit. I denna del föreslår jag en redaktionell justering i anslutning till den nu behandlade ändringen.

5.2.6 Besvärbestämmelser

5.2.6.1 Ordinära besvär

Enligt 116 g § andra stycket gäller f. n. att den skattskyldiges besvär över påförd särskild avgift skall ha kommit in till skatterättens kansli inom två månader efter det att han fått del av beslutet om påfört skattetillägg. Om den skattskyldige anför besvär endast över taxeringen bör enligt uttalande i förarbetena (prop. 1971: 10 s. 275) yrkande om omprövning av beslut om särskild avgift anses ha framställts även om detta framgår endast av den skattskyldiges argumentering i skattefrågan.

För skattedomstol kan det emellertid i vissa fall vara svårt att avgöra om skattskyldigs besvär över taxering också avser påfört skattetillägg. För att undvika rättsförlust för den enskilde föreslår utredningen att skattskyldigs eller taxeringsintendents yrkande om att beslut om särskild avgift skall undanröjas eller nedsättas skall kunna prövas så länge den taxering som tillägget avser inte har vunnit laga kraft. Om yrkandet framförs först i regeringsrätten eller i kammarrätt, skall målet kunna återförvisas till länsrätt i denna del.

Förslaget godtas av de flesta remissinstanser. En del kritiska synpunkter framförs dock. Några myndigheter påpekar att fristen ter sig alltför generös. En länsstyrelse, som i och för sig har godtagit tanken på en utsträckt besvärstid för den skattskyldige, framhåller att det med visst fog kan hävdas att taxering inte vinner laga kraft förrän den 30 april året efter taxeringsåret. Huvudregeln om två månaders besvärstid

skulle därför ha betydelse endast då besked om skattetillegg har delgivits efter den sista februari året efter taxeringsåret. En remissinstans anser att det bör öppnas möjlighet för domstol att i samband med prövning av taxering ex officio ändra skattetillegg som domstolen finner felaktigt påfört.

För egen del vill jag anföra följande. För många skattskyldiga har det varit svårt att se taxeringen och beslutet om särskild avgift som skilda avgöranden. Detta har kunnat leda till rättsförluster. Dessa effekter undanröjs om förslaget genomförs. Några beaktansvärda nackdelar medför inte detta. Jag ansluter mig därför till förslaget. Vissa redaktionella justeringar bör vidtas. Bestämmelserna bör tas in i 116 m §. Om den skattskyldige först i regeringsrätten eller i kammarrätt framför yrkande beträffande skattetillegg, kan denna fråga återförvisas till lägre instans. Den omständigheten att besvär, som anförs av den skattskyldige sedan den ordinära besvärstiden löpt ut men före den 30 april året efter taxeringsåret, kan föranleda omprövning av taxeringen, om taxeringsintendenten tillstyrker besvären, kan givetvis inte föranleda att besvär över skattetillegg generellt skulle kunna anföras intill den 30 april året efter taxeringsåret, eller att huvudregeln om två månaders besvärstid skulle ha betydelse endast då beslut om skattetillegg har delgivits efter den sista februari året efter taxeringsåret.

Förslaget från en remissinstans att domstol ex officio skall ompröva påfört skattetillegg i samband med prövning av taxeringen, anser jag leder för långt. En sådan regel skulle i normalfallet medföra onödigt merarbete. Varje domstol som befattar sig med en taxeringsfråga skulle i sådant fall nödgas utreda de närmare omständigheterna kring ett tidigare påfört skattetillegg, oavsett om den aktuella taxeringsfrågan har samband med skattetillegget. En sådan ordning är inte godtagbar med hänsyn till det stora antal ärenden det här är fråga om. Min uppfattning i denna del överensstämmer med skatteutskottets uttalande vid riksdagsbehandlingen av prop. 1971: 10 (SkU 1971: 16 s. 64).

Bestämmelser om taxeringsintendentens besvärsrätt finns f. n. i 116 g § tredje stycket. Vad gäller den tid inom vilken besvären skall anföras tillämpas reglerna i 76 § analogt. Det innebär att taxeringsintendent skall anföra besvär före utgången av april månad året efter taxeringsåret. Utredningen föreslår en utsträckning av besvärstiden till utgången av året efter det taxeringsår som skattetillegget avser. I denna del bör förslaget tas upp till bedömning inom ramen för det förslag till en ändrad skatteadministration och taxering i första instans som jag avser att lägga fram senare i år.

Enligt gällande ordning skall taxeringsintendent föra talan om taxering och särskild avgift samtidigt. Utredningen föreslår också en ändring av denna bestämmelse. Som jag nyss framhållit avser jag att ta ställning till längden av taxeringsintendentens besvärstid i annat sam-

manhang. Nu ifrågavarande ändring bör behandlas samtidigt. Jag lägger därför inte nu fram något förslag på denna punkt.

Utöver detta föreslår utredningen att det i andra stycket i en ny 116 n § tas in en regel att taxeringsintendent, som kvittningsvis framställer invändning i taxeringsprocess, får föra talan också i fråga om särskild avgift. Hans talan om särskild avgift skall dock inte prövas om yrkandet i fråga om taxeringen ej prövas.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Några ifrågasätter emellertid behovet av sådana bestämmelser.

För egen del finner jag förslaget riktigt i sak och dessutom ägnat att förenkla rutinerna för taxeringsintendent som kvittningsvis vill föra talan om taxering och i samband därmed framföra yrkande beträffande särskild avgift. Jag ansluter mig därför till utredningens förslag på denna punkt bortsett från några redaktionella ändringar. Reglerna om taxeringsintendents besvärsmålsrätt bör tas in i 116 n §.

F. n. saknas det en särskild regel om taxeringsintendents besvärsmålsrätt i fall då oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt. Utredningen föreslår i detta hänseende följande. Om den skattskyldige lämnar uppgift i mål om taxering och uppgiften ej har godtagits eller ej har prövats i målet får taxeringsintendent hos länskatteväsendet föra talan om att skattetillägg skall påföras. Sådant yrkande skall framföras inom ett år efter utgången av den månad under vilken rätten avgjort målet.

Förslaget lämnas utan erinran av de flesta remissinstanserna. Några menar emellertid att taxeringsintendents, innan målet avgörs, bör yrka skattetillägg i den instans där uppgiften lämnats. Det påpekas också att den föreslagna formuleringen av regeln ger intryck av att taxeringsprocessen skall ha avslutats innan taxeringsintendenten äger föra talan hos länskatteväsendet.

Med anledning härav får jag anföra följande. En bestämmelse av detta slag behövs på grund av förslaget att oriktig uppgift som har lämnats skriftligen i taxeringsmål skall kunna föranleda skattetillägg. Ett godtagande av förslaget från en remissinstans att yrkande om skattetillägg bör göras, innan målet har avgjorts av den instans där uppgiften har lämnats, skulle innebära att instansordningen i flera fall inte iaktas. Det skulle medföra nackdelar för bl. a. den skattskyldige. Jag kan därför inte ansluta mig till det. Däremot anser jag det rimligt att besvärstiden i dessa fall inte börjar löpa förrän lagakraftvunnet avgörande föreligger. Annars kan taxeringsintendenten bli tvungen att föra talan om skattetillägg innan saken slutligen har avgjorts. En sådan situation uppkommer om den skattskyldige anför besvär över dom, varigenom rätten ej godtagit uppgift som den skattskyldige lämnat i målet. Jag biträder alltså förslaget med den ändringen att besvärstiden i dessa fall skall räknas från utgången av den månad då lagakraftvunnet avgörande

i målet om taxeringen föreligger. Den förhållandevis långa besvärstiden för taxeringsintendenten är motiverad av att det kan behövas taxeringsrevision för att fastställa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Som en följd av den relativt långa tidrymd som kan behövas för att fastställa att oriktig uppgift har lämnats är det också nödvändigt att införa en bestämmelse enligt vilken eftertaxering skall kunna ske med anledning av oriktig uppgift i mål. Utformningen av en sådan bestämmelse återkommer jag till.

5.2.6.2 Besvär i särskild ordning

Enligt 116 j § första stycket gäller — om inte annat är föreskrivet — övriga bestämmelser i TL i tillämpliga delar beträffande skattetillägg och förseningsavgift. Det innebär att reglerna i 100 och 101 §§ om besvär i särskild ordning tillämpas analogt i fråga om de särskilda avgifterna.

Utredningen framhåller att denna ordning har orsakat viss osäkerhet i praxis, eftersom bestämmelserna har utformats för specifika situationer i skattemålen. Därför har utredningen föreslagit en särskild reglering av extraordinär besvärsmått i mål om skattetillägg. Sådana regler behöver enligt utredningen endast omfatta skattetillägg, eftersom förseningsavgift påförs med förhållandevis låga belopp och f. ö. till sitt belopp föreslås skola anges i beslut om sådan avgift. Enligt förslaget skall skattskyldig få anföra besvär i särskild ordning om att skattetillägg skall undanröjas eller nedsättas om talan stöds av tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis. Taxeringsintendent skall enligt förslaget få föra talan i särskild ordning om att skattetillägg påförs den skattskyldige, för det fall fråga om skattetillägg ej har prövats av lokal skattemyndighet trots att så bort ske. Genom sådana besvär skall taxeringsintendent också få föra talan om höjning av skattetillägg om beslut om skattetillägg blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Talan skall i båda fallen anföras hos länsskatte rätt inom fem år från utgången av det taxeringsår uppgiften avser.

Förslagen tillstyrks i huvudsak eller lämnas utan erinran. Några remissinstanser finner emellertid förslagen för långtgående i vissa delar. De invänder att extraordinär besvärsmått för den skattskyldige bör förutsätta att denne har vägande skäl att inte föra talan inom den normala besvärstiden. Vad gäller möjligheten att anföra besvär till den skattskyldiges nackdel riktas kritik mot att sådana besvär skall kunna tas upp om fråga om skattetillägg av förbiseende ej har prövats av lokal skattemyndighet. En remissinstans påpekar att föreskriften att besvär i särskild ordning skall anföras hos länsskatte rätt bryter mot den vanliga instansordningen.

Jag biträder förslaget att regler om rätt att anföra besvär i särskild ordning införs i kapitlet om särskilda avgifter i TL. Bestämmelserna bör

i enlighet med utredningens förslag endast gälla skattetillägg. Rätten att anföra besvär i särskild ordning beträffande förseningsavgift bortfaller därmed. Besvär till den skattskyldiges förmån skall få anföras både av den skattskyldige och av taxeringsintendent. En förutsättning för besvärsrätten bör, som utredningen har föreslagit, vara att nya omständigheter eller nytt bevis kan åberopas. I likhet med några remissinstanser anser jag att man bör kräva att den skattskyldige haft skäl för att inte besvara sig i vanlig tid. Jag föreslår därför att det som förutsättning för besvärsrätt i särskild ordning skall gälla att det varit ursäktligt att den skattskyldige inte har fört talan i ordinär ordning. Till ledning för rättstillämpningen vill jag i sistnämnda hänseende hänvisa till den rättspraxis som har utvecklats i fråga om tillämpning av föreskrifterna om ursäktlighet som förutsättning för besvär enligt 100 § TL. När beslut blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, bör talan till den skattskyldiges förmån också få föras. På grund av sådant fel bör talan därjämte få föras av taxeringsintendent till den skattskyldiges nackdel. Däremot bör besvär i särskild ordning till nackdel för den skattskyldige enligt min mening inte få anföras av det skälet att myndigheterna av förbiseende inte har tagit upp frågan om skattetillägg i rätt tid.

Jag föreslår vidare att extraordinära besvär i enlighet med utredningens förslag skall få anföras intill utgången av femte året efter det taxeringsår tillägget avser. Sådana besvär bör anföras hos skatterätt. Denna avvikelse från annars gällande regler i fråga om instansordning motiveras av enkelhetsskäl. De föreslagna besvärreglerna bör tas in i 116 o §.

5.2.6.3 Skyldighet att i vissa fall ex officio beakta bestämmelserna om eftergift

F. n. föreskrivs inte någon skyldighet för myndigheterna att ex officio iaktta bestämmelserna om eftergift av särskild avgift. I 1971 års förslag om administrativa sanktionsregler (prop. 1971: 10 s. 272) avvisade föredraganden en sådan skyldighet. Han framhöll att den skattskyldige skulle beredas tillfälle yttra sig innan beslut om skattetillägg fattades samt att den skattskyldige därvid hade tillfälle åberopa de omständigheter som kunde föranleda eftergift. Skatteutskottet (SkU 1971: 16 s. 64) avvisade tanken att överinstans i samtliga mål rörande skattetillägg, oavsett om besvär anförts, ex officio skulle pröva om eftergiftsgrund kunde föreligga.

Enligt utredningens förslag skall eftergiftsgrund iakttas även om yrkande ej har framställts om detta föranleds av vad som förekommit i målet om särskild avgift.

Förslaget har mottagits välvilligt av remissinstanserna. I något fall sägs att förslaget inte är tillräckligt långtgående. Sålunda framhåller denna remissinstans att handläggande myndighet borde åläggas verk-

ställa en mer fullständig utredning i de fall det av deklARATIONEN eller andra handlingar i ärendet framgår att skäl till eftergift föreligger på grund av ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande.

Jag finner utredningsförslaget väl avvägt. Med hänsyn till att skatte-tilläggsprocessen är av massärendenatur, är det nödvändigt att som utredningen funnit, begränsa de fall, då myndigheterna på eget initiativ skall tillämpa eftergiftsreglerna. Genom förslaget tillgodoses i huvudsak också det önskemål som har framställts vid remissbehandlingen. Jag tillstyrker sålunda utredningens förslag att det lagfästs en skyldighet för myndighet som handlägger fråga om särskild avgift att ex officio iaktta eftergiftsbestämmelserna om det föranleds av vad som förekommit i ärendet. Den föreslagna regeln bör tas in i 116 p §.

I detta sammanhang vill jag också ta upp ett annat fall då frågan om ändring av skattetillägg bör iaktas ex officio. Det gäller bestämmelsen i den nuvarande 116 i §. Där föreskrivs att domstol som ändrar taxering också skall besluta om den ändring av avgift som föranleds av beslutet i taxeringsfrågan. Denna bestämmelse har enligt min mening givits en onödigt restriktiv tolkning i vissa fall. De fall jag åsyftar inträffar när taxering höjs på grund av flera oriktiga uppgifter, varav en eller flera var för sig inte skulle ha föranlett skattetillägg på grund av regeln om eftergift när det undandragna beloppet är ringa. Om den skattskyldiges taxering sedermera sänks, har i praxis endast den del av skattetillägget som äger samband med ändringen av taxeringen undanröjts. Även om kvarstående skattetillägg avser en eller flera oriktiga uppgifter som tillsammans ej uppgår till gränsen för ringa belopp har detta tillägg fått stå kvar. Denna ordning är mindre tillfredsställande. Jag förordar därför en ändring av gällande 116 i § som nu föreslås utgöra 116 p § andra stycket. Genom den ändring som jag föreslår klargörs att eftergiftsbestämmelsen skall iaktas i fall liknande det jag nyss beskrev.

5.2.6.4 Innehållet i beslut om särskild avgift

I beslut om särskild avgift skall f. n. enligt 116 f § skälen för sådant beslut anges. Besluten avfattas på förtryckt blankett. Där anges f. n. skälen för beslutet, underlaget för avgiftsberäkningen och beräkningsgrunden. Förseningsavgift anges till sitt belopp. Detta är däremot inte praktiskt möjligt i fråga om skattetillägget, eftersom den undandragna skatten i allmänhet räknas ut först efter det att beslut har fattats om att påföra skattetillägg.

Utredningen föreslår bl.a. av rättssäkerhetsskäl att man närmare reglerar vad beslut om särskild avgift skall innehålla. Enligt förslaget skall sådant beslut ange skälen för beslutet, tillämpligt lagrum, den procent-sats efter vilken avgiften skall beräknas, underlaget för avgiftsberäkningen samt, beträffande förseningsavgift, avgiftens storlek.

Remissinstanserna har i huvudsak godtagit förslaget eller lämnat det utan erinran.

Även jag kan ansluta mig till utredningens förslag. I och för sig är det givetvis önskvärt att man i beslutet anger det påförda beloppet av skattetillägget. Det är emellertid inte praktiskt möjligt eftersom den undandragna skatten ej räknas ut förrän efter beslutet om skattetillägg. En bestämmelse av det slag utredningen föreslår bör tas in i 116 q §.

5.2.6.5 Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser

I 116 h § andra stycket TL anges hur skattetillägg som utgår efter skilda procentsatser skall beräknas. Bestämmelsen infördes efter förslag i prop. 1976/77: 92 (SkU 1976/77: 38, rskr 1976/77: 204, SFS 1977: 118). Den betingas av att man vid tillämpning av olika procentsatser inte får beräkna skattetillägget på högre belopp än marginalskatten hänförlig till de sammanlagda oriktiga uppgifterna. Vart och ett av de undandragna beloppen skall således inte betraktas isolerat från de övriga felen, vilket skulle kunna leda till att man som undandragen skatt betraktade marginalskatten på varje belopp för sig. Nuvarande bestämmelse är emellertid mindre väl avpassad bl. a. för fall som kan uppkomma då skatt skall beräknas med tillämpning av lagen (1970: 172) om begränsning av skatt i vissa fall. Därför föreslår jag en del redaktionella ändringar. Det bör sålunda anges hur skattemyndigheterna skall förfara i ett normalfall då skattskyldig undandragit minst två helopp vid inkomstbeskattningen. Därefter bör det föreskrivas att motsvarande princip skall tillämpas även i andra fall. Det gäller t. ex. då skattskyldig undandragit inkomst som påverkar både inkomstskatten och förmögenhetsskatten samt fall då både inkomst och förmögenhet undandragits. De föreslagna reglerna bör tas in i 116 r § andra och tredje styckena.

5.2.6.6 Tillämpligheten av övriga bestämmelser i TL

Av 116 j § första stycket följer även att bestämmelserna i TL gäller i tillämpliga delar beträffande mål eller ärende om särskild avgift.

Utredningen, som föreslår en motsvarande bestämmelse i 116 t §, påpekar att flera bestämmelser i TL, som hittills tillämpats analogt i mål eller ärende om särskild avgift, enligt utredningens förslag tas in i kapitel XIV i TL, som reglerar de särskilda avgifterna. Utredningen föreslår att detta beaktas då man anger vilka regler i övrigt i TL som skall tillämpas i fråga om de särskilda avgifterna. Dessutom anser utredningen att reglerna i 105 § TL om överflyttning ex officio av taxering och i 114 § TL om eftertaxering skall undantas från tillämpning i mål och ärende rörande särskild avgift. Som skäl anför utredningen att ett sådant extraordinärt förfarande som regleras i 105 § inte bör tillämpas

i fråga om särskild avgift. Eftertaxeringsbestämmelserna i 114 § bör enligt utredningen undantas därför att oriktig uppgift i mål om särskild avgift, till skillnad från vad som föreslås i fråga om oriktig uppgift i mål om taxering, inte bör föranleda skattetillägg.

Vid remissbehandlingen har utredningens förslag till 116 t § i huvudsak godtagits. Några myndigheter har emellertid invänt mot att 105 § helt har undantagits i förslaget.

För egen del godtar jag förslaget med den enda ändringen att undantaget beträffande 105 § inskränks till lagrummets första mom. första stycket tredje och fjärde meningarna och samma mom. andra och tredje styckena. Genom denna ändring kommer 105 § att tillämpas vid överflyttning av taxering för en och samma skattskyldig till annan ort. Mitt förslag bör tas in i en ny paragraf, 116 t §.

5.2.6.7 Eftertaxering på grund av oriktig uppgift i mål om taxering m.m.

Jag har i det föregående föreslagit att oriktig uppgift, som lämnas i mål om taxering, skall kunna föranleda skattetillägg. I sådant fall skall taxeringsintendent inom ett år från utgången av den månad under vilken dom eller slutligt beslut i målet om taxering vann laga kraft framställa yrkande till länskatte rätt om att skattetillägg påförs. En förutsättning är därvid att uppgiften ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats. Om uppgiften godtagits föreligger givetvis inte grund för att yrka att skattetillägg påförs. Anser taxeringsintendent att uppgiften är oriktig, får han i besvär yrka att saken prövas i målet om taxering. I vissa fall har han inte denna möjlighet. Det kan förekomma att det inte kommer fram att uppgiften varit oriktig, förrän efter det att taxeringsintendents besvärstid i taxeringsmålet gått till ända. Det kan också tänkas att oriktig uppgift lämnas först i regeringsrätten eller i kammarrätt, varefter prövningstillstånd ej meddelas.

I sådana fall är taxeringsintendents hänvisad till att eftertaxeringsvis yrka prövning av taxeringsmålet. Viss tveksamhet har emellertid uttalats beträffande möjligheten att med stöd av 114 § yrka ändring av taxering på grund av oriktig uppgift, som lämnats i taxeringsmål. Detta har också föranlett förslaget att i 116 a § införa bestämmelser om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om taxering.

Bestämmelserna i 114 § och 116 a § företer likheter i fråga om formuleringen. Med hänsyn till det anser jag att det i 114 § bör anges att eftertaxering kan företas på grund av oriktig uppgift i mål. Eftersom eftertaxering kan företas också på grund av oriktig muntlig uppgift, bör även muntlig uppgift i mål om taxering kunna föranleda eftertaxering. Jag vill erinra om att jag tidigare förorddat ett tillägg till 116 a § av innebörd att det vid sidan av övriga förutsättningar för skattetillägg krävs att uppgift som lämnats *befinnes* oriktig. Ändringen innebär närmast

ett förtydligande. En motsvarande justering anser jag inte behövs be-
träffande eftertaxering.

I detta sammanhang vill jag även beröra de tidrymder, inom vilka ef-
tertaxering f. n. kan företas. Bestämmelserna härom finns i 115 § TL.
Normalt gäller att fråga om eftertaxering skall ha prövats inom fem år
efter utgången av det taxeringsår då taxeringen rätteligen bort verk-
ställas i första instans. Fråga om eftertaxering av skattskyldigs dödsbo
skall prövas inom två år efter utgången av det kalenderår då boupp-
teckning efter honom ingavs för registrering. Har den skattskyldige åta-
lats för skattebrott, får eftertaxering för det år som åtalet avser ske
även senare. Jag skall i det följande återkomma till vad som gäller i
sistnämnda hänseende och därvid föreslå vissa ändringar.

Som framgår av vad jag har anfört nu skall fråga om eftertaxering
prövas senast vid viss i lagen angiven tidpunkt. Ansökan om eftertaxe-
ring skall enligt 116 § första stycket TL ha kommit in till skatterätten
två månader före utgången av den tid inom vilken eftertaxeringsfrågan
senast skall ha prövats av domstolen. Den nu angivna ordningen har
haft flera negativa följder. Tidrymden två månader är många gånger
inte tillräcklig för att skatterätten i erforderlig omfattning skall kunna
bereda eftertaxeringsmålet. Särskilda problem uppkommer i sådana fall,
då den skattskyldige inte kan anträffas för delgivning av taxeringsinten-
dentens framställning och det av detta skäl blir nödvändigt att tillgripa
kungörelsedelgivning. Det kan t.o.m. inträffa att skatterätten inte hinner
pröva målet inom föreskriven tid. Detta måste självfallet anses otill-
fredsställande. Även om målet kan avgöras inom föreskriven tid, kan
tidsbrist i dessa fall medföra, att skatterättens avgörande måste ske utan
att saken i tillräcklig grad blivit genomgången.

I eftertaxeringsmål rör det sig inte sällan om svåra rättsfrågor, som
kräver ingående undersökningar och överväganden. Att avgörandena i
sådana fall beslutas under stor tidspress befrämjar naturligtvis inte
säkerheten i avgörandena. Sådana omständigheter kan medföra att
målet måste föras vidare till högre instans, där erforderligt rådrum för
utredning och prövning av målet kan ges. Det är angeläget att parterna
inte anser sig behöva anföra besvär av sådant skäl. Den nuvarande ord-
ningen medför vidare betydande svårigheter i skatterätternas arbets-
planering. Detta är särskilt otillfredsställande med hänsyn till de stora
målbalanser som för närvarande finns hos dessa domstolar.

Det jag nu har anfört utgör enligt min mening tillräckliga skäl att
ändra bestämmelserna om den tidrymd inom vilken eftertaxering får
ske. Starka skäl talar för att en taxering inte bör kunna ändras sedan
lång tid förflutit efter utgången av taxeringsåret. Det kan därför inte
bli tal om någon mer betydande ändring av nuvarande bestämmelser.
Enligt min mening innebär det en lämplig avvägning mellan enskilda
och allmänna intressen att ansökan om eftertaxering får tas upp till pröv-

ning, om den har kommit in till skatterätt före utgången av den tidrymd under vilken prövning av frågan nu skall ha skett, dvs. inom fem år efter utgången av det år då taxering rätteligen bort verkställas i första instans. Det väsentliga för den enskilde måste nämligen anses vara att han inom en rimlig period får reda på att det allmänna ställer anspråk på att hans taxering skall höjas på visst sätt. För att handläggningen i skatterätten inte skall fördröjas i onödan, anser jag dock att en föreskrift bör införas om att fråga om eftertaxering inte får prövas av skatterätten senare än ett år från den dag ansökan därom senast skall ha kommit in. Detta innebär en allmän förlängning av eftertaxeringstiderna med ett år. Å andra sidan innebär mitt förslag att de tider inom vilka ansökan om eftertaxering skall ha kommit in till skatterätten förlängs med endast två månader.

Jag berörde nyss de särskilda regler om eftertaxering som gäller för det fall att skattskyldig har begått skattebrott. Eftertaxering får då ske senare än vad som gäller enligt huvudregeln. Bestämmelserna härom finns i 115 § andra och tredje styckena TL. De innebär, att om åtal har väckts, eftertaxering för det år som åtalet avser får ske före utgången av kalenderåret efter det år då åtalet väcktes. Har den skattskyldige avlidit gäller att fråga om eftertaxering av hans dödsbo skall ha prövats inom sex månader från dödsfallet. Eftertaxering som har åsatts med stöd av dessa bestämmelser skall undanröjas, om åtalet inte bifalls till någon del.

De särskilda bestämmelserna om eftertaxering då den skattskyldige döms för skattebrott tar sikte framför allt på fall av grovt skattebedrägeri, för vilket preskriptionstiden är tio år, men de kan i och för sig tillämpas även då någon har gjort sig skyldig till skattebedrägeri av "normal" svårhetsgrad, t. ex. genom att lämna oriktig uppgift i taxeringsmål. Preskriptionstiden är här visserligen endast fem år, men eftersom preskriptionstid generellt räknas från den tidpunkt brottet begicks, kan i sådana fall åtal väckas och eftertaxering åsättas långt efter utgången av den period inom vilken eftertaxering vanligtvis skall ske. Jag vill i detta sammanhang nämna att det, för att skattebedrägeri skall anses föreligga, måste vara mera betydande skattebelopp som har undandragits. Undandragande av mindre belopp bedöms nämligen regelmässigt som skatteförseelse enligt 3 § SkBL. Åtal för sådant brott får enligt 13 § SkBL väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Sådana skäl anses föreligga endast undantagsvis, t. ex. om gärningsmannen inte kan påföras skattetillägg. Normalt får sådant tillägg anses utgöra tillräcklig sanktion för skatteförseelse. Vad som har sagts nu gäller i fråga om brott som har begåtts av oaktsamhet. Detta brott — vårdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBL — kräver för övrigt att det rör sig om betydande belopp.

Med hänsyn till innehållet i de bestämmelser jag har berört nu, vill

jag med tanke på några situationer, när eftertaxering kan bli aktuell, föreslå vissa ändringar.

Jag tänker då särskilt på eftertaxeringsinstitutet i förhållande till bestämmelserna i 12 § SkBL om frivilligt tillbakaträdande från skattebrott.

Enligt nyss nämnda paragraf inträder ansvar för skattebedrägeri m.fl. skattebrott inte för den som frivilligt vidtar åtgärd, som leder till att skatten eller avgiften kan påföras med rätt belopp. Ett tillbakaträdande som sker inom fem år från utgången av taxeringsåret kan föranleda eftertaxering enligt huvudregeln. Även ett tillbakaträdande som sker senare bör dock kunna grunda eftertaxering för det år som brottet avser. En bestämmelse härom bör därför föras in i anslutning till reglerna om eftertaxering av skattskyldig som döms för skattebrott.

Avslutningsvis vill jag ta upp en fråga som anknyter till mitt förslag att eftertaxering skall kunna ske även på grund av oriktig uppgift i taxeringsmål. Oftast torde de normala tiderna för eftertaxering räckta till även i sådana fall. Om den oriktiga uppgiften emellertid lämnas först i högre instans, kan dessa tider visa sig otillräckliga. Med hänsyn härtill, och då bestämmelserna om eftertaxering på grund av åtal inte är praktiskt tillämpbara i flertalet fall, behövs det enligt min mening en särskild regel om när eftertaxering på grund av oriktig uppgift i taxeringsmål senast får verkställas. Jag föreslår därför att eftertaxering i sådant fall skall kunna prövas, om taxeringsintendenten framställer yrkande härom inom ett år från utgången av den månad under vilken dom eller slutligt beslut i målet vann laga kraft. Denna tid stämmer överens med den tid inom vilken intendent får föra talan om skattetillägg i taxeringsmål med anledning av den oriktiga uppgiften.

De ändringar i fråga om eftertaxering som jag nu har föreslagit föranleder viss omarbetning av 114—116 §§ TL. I samband därmed bör även vissa redaktionella justeringar vidtas.

Vad som enligt mina förslag bör föreskrivas om taxering eller taxeringsmål och särskild avgift i samband därmed bör, om ej annat framgår, föreskrivas även om eftertaxering och om särskild avgift i sådant mål. En bestämmelse härom bör tas in i 116 s §.

5.2.6.8 Tillämpningsföreskrifter

F. n. gäller enligt 116 j § andra stycket att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om påföring av avgift och befrielse från avgift.

Utredningen har föreslagit att denna regel bibehålls och att den kompletteras så att myndighet som regeringen bestämmer får utfärda anvisningar.

Några myndigheter har satt denna bestämmelse i fråga. De har påpekat att regeringen enligt 8 kap. 13 § regeringsformen får i förordning

överlåta åt underordnad myndighet att meddela verkställighetsföreskrifter. Därför skulle något behov av den föreslagna bestämmelsen inte finnas.

Jag kan ansluta mig till vad remissinstanserna anfört i denna fråga. Avsikten är att senare i administrativ ordning utfärda verkställighetsföreskrifter.

5.2.6.9 Ikraftträdande

De föreslagna ändringarna i det administrativa sanktionssystemet verkar i huvudsak till förmån för de skattskyldiga. Detta gäller särskilt i fråga om de materiella bestämmelser, som reglerar förutsättningarna för påföring och eftergift av särskild avgift, avgifternas storlek, beräkningsgrunder m. m. Dessa bestämmelser bör i princip träda i kraft omedelbart och tillämpas i fråga om skattetillägg och förseningsavgift vid 1978 års taxering. Det kan erinras om att påföring av skattetillägg och förseningsavgift i samband med denna taxering kommer att ske i huvudsak under månaderna efter taxeringsperiodens slut den 30 juni 1978. De nya reglerna bör dock — även om de innebär lindringar — inte tillämpas i fråga om avgifter vid 1977 års och tidigare års taxeringar. De skall alltså inte verka retroaktivt på sådana fall som inte slutligt har prövats vid ikraftträdandet. Denna ståndpunkt stämmer överens med den som intogs vid de lindringar i fråga om skattetilläggen som infördes 1977 med verkan från och med 1977 års taxering (prop. 1976/77: 92, SkU 1976/77: 38, rskr 1976/77: 204, SFS 1977: 118). Ståndpunkten grundas främst på rättvishänsyn. I likhet med vad som ansågs böra gälla vid införandet av de nyss nämnda lindringarna, bör dock felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet bedömas enligt de nya reglerna, även om felet eller underlåtenheten avser tidigare års taxering.

I några hänseenden innebär de nya reglerna mindre skärpningar. Sådana regler bör inte ges retroaktiv tillämpning. Ett exempel är att förseningsavgift enligt de nya reglerna inte, som enligt gällande bestämmelser, kan efterges på den grunden att det är fråga om ringa belopp. Den äldre bestämmelsen om eftergift av förseningsavgift på grund av ringa belopp bör alltså tillämpas även vid 1978 och tidigare års taxeringar.

När det gäller ändringar i processuella bestämmelser torde det följa av allmänna rättsgrundsatser, att ändringarna i princip skall slå igenom även på förhållanden som ligger i tiden före de nya bestämmelsernas ikraftträdande. En tillämpning av denna princip på förevarande förslag innebär i huvudsak fördelar för de skattskyldiga och inger såttillvida inga betänkligheter. I vissa fall då förslagen rörande processuella bestämmelser har en påtagligt materiell innebörd kan dock en sådan tillämpning leda till försämringar för de skattskyldiga. En sådan ordning kan enligt min mening inte anses tillfredsställande. Retroaktiv tillämp-

ning av de nya bestämmelserna bör därför undvikas i sådana fall. Som exempel kan jag nämna den utvidgade möjligheten för taxeringsintendent att föra talan om skattetillägg i samband med att han kvittningsvis framställer invändning mot den skattskyldiges besvär i fråga om taxering. Denna regel bör gälla endast, om den skattskyldiges yrkande om ändring av taxeringen framställs efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna.

Även bestämmelserna om eftertaxering är av processuell natur. De föreslagna ändringarna i dessa bestämmelser bör i princip kunna träda i kraft omedelbart. Detta innebär att de nya reglerna blir tillämpliga i sådana fall då eftertaxering fortfarande kan ske enligt äldre bestämmelser, för normalfallet alltså i fråga om eftertaxering för 1973 och senare år. En tillämpning av de nya bestämmelserna fullt ut från ikraftträdandet skulle dock i vissa fall kunna leda till eftertaxering, trots att sådan inte är möjlig enligt äldre regler. En sådan retroaktivitet bör inte komma i fråga. Reglerna om ikraftträdande bör utformas med hänsyn till det.

Det jag har anfört nu innebär sammanfattningsvis

att nya regler med materiellt innehåll bör tillämpas från och med 1978 års taxering i den mån de innefattar lindringar men först från ikraftträdandet — alltså i princip från och med 1979 års taxering — om de innefattar skärpningar,

att de nya reglerna dock skall tillämpas även i fråga om skattetillägg vid taxering och eftertaxering för tidigare år på grund av felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet,

och att nya processuella bestämmelser tillämpas från ikraftträdandet, dock att äldre bestämmelser fortfarande skall tillämpas på förhållanden som ligger i tiden före ikraftträdandet, i den mån annat skulle föranleda försämringar för de skattskyldiga.

Jag ämnar i specialmotiveringen återkomma till de särskilda regler som behövs för att övergången mellan nu gällande och föreslagna bestämmelser skall bli den som jag har beskrivit i det föregående.

5.3 Särskild avgift enligt lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning och vägtrafikskattelagen (1973: 601)

Skattetillägg och förseningsavgift utgör även enligt lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, ML, de administrativa sanktioner som skall bidra till att förmå de skattskyldiga att lämna uppgifter till ledning för fastställelse av mervärdeskatt och att lämna riktiga sådana uppgifter.

Bestämmelserna motsvarar i flertalet hänseenden sakligt sett TL:s bestämmelser. Skattetillägg påförs när oriktig uppgift har lämnats i deklaration eller annat skriftligt meddelande och när skatt har upp-

skattats skönsmässigt på grund av utebliven eller bristfällig deklaration.

Skattetillägg beräknas till 20 % av det skattebelopp som den skattskyldige påförts eller ej tillgodoräknas till följd av avvikelse från oriktig uppgift eller deklaration eller i avsaknad av deklaration.

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

I likhet med vad som gäller enligt TL utgår inte skattetillägg när endast uppenbar felräkning eller missskrivning rättas och inte heller när den skattskyldige frivilligt rättat oriktig uppgift. Även eftergift av skattetillägg följer TL:s bestämmelser, dvs. skattetillägg kan efterges när den skattskyldiges fel är ursäktligt på grund av ålder, sjukdom m.m., eller om skattebeloppet i fråga är ringa.

Förseningsavgift kan påföras skattskyldig som inte iakttar sin skyldighet att lämna deklaration. Avgiften är 100 kr. eller, bl.a. vid upprepad förseelse, 200 kr. Även förseningsavgift kan efterges på de grunder som gäller för eftergift av skattetillägg. Avgiften kan också sättas ned.

Länsstyrelse beslutar i första instans om skattetillägg och förseningsavgift enligt ML. Beslutsordningen är densamma som gäller för beslut om skatt, dvs. beslutet är ett preliminärt beslut som efter viss tid eller efter särskilt beslut blir ett slutligt beslut. Endast mot ett särskilt meddelat slutligt beslut kan talan föras hos länskatte rätt av den skattskyldige eller av allmänna ombudet.

Bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift finns också i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, FFL, som reglerar beskattningsförfarandet för punktskatterna. Reglerna stämmer i allt väsentligt överens med motsvarande regler i ML.

Beslut om skattetillägg och förseningsavgift fattas i samma ordning som gäller för beslut om skatt men de kan direkt meddelas som slutliga beslut. Besluten meddelas av beskattningsmyndigheten, RSV. Mot RSV:s slutliga beslut förs talan hos kammarrätten i Stockholm.

Skattetillägg enligt vägtrafikskattelagen (1973: 601), VL, skall påföras vid efterbeskattning. FFL:s regler om undanröjande eller eftergift av skattetillägg gäller även enligt VL.

Förseningsavgift uttas av fordonsägare som underlåter att lämna körlängdsuppgift för kilometerskattepliktigt fordon. Avgiften utgör 100 kr. eller, bl.a. vid upprepad förseelse, 200 kr.

Länsstyrelse meddelar beslut om skattetillägg och förseningsavgift. Mot sådana beslut förs talan hos kammarrätt.

Utredningen har med få undantag föreslagit att enhetliga bestämmelser skall gälla i fråga om de administrativa sanktionerna enligt TL, ML, FFL och VL. Denna principiella uppfattning har allmänt godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Även om jag är medveten om att behovet av sanktioner kan vara mindre beträffande vissa in-

direkta skatter anser jag det nödvändigt att behålla sanktioner på hela skatteområdet. Det är också naturligt att så långt möjligt tillämpa likartade bestämmelser i de olika skatteförfattningarna.

De grundläggande bestämmelserna om skattetillägg i 64 a § ML och 37 a § FFL i utredningens förslag överensstämmer i jämförbara delar med förslaget till 116 a § TL. I enlighet med vad jag har uttalat vid behandlingen av sistnämnda bestämmelse föreslår jag att utredningens förslag till omformulering av 64 a § ML och 37 a § FFL godtas. Av de skäl som jag anförde, när jag redovisade mitt förslag beträffande TL bör som ytterligare förutsättning för att påföra skattetillägg enligt ML, FFL eller VL anges att den skattskyldige har lämnat uppgift som *befinnes* oriktig. Möjlighet bör också införas i ML, FFL och VL att påföra skattetillägg när oriktig uppgift lämnas skriftligen i process. Om sådan uppgift lämnas i besvär, som ej tas upp till prövning, bör uppgiften ej kunna föranleda skattetillägg enligt FFL eller VL, eftersom de lagarna saknar bestämmelser om extraordinär besvärsmätt.

Skattetillägg på den indirekta beskattningens område utgår med 20 % av den undandragna skatten. Utredningen har förutskickat, att den i sitt fortsatta arbete ämnar överväga skattetilläggets nivå. Eftersom behovet av en ändring i detta hänseende får anses vara mindre uttalat, anser jag det lämpligt att redovisningen av dessa överväganden avvaktas, innan ståndpunkt tas i frågan. Skattetillägget bör alltså tills vidare utgå med oförändrad procentsats. I detta sammanhang vill jag framhålla, att utredningen även på detta område bör överväga, om någon form av spärregel bör införas för undvikande av extremt höga skattetillägg. Jag hänvisar härutinnan till vad jag har anfört i det föregående om en sådan regel i fråga om skattetillägg enligt TL. Vad jag nu har anfört bör gälla även i fråga om avgiftstillägg enligt lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m., AVGL.

Även på förevarande skatteområden har utredningen föreslagit ändringar beträffande rättelse av felräkning m. m. samt i de fall den skattskyldige frivilligt vidtagit rättelseåtgärd. Av de skäl, jag anförde i fråga om TL, föreslår jag att föreskrifterna i ML, FFL och VL utformas på samma sätt. Som utredningen föreslagit bör också föreskrivas att skattetillägg ej skall påföras vid avvikelser från yrkande. Regeln bör utformas i nära anslutning till motsvarande bestämmelse i TL. Nu behandlade regler bör tas in i 64 d § ML och 37 d § FFL. I 27 § VL görs en hänvisning till sistnämnda paragraf i FFL.

Utredningen har föreslagit att de nuvarande möjligheterna till hel befrielse från särskild avgift med vissa justeringar i mildrande riktning skall kvarstå. Jag delar i likhet med remissinstanserna den uppfattningen.

Utredningens förslag till nyansering av skattetillägg genom eftergift

med del av tillägget har i stort sett godtagits av remissinstanserna när det gäller ML, FFL och VL.

Det är i huvudsak tre fall, som har betonats av utredningen och remissinstanserna när det gäller partiell eftergift enligt ML. Det första är rena periodiseringsfel, dvs. fel som innebär att viss skatt har hänförs till fel redovisningsperiod, vilka föreslås bli välvilligt behandlade och ofta kunna leda till hel eftergift. Detsamma gäller tillämpningsfel som begåtts i transaktioner mellan skattskyldiga. Jag delar denna uppfattning. Jag vill dock understryka att reglerna inte skall ges en sådan tillämpning att skattskyldiga kan systematiskt eller medvetet begå fel utan reaktion från skattemyndigheterna.

Det andra fallet, för vilket utredningen har föreslagit att skattetillägg skall kunna nedsättas till hälften, omfattar sådana situationer där viss men inte full ursäktlighet kan åberopas.

Någon särskild kritik har inte riktats mot detta förslag. RSV har godtagit det i fråga om ML och FFL och flertalet länsstyrelser har inte haft något att erinra mot förslaget. Från några håll har emellertid samma principiella kritik riktats mot detta förslag som mot förslaget om halv eftergift av skattetillägg enligt TL.

Vid bedömning av förslaget bör enligt min mening beaktas även det tredje fallet, som avser räkenskapsfel. Enligt utredningen avses skattetillägg enligt ML kunna efterges i detta fall. Förslaget tar hänsyn till att mervärdesskatt oftast redovisas flera gånger om året, och innebär att tre fjärdedelar av ett skattetillägg skall kunna efterges, när det har påförts i samband med fel som beror på uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring. Även denna regel har fått ett positivt mottagande av remissinstanserna.

Allmän enighet råder om att skattetillägg bör kunna efterges när oriktigheten beror på ursäktliga fel i ej avslutade räkenskaper. Även jag anser det vara väsentligt att sådan möjlighet skapas. Jag kan däremot inte dela utredningens uppfattning att eftergift skall kunna medges endast med tre fjärdedelar av skattetillägget i samband med räkenskapsfel. Enligt min mening bör en enklare och rättvisare tillämpning kunna uppnås om dessa fall behandlas på samma sätt som andra ursäktliga fel. Vid ursäktliga räkenskapsfel bör alltså skattetillägg kunna efterges helt.

Genom en välvillig behandling av s. k. periodiseringsfel och fel i samband med transaktioner mellan skattskyldiga minskar enligt min mening behovet av ytterligare eftergiftsmöjligheter. Därtill kommer att jag avvisade förslaget om halv eftergift beträffande skattetillägg enligt TL. Med hänvisning till vad jag då anförde anser jag att regler om eftergift med hälften inte heller bör införas i ML.

Mitt ställningstagande i dessa frågor bör i tillämpliga delar gälla även skattetillägg enligt FFL och VL.

Utredningens förslag om att förseningsavgift enligt ML inte längre skall kunna nedsättas utan endast kunna efterges helt när ursäktlighet föreligger har inte mött någon kritik. När det gäller motsvarande förslag i fråga om FFL har RSV framhållit att förseningsavgiften kan framstå som avsevärd för vissa skattskyldiga, t. ex. ideella föreningar och skattskyldiga som skall lämna två olika deklARATIONER vid ett och samma tillfälle.

Även om jag har viss förståelse för RSV:s uppfattning, är jag inte beredd att föreslå att möjligheten till nedsättning av förseningsavgift enligt FFL skall finnas kvar. Den omständigheten att två deklARATIONER i vissa fall skall lämnas på samma deklARATIONSUDELÄG innebär visserligen att två förseningsavgifter kan komma att påföras. Detta beror dock på att den skattskyldige åsidosatt en dubbel skyldighet att deklARERA, och påföljd bör enligt min mening finnas i båda fallen.

Utredningen har beträffande VL föreslagit att förseningsavgifter skall kunna sättas ned om de hänför sig till brister i uppgiftslämnandet för samma skatteperiod. RSV har godtagit detta förslag men för sin del förordat att en beloppsgräns om 300 kr. eller, vid upprepad försummelse, 600 kr. fastställs.

I princip anser jag att varje brist i uppgiftslämnandet bör bedömas särskilt och utan hänsyn till andra samtidigt föreliggande brister. För fordonsägare med stora vagnparker kan dock en försummelse att sända in avstämpelkort röra tiotals fordon. Det bör enligt min uppfattning vara möjligt att ta hänsyn till dessa fall genom att fastställa en övre beloppsgräns för samtidigt påförda förseningsavgifter enligt VL. Gränsen bör dock sättas något högre än RSV har föreslagit. Jag föreslår att gränsen dras vid 500 kr. eller, vid upprepad förseelse, 1 000 kr.

I övrigt vill jag beträffande förseningsavgiften enligt VL endast framhålla att det praktiska och administrativa förfarandet för kilometerskatten f. n. ses över av vägtrafikskatteutredningen. När resultatet av den översynen föreligger kan det finnas anledning att på nytt överväga förseningsavgiftens utformning i VL.

Jag har i likhet med remissinstanserna ingen erinran mot utredningens förslag att slopa möjligheten till eftergift av förseningsavgift när skattebeloppet är ringa. Jag ansluter mig alltså till utredningsförslaget.

Utredningen har föreslagit att skattetillägg vid skönsbeskattning skall påföras särskilt till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift. Jag anser av de skäl som jag har anfört i fråga om motsvarande bestämmelser i TL att förslaget med vissa redaktionella ändringar bör genomföras. Även i fall då skönsbeskattning sker enligt ML eller FFL med avvikelse från lämnad deklARATION fyller bestämmelsen om oriktig uppgift en funktion. Det hänger samman med att utrymmet för att tillämpa bestämmelserna om eftergift är begränsat om skönsbeskattning skett. Möjlighet att tillämpa reglerna i 64 d § ML och 37 d §

FFL, som innebär att avgift ej utgår vid felräkning och misskrivning, föreligger knappast alls i samband med skönsbeskattning. Till den del skönsbeskattning innefattar rättelse av oriktig uppgift kan föreskrifterna däremot tillämpas.

Det finns enligt de bestämmelser som nu gäller möjlighet för skattskyldig att, när skattetillägg påförts i avsaknad av deklaration, få skattetillägget helt undanröjt genom att lämna deklaration inom en månad från det att den skattskyldige fått del av beslutet. Utredningen har föreslagit att avlämnandet av deklaration skall leda endast till nedsättning av skattetillägg. Olika nedsättningsnivåer skall därvid gälla beroende på när deklaration lämnas. Vidare förbinds nedsättningen med vissa maximibelopp.

Några remissinstanser har varit kritiska mot utredningens förslag på denna punkt. Det anses utgöra en ej obetydlig skärpning av sanktionerna i förhållande till vad som nu gäller. Bland beskattningsmyndigheterna dominerar farhågor för att det föreslagna systemet skulle bli svårt att tillämpa.

Jag har förståelse för de skäl som ligger bakom utredningens förslag. Enligt min uppfattning kan dock starkt ifrågasättas om en ekonomisk påföljd om högst 250 resp. 500 kr. kommer att ha någon påtaglig funktion att fylla. Det är ett väsentligt önskemål att beskattning så långt det är möjligt skall grundas på uppgifter som den skattskyldige lämnat. Den skattskyldiges motiv för att lämna deklaration i de fall som avses bör snarare vara större om hela skattetillägget därigenom undanröjs. Det bör också påpekas att förseningsavgift och restavgift resp. ränta utgår oberoende av att deklaration lämnas senare. Härtill kommer att skattetillägg som påförts på grund av oriktig uppgift i samband med skönsbeskattning med anledning av att deklaration ej lämnats, t. ex. i en icke undertecknad deklaration, givetvis inte skall kunna undanröjas i dessa fall. Därmed får en väsentlig brist i nuvarande regler anses undanröjd.

Mot bakgrund av vad jag nu har anfört föreslår jag att den nuvarande principen i ML och FFL om helt undanröjande av skattetillägg i dessa fall bör behållas. Däremot anser jag att viss förenkling kan uppnås när det gäller ML genom att låta den tid inom vilken deklaration kan lämnas beräknas från utgången av den månad då den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg. I fråga om FFL anser jag dock att vägande skäl talar för att tiden liksom nu är fallet räknas från den dag då den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg. Jag föreslår att nya bestämmelser utformas i enlighet härmed.

Mitt ställningstagande i denna del medför att jag inte förordar de av utredningen föreslagna ändringarna av beslutsförfarandet i 35 och 36 §§ ML samt 19 § FFL.

För att komma till rätta med några olägenheter har utredningen fö-

reslagit att skattetillägg i vissa fall skall kvarstå även om deklaration ges in. Det gäller fall då deklaration lämnas först sedan efterbeskattning skett eller den skattskyldige fått kännedom om en planerad eller vidtagen beskattningsåtgärd. Dessa förslag har i princip godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Av de skäl jag har anfört i samband med min redovisning av motsvarande bestämmelse i TL, är jag inte nu beredd ta ställning till en sådan regel.

Enligt gällande bestämmelser i 27 § andra stycket VL föreskrivs att skattetillägg, som påförts vid efterbeskattning på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift, i vissa fall skall undanröjas. Utredningens förslag att denna möjlighet till undanröjande skall slopas har godtagits av remissinstanserna. Även jag delar utredningens uppfattning. En utförlig förklaring lämnas i specialmotiveringen till 27 § VL.

Jag har inte godtagit utredningens förslag om kvittning vid beräkning av undandraget belopp på området för direkt skatt. Den utvidgade kvittningsmöjlighet som utredningen har föreslagit i fråga om skattetillägg enligt ML bör då inte heller genomföras.

Utredningens förslag att bestämmelserna om eftergift skall beaktas ex officio finner jag i likhet med remissinstanserna lämpligt. En mindre justering bör emellertid vidtas. Beträffande bakgrunden till denna får jag hänvisa till specialmotiveringen till 64 h § andra stycket ML och 116 p § andra stycket TL.

I fråga om besvär förfarandet har utredningen lämnat förslag som i huvudsak avser att utvidga besvärsmöjligheterna. Dessa förslag bör bedömas i samband med andra förslag som föreligger eller väntas relativt snart. Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05) har i betänkandet Översyn av mervärdeskatten Del III Redovisningsskyldighet m. m. (Ds B 1977: 6) föreslagit ändringar bl. a. i besluts- och besvär förfarandet.

Betänkandet har remissbehandlats och ärendet bereds f. n. inom budgetdepartementet. Punktskatteutredningens uppdrag innefattar även en översyn av FFL. Vägtrafikskatteutredningen kommer att göra en teknisk översyn av VL och övrig anslutande lagstiftning. Jag är därför inte beredd att nu ta ställning till utredningens allmänna förslag i denna del.

På två punkter bör dock enligt min mening utredningens förslag genomföras redan nu. Jag har tidigare förordat att oriktig uppgift i skatteprocess skall kunna medföra skattetillägg. Som ett komplement till denna bestämmelse har utredningen i 64 k § tredje stycket ML och 37 k § FFL föreslagit att allmänt ombud skall få föra talan om skattetillägg i det fall skattskyldigs uppgift i mål om skatt ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats i målet.

Jag har föreslagit en motsvarande bestämmelse på området för direkt skatt. Jag får hänvisa till vad jag då anförde. Jag förordar att motsvarande ordning skall gälla också i ML, FFL och VL. Bestämmelserna bör tas in i 64 g § ML och 37 g § FFL.

Även utredningens förslag att den skattskyldige skall kunna yrka undanröjande eller eftergift av skattetillägg, så länge beslut om skatten för den redovisningsperiod som avgiften avser icke vunnit laga kraft, vill jag behandla utan att avvakta de ändringar som kan föranledas av pågående författningsöversyn.

Förslaget har endast föranlett påpekande som berör frågan om behörig instans. I övrigt har det lämnats utan erinran. Jag finner att förslaget i princip bör genomföras. Det bör emellertid kompletteras på samma sätt som motsvarande bestämmelse i TL. Om yrkande om eftergift eller undanröjande framställs först i regeringsrätten eller i kammarrätt bör domstolen få förordna att frågan om särskild avgift skall behandlas av skatterätt eller, såvitt avser FFL och VL, beskattningsmyndigheten. Om process pågår i domstol beträffande både skatt och särskild avgift skulle det givetvis stå i strid med allmänna processrättsliga regler om länsstyrelse tog upp den skattskyldiges yrkande om skattetillägg. Med detta förtydligande anser jag frågan om behörig instans tillräckligt klarlagd. Regeln bör tas in i 64 g § ML och 37 g § FFL.

På TL:s område har jag tidigare föreslagit vissa ändringar beträffande eftertaxering. Motsvarande ändringar bör delvis genomföras inom skatteområdet i övrigt. De ändringar som därvid kommer i fråga är förtydligandet beträffande eftertaxering för oriktig uppgift i mål och den ändring som avser eftertaxering vid frivilligt tillbakaträdande från skattebrott. Beträffande skälen till ändringarna hänvisar jag till vad jag anförde i samband med mitt förslag beträffande ändring i TL i dessa delar.

Utöver vad jag där anförde vill jag framhålla följande. Vid tillämpning av FFL och VL är det inte helt klart i vilken utsträckning tidigare efterbeskattning kan följas av ny efterbeskattning på grund av att ytterligare omständigheter tillkommit. Med mitt förslag att efterbeskattning skall kunna verkställas på grund av oriktig uppgift i mål om skatt avser jag inte att ta ställning till detta problem. I den utsträckning det enligt gällande regler är möjligt att efter en tidigare efterbeskattning vidta en förnyad sådan åtgärd, avses denna möjlighet kvarstå oberoende av mitt förslag rörande efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål.

Utredningen har föreslagit att innehållet i beslut om särskild avgift skall regleras i lagtexten. Vad remissinstanserna har anförde beträffande motsvarande regel i TL avser i viss utsträckning även ML, FFL och VL. För egen del får jag anföra följande. Till skillnad från vad som gäller på området för direkt skatt finns inte något behov av sådana regler på det övriga skatteområdet. Det hänger bl. a. samman med att det inte föreligger samma problem att ange det belopp med vilket skattetillägg enligt ML, FFL och VL påförts. Föreskrifterna i regeringsformen, förvaltningslagen (1971: 290) och förvaltningsprocesslagen (1971: 291) om innehållet i beslut är enligt min mening tillräckliga. De av utred-

ningen föreslagna bestämmelserna i 64 m § ML och i 37 m § FFL återfinns därför inte i det förslag till författningsändringar som jag behandlar i det följande.

Ändringarna i FFL föranleder vissa redaktionella ändringar i 41 a § och 56 § andra stycket stämpelskattelagen (1964: 308) samt i 6 § lagen (1976: 298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift.

Vad gäller ikraftträdandet av de nya bestämmelserna måste de särskilda förhållanden som gäller i fråga om mervärdeskatt beaktas.

Fråga om påföring av särskild avgift prövas av beskattningsmyndigheten. Beslut om avgiftspåföring kan meddelas till utgången av tredje året efter utgången av det år under vilket redovisningsperioden gått till ända, under förutsättning att slutligt beslut i avgiftsfrågan inte föreligger. Om de äldre bestämmelserna skulle tillämpas för redovisningsperioder som gått till ända före ikraftträdandet och nya bestämmelser för senare redovisningsperioder skulle beskattningsmyndigheten få tillämpa både gamla och nya bestämmelser för olika redovisningsperioder under år 1978. Detta är praktiskt olämpligt. Därtill kan läggas att mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05) i sitt betänkande Översyn av mervärdeskatten Del III Redovisningsskyldighet m. m. (Ds B 1977: 6) har föreslagit att en möjlighet skall införas i ML att hänföra ändring av fastställd skatt för viss redovisningsperiod under ett beskattningsår till den sista redovisningsperioden under året. Motsvarande möjlighet kommer enligt förslaget att finnas i fråga om fastställelse av skattetillägg. Jag avser att senare i vår redovisa min uppfattning i denna fråga. Redan nu vill jag dock framhålla att vissa skäl talar för ett sådant system. Tillämpningen därav skulle dock inskränkas avsevärt om beskattningsmyndigheten skulle vara tvungen att dela upp t. ex. en skönsbeskattning på de olika redovisningsperioderna under år 1978 och påföra eller efterge skattetillägg för de olika perioderna enligt olika regler.

Utan att göra avkall på den principiella uppfattning som jag har redovisat beträffande ikraftträdandet av de nya bestämmelserna i TL anser jag att de nya materiella bestämmelserna i ML bör tillämpas i de fall beslut om påföring av skattetillägg meddelas av beskattningsmyndigheten efter ikraftträdandet. Det betingas av de särskilda förhållanden som råder på det indirekta beskattningsområdet. Beslut om sådan skatt kan fattas mycket lång tid efter det att redovisningsperioden gått till ända. Sådana beslut kan också ändras genom att nytt beslut fattas för samma redovisningsperiod. Härtill kommer att ändringarna i fråga om indirekt skatt inte är lika omfattande som ändringarna i TL. Samma synsätt kan anläggas på FFL och VL. Jag vill i detta sammanhang framhålla att de nya bestämmelserna om skattetillägg skall tillämpas på redovisningsperiod som har gått ut före ikraftträdandet endast när beslut första gången meddelas av beskattningsmyndigheten, dvs. när skattetillägg påförs genom preliminärt beslut eller motsvarande. I övrigt bör

på samma sätt som jag anförde i fråga om TL de nya bestämmelserna inte ges retroaktiv verkan.

5.4 Administrativa sanktioner enligt lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

RFV debiterar årligen arbetsgivaravgifter till socialförsäkringarna och närliggande ändamål med tillämpning av AVGL. Debiteringen sker med ledning av särskilda uppgifter om lönesummor m. m. från arbetsgivarna. I AVGL avses med arbetsgivare även uppdragsgivare. Avgiftsunderlaget kan vid behov uppskattas skönsmässigt, såväl när arbetsgivaruppgift uteblir som i samband med avvikelse från lämnad uppgift.

AVGL:s sanktionsbestämmelser är i stort utformade efter mönster från den indirekta beskattningens område men knyter i vissa hänseenden an till TL:s bestämmelser.

Avgiftstillägg påförs i motsvarande situationer som skattetillägg och utgör i princip 20 % av undandragen arbetsgivaravgift. Avgiftstillägg vid utebliven arbetsgivaruppgift undanröjs om uppgift lämnas inom tre veckor efter sanktionsbeslutet.

Förseningsavgift för utebliven arbetsgivaruppgift enligt AVGL utgör 5 % av fastställd arbetsgivaravgift, dock högst 300 kr. Har arbetsgivaren dessutom anmanats att lämna arbetsgivaruppgift, blir förseningsavgiften dubbel och minst 100 kr.

Sanktionsbesluten fattas av RFV och kan överklagas hos försäkringsdomstolen.

Befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift kan medges enligt samma grunder som på beskattningsområdet.

Behovet att reformera sanktionsbestämmelserna är enligt skattetilläggsutredningen inte lika starkt på avgiftsområdet som på beskattningsområdet. I syfte att skapa ett enhetligt system föreslår utredningen emellertid också nya bestämmelser i AVGL efter mönster av TL:s regler. Förslaget innehåller också flera tekniska och redaktionella ändringar av nuvarande bestämmelser. Bl. a. föreslås bestämmelser om nedsättning av avgiftstillägg till hälften när fullt tillräckliga skäl för hel befrielse inte föreligger.

Vidare föreslås att nuvarande möjligheter att jämka förseningsavgift skall slopas, liksom möjligheten till befrielse vid försummelser som gäller ringa belopp. En oriktig uppgift i avgiftsprocessen anses av utredningen böra föranleda avgiftstillägg efter mönster av vad som har föreslagits för beskattningsområdet.

Det föreslås vidare att avgiftstillägg i samband med utebliven arbetsgivaruppgift inte längre skall undanröjas om uppgift lämnas inom tre veckor efter sanktionsbeslutet utan då bara sättas ned till en fjärdedel. Också förslagen om att kunna ompröva skattetillägg eller försenings-

avgift så länge taxeringen inte har vunnit laga kraft vill utredningen ge motsvarighet inom avgiftsprocessen.

Sanktionssystemet föreslås även bli kompletterat med vissa bestämmelser om besvär i särskild ordning efter förebild av TL:s regler. AVGL innehåller f. n. inte några bestämmelser om extraordinär besvärsrätt, men utredningen föreslår alltså att en sådan rätt införs i fråga om avgiftstillägg.

Vad gäller ikraftträdandet av de nya bestämmelserna i AVGL erinrar utredningen om att en annan utredning har föreslagit en ny besvärsorganisation inom socialförsäkringen (SOU 1976: 53) och menar att det därför finns skäl att avvakta med genomförandet, åtminstone beträffande de processuella reglerna.

Frånsett Svenska försäkringsbolags riksförbund, som bl. a. menar att avgiftstillägg bör påföras endast i mycket uppenbara försummelsefall, är det av remissinstanserna bara RFV som närmare behandlar utredningens förslag på avgiftsområdet.

RFV instämmer bl. a. i utredningens förslag om att sätta ned avgiftstillägg till hälften i vissa fall och om att slopa nuvarande möjlighet att sätta ned förseningsavgift.

Vad gäller förslaget om avgiftstillägg för oriktig uppgift i mål om arbetsgivaravgift förutsätter detta enligt RFV ett tvåpartsförhållande liksom på skattcområdet, och verket stryker därför under utredningens uttalande att det på avgiftsområdet kan finnas skäl att avvakta med genomförandet av de processuella reglerna till dess de kan fogas in i en ny besvärsordning.

RFV finner det däremot tillfredsställande att avgiftstillägg i samband med utebliven arbetsgivaravgift inte längre skall undanröjas helt på grund av att uppgift senare lämnas inom tre veckor.

RFV har i princip inte heller något att erinra mot de föreslagna reglerna om att påföljd skall kunna omprövas så länge avgiftsunderlaget i fråga kan ändras och inte heller mot förslaget om införande av extraordinär besvärsrätt i fråga om avgiftstillägg. Något behov av sådana bestämmelser anser verket dock av olika skäl inte föreligga.

För egen del vill jag efter samråd med chefen för socialdepartementet anföra följande.

Även om reformbehovet inte är lika uttalat på arbetsgivaravgifternas område som på skatteområdet anser jag det liksom utredningen lämpligt att sanktionsreglerna är enhetliga så långt som möjligt och att AVGL:s regler i princip utformas efter mönster av bestämmelserna i TL.

Utredningens förslag om eftergift av påföljd med hälften har jag tidigare avisat såvitt gäller skattesidan och det kommer då inte heller i fråga på avgiftssidan. Detsamma gäller beträffande förslaget att avgiftstillägg i samband med utebliven arbetsgivaravgift inte längre skall

undanröjas helt om uppgift senare lämnas inom tre veckor efter delgivning av beslutet om avgiftstillägg.

I fråga om påföljd för oriktig uppgift i avgiftsprocessen och besvär i särskild ordning vill jag erinra om följande. Riksdagen har nyligen beslutat att en ny besvärsorganisation inom socialförsäkringen skall inrättas den 1 januari 1979 (prop. 1977/78: 20, SfU 1977/78: 15, rskr 1977/78: 113). Detta innebär bl. a. att ett tvåpartsförfarande införs och att vissa organs nuvarande möjligheter att ex officio pröva beslut av lägre instans och underställa högre instans ett beslut för prövning försvinner. Någon rätt till extraordinära besvär som inom skatteprocessen har inte införts. RFV har dock enligt 13 och 36 §§ AVGL vissa möjligheter att rätta egna beslut, och jag kommer att föreslå ytterligare förmånliga prövningsregler i 47 och 49 §§ AVGL. Det har slutligen också förutskickats att handläggningen av avgiftsärenden, såväl i första instans som i besvärsinstans, senare skall föras över till myndigheter och domstolar inom skatteområdet. Mot denna bakgrund finner jag det med hänsyn till vad utredningen och RFV har anfört inte lämpligt att utredningens förslag om påföljd för oriktig uppgift i avgiftsprocessen eller besvär i särskild ordning genomförs år 1978. Dessa frågor bör övervägas senare i annat sammanhang.

Utredningens övriga förslag på avgiftsområdet kan jag i princip instämma i. Jag återkommer till de närmare bestämmelserna i specialmotiveringen till ändringarna i AVGL.

På skatteområdet har jag föreslagit att det för att skattetillägg för oriktig uppgift skall kunna påföras har klarlagts att uppgiften är oriktig. Detta krav bör också uppställas i fråga om avgiftstillägg. Jag föreslår därför att det i 43 § AVGL anges att avgiftstillägg förutsätter att uppgiften i fråga befinnes oriktig. Tidigare har jag också föreslagit vissa ändringar i TL rörande eftertaxering med anledning av tillbakaträdande från skattebrott. Motsvarande ändringar bör införas i 14 § AVGL.

Vad jag anfört beträffande ikraftträdandet av bestämmelserna om särskild avgift enligt TL äger motsvarande tillämpning på avgiftstillägg och förseningsavgift enligt AVGL.

5.5 Uppbördslagen (1953: 272)

Förslagen till ändringar i TL:s bestämmelser om särskild avgift föranleder vissa ändringar av redaktionell art i några paragrafer i uppbördslagen (1953: 272), UBL. Härutöver vill jag föreslå vissa sakliga ändringar i 68 och 87 §§ UBL.

Enligt 68 § 4 mom. andra stycket får överskjutande preliminär skatt, som den skattskyldige har rätt att få tillbaka, och ränta på sådan skatt tas i anspråk för betalning av tillkommande skatt som har debiterats den skattskyldige. Har sådan skatt inte påförts men kan det med fog

antas att påföring kommer att ske, får beloppet innehållas i avbidan på påföringen. Vad som har sagts nu gäller dock inte i fråga om tillkommande skatt på grund av taxering för förmögenhet eller som avser särskild avgift enligt TL. Enligt min mening bör överskjutande skatt eller ränta på sådan skatt få tas i anspråk även för betalning eller säkerställande av det allmännas anspråk på förmögenhetsskatt och skattetillägg eller förseningsavgift. Detta kräver vissa tillägg i 68 § 4 mom. andra stycket.

Enligt 87 § andra stycket UBL kan taxeringsintendent anmäla hinder mot restitution av skatt på grund av utslag i taxeringsmål, där taxeringen har fastställts till lägre belopp än intendenten har yrkat eller medgett. Motsvarande gäller enligt tredje stycket i uppbördsmål, där allmänt ombud har besvärsmålsrätt. Sådan anmälan om hinder mot restitution som här är i fråga bör enligt min mening få göras även i mål om särskild avgift. Ett tillägg för detta fall bör därför göras i 87 § andra stycket UBL.

5.6 Avräkning av utländsk skatt

Enligt 24–28 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt har här i riket bosatt skattskyldig som beskattats för viss inkomst i utlandet rätt att få nedsättning av svensk inkomstskatt genom avräkning av den utländska skatten. Motsvarande gäller enligt flertalet svenska dubbelbeskattningsavtal både i fråga om inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Avräkning enligt lagen om statlig inkomstskatt sker efter särskild ansökan genom beslut av skatterätt (27 §) medan avräkning enligt bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal beslutas i samband med taxeringen. Avräkningen verkställs vid debitering av skatt.

Det kan inträffa att den utländska skatten, för vilken avräkning sålunda medgetts vid svensk beskattning, höjs efter utgången av den ordinarie besvärstiden. Utländsk skatt kan sålunda ha påförts på grund av eftertaxering. Avräkning har då medgetts med för lågt belopp. Har avräkning skett enligt lagen om statlig inkomstskatt, kan ytterligare avräkning erhållas efter ansökan enligt 27 §. Om avräkning medgetts med stöd av dubbelbeskattningsavtal, har den skattskyldige extraordinär besvärsmålsrätt enligt 100 § punkt 8 TL.

Det förekommer också att den skattskyldige har besvärat sig, i ordinarie eller extraordinär väg, över den utländska taxeringen enligt vederbörande lands interna rättsordning och därvid fått skatten nedsatt. I sådant fall har den skattskyldige erhållit avräkning med för högt belopp och ändring av det ursprungliga beslutet borde därför ske. Det är emellertid tveksamt om nuvarande bestämmelser i taxeringslagen ger möjlighet till sådan ändring. Beslutet om nedsättning av den utländska skatten synes knappast kunna utgöra grund för eftertaxering, eftersom

den skattskyldige inte kan anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TL vid tiden för avräkningsbeslutet. I TL bör därför införas bestämmelser som ger det allmänna rätt att föra talan om ändring av avräkningsbeslutet i fall då den utländska skatten har nedsatts sedan avräkning har medgetts vid svensk beskattning. Detta synes mig rimligt även mot bakgrund av att den skattskyldige har möjlighet att erhålla ytterligare nedsättning av svensk skatt enligt nyss angivna regler, om den utländska skatten sedermera höjs. En sådan rätt för det allmänna bör givetvis föreligga antingen avräkningen skett enligt lagen om statlig inkomstskatt eller med stöd av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.

F. n. torde skattemyndigheterna sällan få underrättelse om att den utländska skatten har sänkts. För att säkerställa att skattemyndigheterna får sådan underrättelse bör den skattskyldige vara skyldig att anmäla nedsättning. Anmälan bör ske till skattechefen, som bedömer huruvida yrkande om ändrad avräkning skall göras. Avser nedsättningen av den utländska skatten ett mindre belopp, torde yrkande om ändring kunna underlåtas.

För att understryka vikten av att anmälningsskyldigheten fullgörs bör underlåten anmälan medföra straff, lämpligen böter. Bl. a. med hänsyn till påföljden vid underlåten anmälan bör den skattskyldige i samband med beskedet om den ursprungliga avräkningen erinras om sin anmälningsskyldighet. Sådan erinran bör lämpligen göras av debiteringsmyndigheten, dvs. den lokala skattemyndigheten. Föreskrift härom kan utfärdas i administrativ ordning.

Det allmännas rätt till besvär över avräkningen bör vara begränsad i tiden på samma sätt som gäller för den skattskyldige enligt 100 § TL, och således anföras inom fem år efter taxeringsåret i fråga. Den föreslagna besvärsrätten kan sägas vara likställd med den besvärsrätt som taxeringsintendenten har enligt 101 § TL. Jag finner det därför naturligt att de föreslagna bestämmelserna om taxeringsintendentens rätt att yrka omprövning av avräkningsbeslut införes i ett nytt moment av denna paragraf.

De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 juli 1978 och tillämpas om det ursprungliga avräkningsbeslutet har meddelats efter nämnda dag.

5.7 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
2. lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt,

3. lag om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,
4. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601),
5. lag om ändring i lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,
6. lag om ändring i uppbördslagen (1953: 272),
7. lag om ändring i stämpelskattelagen (1964: 308),
8. lag om ändring i lagen (1976: 298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift.

Det under 5 angivna förslaget har upprättats i samråd med chefen för socialdepartementet. Det under 8 angivna förslaget har upprättats i samråd med chefen för jordbruksdepartementet.

5.8 Specialmotivering

5.8.1 Förslag till lag om ändring i TL

Här kommenteras endast ändringarna i bestämmelserna i kapitel XIV a, som har rubriken "Om särskilda avgifter". Beträffande ändringarna i 31, 101, 114—116 och 121 §§ hänvisas till allmänmotiveringen (avsnitt 5.2.6.7 och 5.6). Samtliga paragrafer i kapitel XIV a har ändrats, några dock endast redaktionellt. Kapitlet har utökats med tio nya paragrafer, 116 k—116 t §§, i huvudsak till följd av att den gällande 116 a har delats upp i tre nya paragrafer och att nya besvärregler m. fl. processuella regler införs.

Förutsättningarna för att påföra skattetillägg och grunderna för hur denna avgift skall beräknas anges i 116 a—116 f §§ och 116 i § första stycket. Bestämmelser om förseningsavgift finns i 116 g §. Eftergift av särskild avgift regleras i 116 h och 116 i §§. Paragraferna 116 j och 116 k innehåller bestämmelser om behörighet att besluta om sådan avgift och om handläggning av avgiftsfrågan. Bestämmelser om besvär finns i 116 l—116 o §§. I 116 p § föreskrivs viss officialprövning i ärende eller mål om särskild avgift och i 116 q § vad ett beslut om skattetillägg eller förseningsavgift skall innehålla. I 116 r § finns bestämmelser om debitering av avgift. I fråga om de återstående föreslagna paragraferna kan nämnas, att 116 t § innehåller en bestämmelse om i vilken utsträckning TL:s bestämmelser i övrigt skall gälla beträffande särskild avgift.

116 a §

Paragrafen har tre stycken. Det första och det andra motsvarar närmast det första enligt gällande lydelse. Det tredje stycket motsvarar det som f. n. är det andra stycket. De nuvarande tredje—sjätte styckena motsvaras närmast av de föreslagna 116 b—116 e §§. *Första stycket första meningen* innehåller — liksom f. n. — villkor för att skattetill-

lägg skall kunna påföras om oriktig uppgift föreligger. I lagtexten har som förutsättning för att påföra skattetillägg tillagts att uppgiften i fråga skall *befinnas* oriktig. Det innebär att det skall krävas att oriktigheten framgår av omständigheterna. I detta hänseende torde det inte föreligga något problem då det är fråga om intäkter som utelämnats. I dessa fall konstaterar taxeringsnämnd eller skattedomstol att viss intäkt utelämnats och taxeringen höjs. Med hänsyn till den oriktiga uppgiften skall också, i den mån övriga förutsättningar föreligger, skattetillägg påföras. I fråga om avdragen är situationen ibland mera komplicerad. Den skattskyldige kan inte påföras skattetillägg enbart på den grunden att han vägrats ett icke styrkt avdrag. Det ankommer vid taxeringen på den skattskyldige att visa att förutsättningar föreligger för att medge avdrag. Kan han inte fullgöra detta tillfredsställande, skall avdraget helt eller delvis vägras. Detta innebär emellertid inte att man utan vidare kan säga att oriktig uppgift har lämnats. Om den skattskyldige visserligen inte visat sig berättigad till avdraget men vissa omständigheter talar för att han kan ha haft den uppgivna kostnaden bör skattetillägg ej påföras. Föregående års deklARATION kan innehålla betydelsefulla upplysningar. I de fall fråga är om betalning från den skattskyldige till viss angiven person kan denna som ett led i utredningen tillfrågas om betalningen mottagits. Om det därvid konstateras att betalning skett skall skattetillägg givetvis inte påföras. Framför den skattskyldige ett yrkande om avdrag utan att ange något stöd för detta, och svarar han inte på förfrågningar torde man emellertid ofta kunna utgå ifrån att det finns förutsättningar för att påföra skattetillägg. Enbart de obesvarade förfrågningarna utgör emellertid inte tillräckliga skäl att påföra skattetillägg. En annan sak är att skönstaxering enligt 21 § kan inbegripa ett allmänt underkännande av kostnadsposter och därför medföra skattetillägg enligt bestämmelserna i 116 b eller 116 c §§.

Innehållet i *andra meningen* är nytt. Där anges att skattetillägg skall påföras även när skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift i mål om sin taxering. På grund av den nya 116 s § skall bestämmelsen gälla även i mål om eftertaxering.

Bestämmelsen innebär att området för avgiftspåföring utvidgas. Enligt gällande regler torde oriktig uppgift som lämnats i mål om taxering kunna föranleda skattetillägg endast i speciella fall t. ex. om uppgiften lämnats i deklARATION i samband med besvär över skönstaxering.

Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats 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 uppgiften i ett meddelande riktat till domstolen. Oriktig uppgift i samband med revision i anslutning till talan mot taxeringsnämndens beslut kan alltså inte i och för sig föranleda skattetillägg.

Det är utan betydelse i vilken typ av handling som den oriktiga upp-

giften har lämnats. Fråga om sådan avgift kan således aktualiseras för oriktiga uppgifter som förekommer i besvärsskrift, genmäle, annat svaromål eller annan handling.

Självfallet får flera skattetillägg inte påföras med anledning av att samma oriktiga uppgift lämnats flera gånger. Har en skattskyldig påfört skattetillägg på grund av att han lämnat oriktig uppgift i sin deklaration, skall han således inte på nytt påföras skattetillägg för att han senare lämnar samma uppgift i mål om taxeringen. Gör han i målet felaktigt gällande att hans inkomst har varit lägre än han tidigare har uppgett, kan han naturligtvis påföras tillägg på grund av den oriktiga uppgiften i målet.

Lämnar skattskyldig i en fråga flera olika uppgifter i mål om taxering, varav en är riktig, får frågan om påföljdsansvar bedömas mot bakgrunden av bestämmelsen om frivillig rättelse i den föreslagna 116 f § tredje stycket.

Bestämmelsen gäller även i fall då den oriktiga uppgiften inte har prövats i taxeringsmålet. Detta kan bero på t. ex. att den skattskyldige återtagit uppgiften eller återkallat sin talan. Utredningen har föreslagit två undantag från den nu angivna regeln. Det ena avser det fallet att uppgiften inte har kunnat prövas därför att besvären anförts för sent och det andra att prövning uteslutits därför att besvär anförts under åberopande av 100 eller 101 §, men där avsedd besvärshöjd ej har ansetts föreligga. Vid remissbehandlingen påpekades att också oriktig uppgift i samband med för sent anförda besvär kunde innebära risk för att skatt skulle dras undan. Därför har inte något undantag gjorts för dessa fall. Den möjlighet taxeringsintendenten därmed får att yrka skattetillägg torde emellertid komma att begagnas med stor återhållsamhet och tillgripas endast i flagranta fall.

Besvärshöjden för taxeringsintendenten vid fall av oriktig uppgift i taxeringsmål regleras i 116 n § tredje stycket.

Andra stycket i den föreslagna 116 a § motsvarar senare delen av första stycket i paragrafens gällande lydelse. Enligt de föreslagna bestämmelserna skall skattetillägg beräknas efter 40 % av den undandragna skatten i stället för 50 % enligt gällande rätt. Orden "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts" har ersatt "till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres". Det förstnämnda uttrycket har valts särskilt med hänsyn till fall av skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteprocessen. Vidare har av redaktionella skäl orden "med honom samtaxerat barn" ersatt "med honom samtaxerad person". Stycket innehåller också ett tillägg som avser det fallet, att skattskyldigs dödsbo samtaxeras med efterlevande make. Även då skall underlaget för skattetillägg beräknas på det sätt som anges i stycket. Ändringen är ett förtydligande.

Av bestämmelsen i andra stycket följer att skattetillägg kan påföras

endast om uppgiften har kunnat påverka skatteberäkningen. Underlaget för avgiften är således högst den beskattningsbara inkomsten resp. skattepliktiga förmögenheten. Härvid beaktas även den inverkan den oriktiga uppgiften kan ha vid beräkning av sådan inkomst eller förmögenhet för den skattskyldiges make.

I tredje stycket anges att skattetillägg i vissa fall skall beräknas efter 20 i stället för 40 %. Enligt gällande regler skall den lägre avgiftssatsen tillämpas då rättelse vidtagits eller kunnat vidtas med ledning av visst i bestämmelsen angivet kontrollmaterial. De nya bestämmelserna går längre.

Enligt dessa skall avgiftsberäkning verkställas efter 20 % om rättelse vidtagits eller kunnat vidtas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. I lagrummet lämnas exempel på sådant material.

Det kontrollmaterial som anges är taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för nästföregående beskattningsår samt till vederbörande myndighet inkommen uppgift som det enligt denna lag åligger arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna till ledning för annans taxering.

Taxeringsavin innehåller f. n. uppgift om bl. a. skattskyldigs civilstånd, barn under 18 år och 16 år, debiterad kvarstående eller överskjutande skatt samt kvarskatteavgift och ö-skatteränta. Längre fram torde den ange även fastighetsinnehav och fastighetens taxeringsvärde.

Självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret hör till det relevanta kontrollmaterialet. Enligt 17 § taxeringskungörelsen (1957: 513). TK, skall självdeklarationer avlämnade till ledning vid nästföregående taxering sändas till taxeringsnämnden. Har den skattskyldige på grund av ändrat räkenskapsår inte taxerats det föregående taxeringsåret får deklARATIONEN för den skattskyldiges näst sista beskattningsår anses relevant vid tillämpning av bestämmelsen.

För fel som kunnat rättas med ledning av taxeringsavi eller den i lagrummet avsedda självdeklarationen tillämpas den lägre procentsatsen även om sådan handling inte varit tillgänglig vid taxeringen.

Skyldigheten för arbetsgivare eller annan att utan anmaning lämna uppgift till ledning för annans taxering regleras i bl. a. 37, 38, 42 och 42 a §§ TL. Bestämmelserna omfattar en rad sinsemellan olika typer av uppgifter. Hit hör bl. a. inkomstuppgift för anställning eller uppdrag och åtnjuten pension. Undantag från uppgiftsskyldigheten föreskrivs angående bl. a. folkpension och smärre inkomstbelopp. Bestämmelserna omfattar också bl. a. uppgifter från riksförsäkringsverket samt vissa uppgifter från allmän försäkringskassa och från arbetslöshetskassa och ytterligare om inköp av vissa produkter från jordbruk m. m. (37 §). Handelsbolag, kommanditbolag och rederi skall lämna vissa uppgifter om sin verksamhet och om delägarna (38 §). Bostadsförening och bostads-

aktiebolag skall i vissa fall lämna uppgift om medlems resp. delägars inbetalningar (42 §). Juridisk person som förvaltar samfällighet skall lämna uppgift om bl. a. utdelning till delägare (42 a §). I fråga om sådant kontrollmaterial som inte tillhör det i lagtexten särskilt angivna blir tillämpningen av bestämmelsen beroende av om materialet kan anses vara normalt tillgängligt vid taxering. Principerna för denna bedömning har angetts i den allmänna motiveringen. Till ledning för tillämpningen kan anges att uppgift om aktieutdelning enligt 43 §, som det utdelande bolaget utan särskild anmaning skall lämna in till skattemyndigheterna, bör omfattas av bestämmelsen. Detsamma gäller besked från värdepapperscentralen angående verkställd utdelning, bilregisterutdrag, uppgift om försäljning av fastighet och uppgift om taxeringsvärde.

Till normalt tillgängligt kontrollmaterial räknas däremot inte uppgifter som RSV eller viss länsstyrelse på grund av kontrollaktion ställer till taxeringsnämnds förfogande. Som anges direkt i lagtexten har meddelande från annan taxeringsnämnd uttryckligen undantagits från de uppgifter som kan grunda tillämpning av lägre procentsats.

För samtliga de fall som kan grunda avgiftsberäkning enligt den lägre procentsatsen gäller — utom då fråga är om taxeringsavi och självdeklaration för nästföregående år — att uppgiften skall ha kommit myndigheten till handa före taxeringsperiodens slut — dvs. senast den 30 juni — för att kunna beaktas vid tillämpning av nu ifrågavarande bestämmelse. Av praktiska skäl skall undantag inte göras för de sällsynta fall då kontrolluppgiften har lämnats först sedan skattemyndigheterna tagit initiativ för att få in uppgiften. Allmänt sett åligger det den skattskyldige att göra troligt att så är fallet, om den saknas där.

Den oriktiga uppgiften skall ha rättats eller ha kunnat rättas med ledning av det i lagrummet avsedda kontrollmaterialet. Uppgiftens oriktighet skall således klart framgå av detta material. Det räcker inte att man på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig. Däremot krävs inte att felets omfattning direkt framgår av materialet. Kan man sålunda av ett till deklaration bifogat bilregisterutdrag, konstatera att den skattskyldige har bil, vars värde inte redovisats på förmögenhetsbilagan, föreligger förutsättning tillämpa den lägre procentsatsen utan hinder av att bilens värde ej anges på utdraget.

Bedömningen blir densamma om den skattskyldige underlåtit redovisa bilförmån, trots att det av kontrolluppgift framgår att han åtnjutit sådan förmån. Däremot skall skattetillägg inte beräknas efter den lägre procentsatsen om kontrollmaterialet inte ger någon ledning för att vidta rättelse. Det torde normalt gälla t. ex. ett företag för vilket utfärdats kontrolluppgift på grund av mottaget royaltybelopp. Det är i sådant fall inte möjligt stämma av deklarationen mot kontrolluppgiften.

Generellt gäller att om taxeringsnämnd inte rättat felaktigheten trots att det nu avsedda kontrollmaterialet har varit tillgängligt är bestämmelsen ändå tillämplig. Detta bör särskilt iakttas när taxeringsintendent upptäcker felaktigheten vid eftergranskning och sanktionsfrågan aktualiseras först i länsskatterätten.

När skattetillägg beräknas efter den lägre procentsatsen skall i övrigt gälla bestämmelserna om avgiftsberäkningen i andra stycket. I tredje stycket regleras endast förutsättningarna för den mildare reaktionen.

De bestämmelser som avses gälla i fråga om debitering av skattetillägg i de fall olika procentsatser skall tillämpas vid beräkning av skattetillägg för en och samma skattskyldig finns i den föreslagna 116 r § andra stycket.

116 b §

Paragrafen motsvarar tredje stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för att skattetillägg skall få påföras vid skönsmässig avvikelse från deklaration enligt 21 § och anger vidare hur avgiften skall beräknas i sådant fall. Vissa ändringar är av redaktionell art. Vidare anges att i övrigt bestämmelserna i 116 a § andra stycket skall tillämpas vid beräkningen. Slutligen föreskrivs, att skattetillägg skall utgå enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige.

Genom tillägget att bestämmelserna i 116 a § andra stycket i övrigt skall tillämpas vid beräkningen lagfästs något som i och för sig kan anses självklart, nämligen att bestämmelserna i nämnda lagrum gäller vid beräkning av skattetillägg enligt förevarande paragraf. Av detta följer bl. a. att tillägget utgår med 40 % av den skatt som hade undgått debitering om den uppgift, som frångåtts, hade godtagits. Vidare klargörs att man vid beräkning av skatt som undgått debitering beaktar skattereduktion som den skattskyldiges make skulle ha blivit berättigad till om sköntaxering inte skett.

Vid beräkning av skattetillägg på grund av avvikelse från deklaration med stöd av 21 § skall följande iakttas. Underlag för beräkning av skattetillägg enligt 116 b § utgörs av skatten på skillnaden mellan nettointäkten i förvärvskällan bestämd med stöd av 21 § och det belopp deklarationen utvisar efter korrigering. Det innebär att deklarationen först skall rättas med hänsyn till fel som kan konstateras såsom felräkning och felaktigt upptagna intäktsposter. Det framgår av den föreslagna lydelsen "utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom". Följande exempel kan tjäna till ledning vid tillämpning av bestämmelsen. Den skattskyldige har redovisat inkomst i sin deklaration med 35 000 kr. Det föreligger förutsättningar att tillämpa 21 § TL. Taxeringsnämnden, som finner att ett avdrag på 5 000 kr. inte har utnyttjats, bestämmer

den taxerade inkomsten skönmässigt till 50 000 kr. Med anledning av detta skall skattetillägg beräknas på skatten på skillnaden mellan 50 000 kr. och 30 000 kr. i inkomst.

Den föreslagna sista meningen i paragrafen innebär att beslutsmyndigheten skall undanta rättelse av oriktig uppgift, som kan föranleda skattetillägg, när man beräknar avgiften på det skönmässiga tillägget. Avgiftsunderlaget skall således i fortsättningen delas upp på oriktig uppgift och övrig del av den skönmässiga uppskattningen. Till den del höjningen sker på grund av uppskattning skall skattetillägg beräknas enligt 116 b § med tillämpning i övrigt av 116 a § andra stycket. Till den del höjningen innefattar konstaterade oriktiga uppgifter, skall tillägget dock beräknas enligt 116 a § andra stycket. Effekterna av att skattetillägg beräknats enligt 116 b § eller enligt 116 a § är olika. Detta beror på flera omständigheter. Ett skäl är att skattetillägg som påförs skattskyldig på grund av skönstaxering med ledning av kontrollmaterial som anges i 116 a § tredje stycket, skall beräknas efter den lägre procentsatsen. Uppdelning av avgiftsunderlaget är emellertid av betydelse även om endast en procentsats skall tillämpas. Skälen till detta är flera. Det ligger ett värde i att skälen för beslut om skattetillägg är så klart angivna, att parterna lätt kan ange ramen för en eventuell besvärprocess. Processläget kan vara olika i fråga om en oriktig uppgift och ett skönmässigt påslag. Någon möjlighet att med tillämpning av 116 f § underlåta att påföra skattetillägg som skall påföras enligt 116 b § kan knappast alls komma i fråga. Även utrymmet för eftergift enligt 116 h § av sådant skattetillägg är begränsat.

Tillämpning av bestämmelsen kan illustreras med följande exempel. En skattskyldig uppger nettointäkt av en förvärvskälla till 50 000 kr. Vid granskning av deklarationen konstateras, att ett avdrag har tagits upp 4 000 kr. för högt och att en balanspost har förts över med felaktigt belopp från nästföregående års deklaration och sänkt nettointäkten med 6 000 kr. Bristfällig bokföring m. m. ger stöd för skönstaxering. Netto-intäkten bestäms därför till 75 000 kr. Skattetillägg avseende 10 000 kr. (=4 000+6 000) skall beräknas enligt 116 a §. Därvid sker avgiftsberäkning enligt andra stycket såvitt avser 4 000 kr. och enligt tredje stycket såvitt avser 6 000 kr. Till den del taxeringsbeslutet innefattar uppskattning dvs. 15 000 kr. skall skattetillägg beräknas enligt 116 b § med tillämpning av 116 a § andra stycket.

116 c §

Paragrafen motsvarar fjärde stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för att skattetillägg skall kunna påföras när skattskyldig har skönstaxerats därför att han inte har lämnat självdeklaration och anger vidare hur avgiften skall beräknas i sådant fall.

Den nya lydelsen innehåller i sakligt avseende följande ändringar.

Som ytterligare förutsättning för skattetillägg föreslås gälla att anmaning att deklarerat skall ha sänts ut till den skattskyldige. Det anges vidare att bestämmelserna i 116 a § andra stycket skall i övrigt tillämpas vid beräkningen. Slutligen föreskrivs i överensstämmelse med sista meningen i 116 b § att skattetillägg skall utgå enligt 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige. I denna del hänvisas till fjärde och femte styckena i specialmotiveeringen till 116 b §.

Kravet på att anmaning att deklarerat skall ha sänts ut till den skattskyldige för att skattetillägg skall kunna påföras på grund av utebliven deklaration skall ses mot bakgrund av att deklarationsanmaning regelmässigt bör sändas till den skattskyldige innan tillägg påförs. (JO:s ämbetsberättelse 1975 s. 386.) Den skattskyldige behöver däremot inte ha tagit del av anmaningen för att skattetillägg skall kunna påföras. Det är tillräckligt att sådant meddelande sänts till honom. Det är viktigt att anmaningen avfattas i enlighet med TL:s bestämmelser rörande innehållet i anmaning. Brister i sådant hänseende kan medföra att skattetillägg inte kan påföras. Om taxeringsnämnd underlåter att sända ut anmaning till den skattskyldige eller om sådan anmaning av förbiseende inte sänts ut kan skattetillägg givetvis inte påföras. Villkoret kan emellertid bli uppfyllt sedermera genom att taxeringsintendent utfärdar sådan anmaning. Har däremot taxeringsnämnd anmanat den skattskyldige har en förnyad anmaning från taxeringsintendent inte någon betydelse i avgiftsfrågan. Om ytterligare påtryckning anses erforderlig i sådant fall bör taxeringsintendent förelägga den skattskyldige vite.

Beträffande regeln att vid avgiftsberäkningen bestämmelserna i 116 a § andra stycket i övrigt skall tillämpas, hänvisas till kommentaren till 116 b §. Bestämmelsen innebär inte någon ändring i förhållande till praxis. Utöver den förklaring som lämnats vid 116 b § kan följande exempel tjäna till ledning för tillämpningen. En skattskyldig har i deklaration, som han inte har undertecknat, tagit upp intäkter i förvärvskällan rörelse med 15 000 kr. och yrkat avdrag med 5 000 kr. Han uppger således en nettointäkt på 10 000 kr. Taxeringsnämnden finner avdragen styrkta till endast 2 000 kr. Inkomsten i förvärvskällan bestäms skönmässigt till 40 000 kr. Skattetillägg enligt 116 c § skall i detta fall beräknas på skatten på 30 000 kr. (=40 000—10 000). Om det av omständigheterna framgår att yrkandet beträffande de 3 000 kr. för vilka avdrag vägras innefattar oriktig uppgift, skall skattetillägg beräknas på detta belopp enligt 116 a §. Skattetillägg enligt 116 c § skall då beräknas på skatten på 27 000 kr. (=30 000—3 000) i stället för på skatten på 30 000 kr.

Utöver vad som har uttalats i kommentaren till 116 b § i fråga om sista meningen kan anmärkas följande.

I fall då taxering sker på grundval av ifylld men ej undertecknad de-

klarationsblankett är taxeringen i sin helhet skönstaxering enligt 21 §. Detta har ansetts medföra att påfört skattetillägg i sin helhet skall undanröjas eller sättas ned till 10 % av det tillägg som eljest skulle påföras, om deklaration sedermera avlämnas, även i det fall att rättelse av lämnad oriktig uppgift ingår i taxeringen.

Av de nya reglerna följer att varje skriftligt meddelande från den skattskyldige i och för taxeringen lämnas under den påtryckning som risken att påföras skattetillägg vid oriktig uppgift utgör. Detta är motivet till bestämmelsen att skattetillägg skall utgå "enligt" 116 a § till den del uppskattningen innefattar rättelse av sådan uppgift.

Bestämmelsen medför att den lägre procentsatsen enligt 116 a § tredje stycket kan bli tillämplig.

I 116 d § föreskrivs att skattetillägg som påförs enligt 116 c § vid utbliven deklaration skall undanröjas resp. nedsättas under vissa förutsättningar, om deklaration sedermera avges. Sådan nedsättning kan emellertid inte komma i fråga till den del uppskattningen avser oriktig uppgift, lämnad i skriftligt meddelande, eftersom skattetillägg på sådan grund utgår enligt 116 a §.

Skattetillägg enligt 116 a § kan alltså påföras även vid oriktig uppgift som lämnas i ej undertecknat skriftligt meddelande. Det ligger i sakens natur, att meddelandet måste innehålla något som ger belägg för att det kommer från den skattskyldige som det avser. I det enskilda fallet måste det saknas anledning anta att det härrör från någon annan person. Vad som mer konkret erfordras i bevishänseende får avgöras från fall till fall. Erfarenhetsmässigt får det anses vara ytterst ovanligt, att någon lämnar deklarationsuppgift för annan utan dennes vetskap och vilja. I nästan samtliga fall har den omständigheten att deklarationen eller meddelandet inte har undertecknats en mera näraliggande och naturlig förklaring.

Kan det vid granskningen av meddelandet med ledning av vid taxeringen tillgänglig kontrolluppgift slås fast, att flertalet sakupplysningar om den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden är korrekta, talar detta givetvis starkt för att meddelandet härrör från honom. Nästföregående års deklaration kan också utgöra en viktig upplysningskälla i frågan om vem som lämnat det ej undertecknade meddelandet. Har den skattskyldige sedan han har beretts tillfälle att yttra sig över ifrågasatt avvikelse från meddelandet inte tagit avstånd från detta, får denna omständighet anses styrka antagandet att det härrör från honom. Skulle åter den skattskyldige göra gällande att meddelandet lämnats utan hans vetskap eller vilja får påståendets sannolikhet bedömas mot bakgrunden av de omständigheter som anförts till stöd för detta. Finner beslutsmyndigheten att meddelandet härrör från den skattskyldige skall liksom f. n. de inkomster som han har redovisat i detta räknas honom till godo vid avgiftsberäkningen.

116 d §

Paragrafen motsvarar närmast femte stycket i gällande 116 a §. Den anger villkoren för undanröjande resp. nedsättning av skattetillägg enligt den föreslagna 116 c §, alltså skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration.

Paragrafen har två stycken. Förutsättningarna för undanröjande anges i första stycket och för nedsättning till 10 % i det andra. Såsom redan nu är förhållandet kan skattetillägg enligt förslagets 116 c § aldrig öka i storlek, om deklaration föreligger vid omprövning av taxeringen. Däremot kan skattetillägg påföras enligt 116 a § om sådan deklaration innehåller oriktig uppgift.

Om skattskyldig ger in deklaration utan följeskrivelse inom den föreskrivna tidsfristen, får det anses innebära att han anför besvär med yrkande att skattetillägget skall undanröjas eller nedsättas och taxeringen bestämmas enligt uppgifterna i deklarationen.

Endast skattetillägg som har påförts enligt den föreslagna 116 c § kan undanröjas resp. sättas ned. Avser tillägget rättelse av oriktig uppgift i lämnat meddelande har det påförts enligt 116 a § varför bestämmelsen i förevarande 116 d § inte är tillämplig.

Första stycket motsvarar i stort sett nuvarande lydelse av 116 a § femte stycket första meningen.

Vissa ändringar i lagtextens utformning är av redaktionell art. Det anges att deklaration skall ha kommit in till länskatteväsendets kansli eller lokal skattemyndighet. Deklaration som lämnats till den länsstyrelse till vilken skatteväsendets kansli hör skall därmed anses inkommen till skatteväsendet. Har deklaration kommit lokal skattemyndighet till handa skall myndigheten givetvis se till att den sänds över till behörig domstol. Ett av de gällande villkoren för undanröjandet har utgått, nämligen att deklaration skall ha kommit in senast innan skatteväsendet har avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Bestämmelsen att taxeringsintendent skall anmäla fall som här avses till skatteväsendet har också utgått.

I motsats till vad som nu gäller skall sålunda regeln om undanröjande tillämpas även när deklarationen lämnas, sedan skatteväsendet avgjort besvär över avgiftsbeslutet eller taxeringen. Sådana situationer som den nuvarande bestämmelsen avser torde vara sällsynta; att den bör utgå grundas på den åsikten att alla skattskyldiga skall ha besvärstidens två månader till förfogande för att få skattetillägget undanröjt. Första stycket gäller även i det fall att skattetillägget har påförts först hos länskatteväsendet och vare sig detta berott på att taxeringen höjts eller på att taxeringsnämnden har bestämt taxeringen utan att ha sänt anmaning till den skattskyldige att lämna deklaration.

Ett speciellt fall där undanröjande resp. nedsättning kan ske framgår av 116 o § andra stycket.

Andra stycket motsvarar andra meningen i gällande 116 a § femte

stycket och föreskriver att skattetillägg, som påförts på grund av utebliven deklARATION, under vissa förutsättningar skall nedsättas till 10 %. Vissa ändringar är betingade av att bestämmelsen har flyttats till annat lagrum och nytt stycke. De är således av redaktionell art. Följande sakliga ändringar föreslås.

Regeln att skattetillägget i nu avsedda fall inte får bestämmas till högre belopp än 10 000 kr. har tagits bort, eftersom en sådan föreskrift skulle ha betydelse endast i ett fåtal fall, i vilka det inte föreligger skäl till begränsning av skattetillägget. Den nu berörda ändringen skall dessutom ses mot bakgrunden av förslaget att tvåmånadersfristen för undanröjande av skattetillägg skall gälla i alla fall av skattetillägg enligt 116 c §.

Den nuvarande bestämmelsen att nedsättning av skattetillägg enligt 116 c § som ingår i tillkommande skatt skall beräknas endast på belopp som har påförts utöver tidigare beslutat tillägg av samma slag tar sikte på det fallet att tillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION har påverkats av två eller flera beslut om taxeringen. Bestämmelsen har ansetts kunna utgå. Den avser knappast något praktiskt eller beaktansvärt fall.

Den nu föreskrivna skyldigheten för taxeringsintendent att anmäla fall som avses i denna paragraf till skatterätten har utgått.

Denna skyldighet torde nämligen inte fylla någon funktion bl. a. av det skälet att nedsättning skall ske även om taxeringsintendent inte yttrat sig över deklARATIONENS uppgifter. Däremot bör det åligga skatterätten att begära yttrande från taxeringsintendent i avgiftsfrågan, när deklARATIONEN har kommit skatterätten till handa. I normalfallet bör denne inte ha något att erinra mot att tillägget sätts ned. Däremot kan han ha skäl att motsätta sig ett nedsättningsyrkande. Vidare kan han ha anledning att agera med stöd av de bestämmelser som föreslagits i 68 och 87 §§ UBL.

116 e §

Frånsett en redaktionell ändring motsvarar paragrafen helt 116 a § sista stycket enligt gällande lydelse.

116 f §

Paragrafen motsvarar gällande 116 b §. Den anger de fall då skattetillägg på grund av avvikelser från den skattskyldiges uppgifter eller yrkanden inte skall påföras. Innehållet i paragrafen är uppdelat i tre stycken.

I första stycket finns den gällande bestämmelsen, att skattetillägg inte utgår vid rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Den har underkastats en redaktionell ändring bl. a. genom att orden "som uppenbart framgår av deklARATION eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige" har lagts till. Detta innebär endast ett förtydligan-

de. Det överensstämmer med uttalanden i förarbetena (prop. 1971: 10 s. 269) och med praxis. Bestämmelsen rymmer flera olika typer av fall. I första hand är det meddelanden för taxeringsnämnds granskning som är relevanta i detta sammanhang. Emellertid täcker bestämmelsen även uppenbara felräkningar och misskrivningar i handling som lämnas i taxeringsmål. Som 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 noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

En deklaration eller annat skriftligt meddelande som innehåller oriktig uppgift skall alltid "rätträknas" innan underlaget för tillägg beräknas. Rättelse av uppenbar felräkning i nu åsyftade fall innebär att taxering höjs med det belopp denna åtgärd avser men skall inte föranleda skattetillägg.

Andra stycket motsvarar helt andra meningen i gällande 116 b §. Lagtexten anger endast att yrkande till skillnad från oriktig uppgift inte föranleder skattetillägg. Vad som utgör riktig resp. oriktig uppgift skall ses mot bakgrund av föreskriften i 31 § 1 mom. TL att envar bör, utöver vad deklarationsformuläret föranleder meddela de upplysningar till ledning för egen taxering, som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Om den skattskyldige inte fullgör denna uppgiftsskyldighet, kan oriktig uppgift föreligga.

Tredje stycket motsvarar andra stycket i gällande 116 b §.

116 g §

Innehållet i paragrafen motsvarar helt gällande 116 c §. Den anger villkoren för påföring av förseningsavgift.

116 h §

Paragrafen motsvarar närmast gällande 116 d § första och andra styckena. Den reglerar eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp. Paragrafen har två stycken. Det första avser både skattetillägg och förseningsavgift, medan det andra gäller endast i fråga om skattetillägg.

Bestämmelserna om eftergift är tillämpliga beträffande såväl fysiska som juridiska personer. Som framgår av specialmotiveringen till 116 f § skall begreppet oriktig uppgift ses mot bakgrund av 31 § 1 mom. TL. Det innebär att oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar ett besked som är osant. Oriktig uppgift kan också föreligga om han förtiger uppgifter som är erforderliga för att bedöma om ett yrkande kan medges. Den skattskyldige måste sålunda ha en viss kännedom om skattelagstiftningen för att veta i vilken utsträckning uppgifter behöver lämnas. Eftersom skattelagstiftningen i vissa delar är komplicerad, skulle det ibland kunna leda till obilliga konsekvenser om inte bestämmelserna

om eftergift tillämpas med generositet. Utöver en sådan allmän regel om generös tillämpning av eftergiftsreglerna skall det, vid bedömning av om eftergift skall meddelas, iakttas att det av naturliga skäl inte kan ställas samma krav på alla skattskyldiga beträffande riktigt uppgiftslämnande. De föreslagna bestämmelserna ger ökat utrymme både för att meddela eftergift i allmänhet och för att beakta att de skattskyldiga har skiftande förutsättningar för att deklarerat korrekt.

Vidare bör understrykas att flera omständigheter av mindre vikt, som kan anses ha försvårat för den skattskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet, vid en samlad bedömning bör kunna grunda rätt till eftergift. Givetvis bör vid en sådan bedömning beaktas omständigheter av mindre vikt som hänför sig till både första och andra punkten.

Första stycket motsvarar närmast första ledet i gällande 116 d § första stycket. Vissa ändringar är av redaktionell art. De föreslås i syfte att göra lagtexten tydligare.

Första meningen gäller eftergift om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses som ursäktlig. Bestämmelsen tar alltså sikte på den skattskyldiges personliga situation. Orden "kan antagas ha sådant samband" innebär att för eftergift inte fordras full bevisning om orsaks-sammanhanget mellan den åberopade omständigheten och den konstaterade felaktigheten eller underlåtenheten. Så är även f. n. fallet och detta har utgjort grunden för RSV:s föreskrifter om generell eftergift för förstagångsdeklaranter, folkpensionärer och utlännningar i vissa fall. I fråga om tillämpningen av sådana anvisningar skall iakttas att dessa av naturliga skäl är skrivna med tanke på att i vissa angivna fall ge grund för att meddela eftergift utan närmare utredning. Så anges t. ex. att person som uppnått viss ålder inte skall påföras skattetillägg. Det innebär givetvis inte att en några år yngre person inte skulle kunna få eftergift i det särskilda fallet om det på grund av utredningen i ärendet eller målet kan antas att felet eller underlåtenheten har samband med den skattskyldiges ålder.

Beträffande de angivna ursäktlighetsgrunderna skall därutöver följande anmärkas. Uttrycket *ålder* omfattar — som framhållits i prop. 1971: 10 (s. 272) och som f. n. framgår av RSV:s föreskrifter — inte endast hög ålder. Detta skäl kan åberopas även av den som med anledning av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklara-tionsförfarandet. Denna ursäktlighetsgrund vilar på det antagandet att sådana skattskyldiga ofta har sämre möjligheter än andra att sköta sina rättsliga angelägenheter. Emellertid gäller detta inte beträffande alla som hör till dessa personkategorier. I princip bör därför den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet. Detta utesluter inte att hög ålder normalt skall vara

ursäktlighetsgrund. Den motsatta bedömningen bör fordra särskild utredning.

Ursäktlighetsgrunden *sjukdom* avser givetvis i första hand den skattskyldiges egen sjukdom. Även medhjälparens sjukdom kan någon gång vara grund för eftergift. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige har varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt.

Ursäktlighetsgrunden *bristande erfarenhet* är relevant då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser beträffande viss förvärvskälla är obetydlig. Den tar således hänsyn till dennes personliga förhållanden. Det kan t.ex. vara fråga om skattskyldig som deklarerar första gången eller som trots att han tidigare lämnat deklaration för första gången har upprättat deklarationen själv vid den aktuella taxeringen. Andra fall då eftergift kan komma i fråga avser skattskyldiga som under längre tid gjort uppehåll i sitt förvärvsarbete. Motsvarande bedömning kan föranleda att eftergift meddelas en person som behärskar svenska språket mindre väl. Vid bedömning av om den oriktiga uppgiften kan anses ursäktlig skall i dessa fall beaktas huruvida det rör sig om inkomster som skall beräknas enligt skattebestämmelser beträffande vilka det kan antas att den skattskyldige saknar erfarenhet. Det kan t. ex. vara fråga om inkomster från utlandet eller inkomster hänförliga till en förvärvskälla av vilken den skattskyldige inte normalt har inkomst.

Jämförbara med de specifikt angivna förhållandena — alltså som "därmed jämförligt förhållande" — bör anses inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t. ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.

Enligt den *andra meningen* får särskild avgift efterges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet av objektiv natur. Bestämmelsen har sin motsvarighet i gällande lydelse. Orden "den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet" har bytts ut mot "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen". Ändringen betingas bl. a. av att den nuvarande lydelsen vällat tolkningsproblem, därför att jämförelse mellan olika befrielsegrunder inte utan vidare kan göras.

Nu angivna eftergiftsgrund innehåller ett objektivt element dvs. det kan i de flesta fall förutsättas att saken framgår av vad som objektivt kan konstateras föreligga, i motsats till de fall som behandlas i första meningen, beträffande vilka ett visst mått av antagande om saken måste göras. Den oriktiga uppgiften kan således i sig själv framstå som ursäktlig. Uppgiften kan ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som

uppgiften avser. Frågan kan också vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan ursäktlighet anses vara för handen oberoende av den skattskyldiges särskilda situation.

Bestämmelserna om eftergift är emellertid avsedda att få en vidare tillämpning. Även bestämmelserna i denna mening ger sålunda utrymme för att beakta ett subjektivt element, t. ex. då oriktiga uppgifter lämnas därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit den föreliggande frågan svårbedömd och därför förfarit felaktigt. I dessa fall kan det också bli aktuellt att tillämpa eftergiftsgrunden "bristande erfarenhet".

Sådana frågor är inte begränsade till något visst inkomstslag men torde vara vanligast förekommande, när det gäller beräkning av inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Bestämmelsen avser även eftergift av förseningsavgift. Även i sådant fall kan ursäktlighetsgrunden någon gång objektivt konstateras föreligga, t. ex. olyckshändelse eller naturhinder (force majeure).

Det föreslagna *andra stycket* gäller eftergift när det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i motsats till gällande lydelse av 116 d § andra stycket endast skattetillägg.

Beloppsgränsen för eftergift på grund av ringa belopp har i praktiken bestämts till 1 000 kr. i undanhållen inkomst för normalfallet. Om flera ringa belopp föreligger bör denna gräns förskjutas uppåt till 1 500 kr. Eftergift bör alltså medges om avvikelsen som i och för sig grundar skattetillägg sammanlagt inte överstiger 1 500 kr. om inte något av dem är större än 1 000 kr.

Nu angivna grunder för ringabeloppsregeln bör tillämpas i varje mål för sig. Det innebär att ringa belopp vid den årliga taxeringen för visst år inte bör läggas samman med ringa belopp vid eftertaxering för samma år. Skälet härför är av praktisk natur. Bl. a. kan inte ändringar i den årliga taxeringen avseende mål om skattetillägg iaktas ex officio i fråga om skattetillägg vid eftertaxeringen.

I vad mån eftergiftsreglerna skall beaktas ex officio framgår av den föreslagna 116 p § och kommentaren till denna.

116 i §

Paragrafen motsvarar närmast tredje och fjärde styckena i gällande 116 d §. Den anger i huvudsak villkor för befrielse av särskild avgift i vissa fall. Ändringarna är av redaktionellt slag utom på en punkt. Det gäller fall då lokal skattemyndighet inte har fattat beslut om särskild avgift innan den skattskyldige har avlidit. Enligt första stycket får sådant beslut inte fattas efter den tidpunkt som nyss har sagts. Bestämmelsen står i överensstämmelse med de allmänna principer som gäller

i fråga om påföljder. Har särskild avgift påförts i strid mot denna regel och har dödsboet försuttit den ordinarie besvärstiden föreligger rätt att anföra besvär i särskild ordning med stöd av 116 o §.

116 j §

Av paragrafens båda stycken motsvarar det första gällande 116 e § första stycket och det föreslagna andra stycket nuvarande 116 g § första stycket. Paragrafen reglerar behörigheten för lokal skattemyndighet och skatterätt att besluta om särskild avgift. Ändringarna är av redaktionell art.

116 k §

Paragrafens första stycke motsvarar 116 e § andra och fjärde styckena, det föreslagna andra stycket samma paragraf tredje stycket och det föreslagna tredje stycket nuvarande första stycket i 116 f §. Paragrafen reglerar lokal skattemyndighets handläggning av frågor om särskild avgift. Ändringarna är av redaktionell art.

116 l §

Paragrafen motsvarar i sak gällande 116 g § första stycket andra punkten. Den föreskriver att talan mot lokal skattemyndighets beslut om särskild avgift förs genom besvär hos skatterätten. Den ändring som företas är av redaktionell art.

116 m §

Paragrafen reglerar skattskyldigs rätt att i ordinär ordning anföra besvär över beslut om särskild avgift. I visst fall avser paragrafen även taxeringsintendents besvärsmålsrätt.

Enligt *första stycket* skall skattskyldigs besvär över lokal skattemyndighets beslut om särskild avgift vara inkomna till skatterättens kansli inom två månader efter det att han erhållit del av beslutet. Bestämmelsen motsvarar, i sak oförändrat, innehållet i gällande 116 g § andra stycket.

Andra stycket är helt nytt. Där sägs att skattskyldigs yrkande i fråga om särskild avgift skall prövas om den taxering som avgiften avser inte har vunnit laga kraft.

Bestämmelsen gör det möjligt för den skattskyldige att yrka omprövning av avgiftsbeslut även om detta inte har överklagats inom den besvärstid som föreskrivs i första stycket. Förutsättningen härför är att den taxering avgiften avser inte har vunnit laga kraft med hänsyn till ordinarie besvärstid. I princip skall det pågå en process i fråga om den skattskyldiges taxering; processen får dock ej avse besvär enligt 99, 100 eller 101 §. Det saknar betydelse vem som för talan i taxeringsmålet. Även taxeringsintendent kan utnyttja bestämmelserna i fråga om

yrkande till den skattskyldiges förmån. Besvär kan anföras såväl över beslut om skattetillägg som förseningsavgift.

Det kan inträffa att yrkande av nu förevarande slag framställs först i överinstans. Därför har det i överensstämmelse med föreskrifter i 103 § sista stycket öppnats en möjlighet att i sådant fall förordna att skatterätt i första hand skall handlägga frågan. I den mån yrkandet framställs först i kammarrätt erfordras givetvis inte prövningstillstånd för att frågan om särskild avgift skall tas upp till prövning av regeringsrätten.

Till belysning av det sagda anförs följande exempel. En skattskyldig har anfört besvär över länskskatterättens beslut i en beskattningsfråga visst taxeringsår. Vid samma taxering har avvikelse skett i en annan beskattningsfråga och skattetillägg påförts av lokala skattemyndigheten. I denna fråga har besvär inte anförts hos länskskatterätten eller kammarrätten. Sedan kammarrätten har meddelat beslut i den fråga som har överklagats, kan den skattskyldige och taxeringsintendenten inom besvärstiden föra talan mot beslutet om skattetillägg trots att detta inte har klandrats tidigare.

116 n §

Paragrafen har tre stycken. Den reglerar taxeringsintendentens ordinarie besvärsmått.

I första stycket finns den grundläggande bestämmelsen om taxeringsintendentens rätt att föra talan. Den motsvarar 116 g § tredje stycket första meningen. Endast en redaktionell ändring har företagits.

Andra stycket första meningen motsvarar gällande 116 g § tredje stycket andra meningen. Enligt andra meningen får taxeringsintendenten föra talan om särskild avgift — i praktiken skattetillägg — om han kvittningsvis har framställt invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering. Även i detta fall måste avgiftsyrkandet ha samband med taxeringsintendentens yrkande beträffande taxeringen. Avgiftsyrkandet måste vidare för att kunna prövas vara framställt i samband med det kvittningsvis framställda yrkandet. Bestämmelsen tar sikte på bl. a. det inte ovanliga fallet att skattskyldig, som sköntaxerats därför att han inte lämnat deklaration, sedermera inger en sådan med yrkande om nedsättning av taxeringen. Enligt den föreslagna bestämmelsen kan taxeringsintendenten framställa sådant yrkande om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i deklarationen som har samband med hans kvittningsvis framställda invändning mot den skattskyldiges nedsättningsyrkande. Kvittningsinvändning från taxeringsintendentens sida kan förekomma i alla instanser.

Av lagtexten framgår att kvittning mellan olika skattetillägg inte avses. Ett yrkande om nedsättning av sådan avgift kan aldrig mötas med invändningen att skattetillägg hade bort påföras av annat skäl än som avses med taxeringsintendentens yrkande i taxeringsmålet.

Tredje meningen begränsar möjligheten att pröva taxeringsintendentens avgiftsyrkande enligt nyss berörda bestämmelser. Sådant yrkande får inte prövas om taxeringsintendentens talan beträffande taxeringen inte tas upp till prövning. Bestämmelsen avser det fallet att taxeringsbesvären har kommit in för sent eller yrkande om eftertaxering ej kan prövas. Det ligger i sakens natur att kvittningsyrkande från taxeringsintendentens sida förfaller om den skattskyldiges talan inte prövas.

Paragrafens *tredje stycke* avser taxeringsintendents rätt att yrka skattetillägg i speciella fall, när skattskyldig skriftligen har lämnat oriktig uppgift i mål om taxering. Bestämmelsen avser de fall att den oriktiga uppgiften ej godtagits efter prövning i sak eller ej prövats. Taxeringsintendentens talan om skattetillägg på grund av oriktig uppgift skall då föras inom ett år från utgången av den månad då domen eller slutligt beslut i målet om taxering har vunnit laga kraft.

De materiella villkoren för skattetillägg vid oriktig uppgift i taxeringsmål finns i 116 a § första stycket. Av bestämmelserna framgår att skattetillägg i dessa fall kan påföras även om taxeringsbesvären har kommit in för sent eller besvärsmålet ej föreligger. Den särskilda regeln om taxeringsintendentens besvärsmålsrätt med anledning av oriktig uppgift i mål om taxering betingas av att avgiftsfrågan i de nu avsedda fallen inte kan tas upp i samband med fråga om taxeringen. En sådan reglering skulle bryta mot principen om instansordning. Har uppgiften godtagits får taxeringsintendenten yrka ändring av taxeringen besvärsvägen eller i mål om eftertaxering. I förstnämnda fall föreligger inte förutsättning att hos skatterätt yrka skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om taxering, förrän taxeringsintendentens talan i taxeringsmålet i anledning av den oriktiga uppgiften vunnit bifall helt eller delvis och domen i sådant mål vunnit laga kraft.

Om taxeringsintendent anser uppgift, som har lämnats i mål och godtagits, vara oriktig kan det visa sig nödvändigt företa taxeringsrevision för att utreda omständigheterna i målet. En sådan kontroll torde i allmänhet inte hinnas med, innan besvärstiden i taxeringsmålet löpt till ända. Taxeringsintendenten får då — om förutsättning för detta föreligger — yrka ändring i taxeringen med åberopande av bestämmelserna om eftertaxering. Talan om skattetillägg förs i sådant fall i samband med eftertaxeringsmålet.

Frågan om skattetillägg i de fall den skattskyldige har återtagit sin uppgift blir beroende av om frivillig rättelse enligt 116 f § föreligger.

När prövning i sak har ägt rum i mål om taxering, vari den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift, torde det framgå av domen huruvida domstolen ansett att viss uppgift varit oriktig.

116 o §

I paragrafen anges förutsättningarna för att anföra besvär i särskild

ordning angående skattetillägg. Den avser besvärsmått i fråga om skattetillägg som har påförts genom lagakraftvunnet beslut. Besvärsmåttet omfattar således inte förseningsavgift.

Har beslut om skattetillägg vunnit laga kraft får den skattskyldige enligt *första stycket* genom besvär i särskild ordning föra talan mot beslutet om detta blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller om han kan anföra tidigare ej framförd omständighet eller nytt bevis till stöd för yrkandet. I sistnämnda fall skall det material som återopas ha varit okänt för den myndighet eller domstol som tidigare har bedömt avgiftsfrågan. I fall omständigheten 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 har utnyttjat den besvärsmått som föreskrivs i 116 m §. Taxeringsintendent kan föra talan som har sagts nu till den skattskyldiges förmån.

Enligt *andra stycket* får taxeringsintendent genom besvär i särskild ordning föra talan om påföring eller höjning av skattetillägg om beslut blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Villkoren stämmer överens med förutsättningarna för taxeringsintendents rätt att enligt 101 § föra talan till skattskyldigs nackdel i fråga om taxering. Med hänsyn till den skattskyldiges berättigade intresse av trygghet i dessa sammanhang bör bestämmelsen ges en restriktiv tillämpning.

I *andra stycket sista meningen* hänvisas till bestämmelserna i 116 d §, som avser nedsättning av skattetillägg enligt 116 c § vid skönstaxering i avsaknad av deklARATION. Genom hänvisningen klargörs, att skattskyldig som har påförts sådant skattetillägg på yrkande av taxeringsintendent i särskild ordning, har möjlighet att få tillägget nedsatt enligt 116 d § genom att lämna in deklARATION.

Enligt *tredje stycket första meningen* får besvär enligt första och andra stycket anföras inom fem år efter utgången av det taxeringsår, som tillägget avser. I *tredje stycket andra meningen* föreskrivs att besvåren skall anföras hos skatterätt. En motsvarighet till dessa bestämmelser finns i 103 § TL. Där föreskrivs vilken domstol som skall ta upp besvär i särskild ordning över inkomst- eller förmögenhetstaxering. Sådana besvär skall prövas av den skatterätt som skolat pröva besvåren över taxeringen. Har skatterätten emellertid redan prövat taxeringen skall kammarrätt pröva besvåren. Har kammarrätt prövat taxeringen skall besvåren prövas av regeringsrätten. Regeringsrätten eller kammarrätten får emellertid förordna att målet skall tas upp och vidare handläggas av skatterätt. En sådan ordning skulle kunna föranleda vissa komplikationer i fråga om mål om särskild avgift. Härtill kommer att regeringsrätten eller kammarrätt regelmässigt torde komma att förordna att skatterätt skall ta upp frågan. Undantag härifrån skulle förmodligen före-

komma endast i de fall taxeringsintendenten tillstyrker den skattskyldiges talan. Därför föreskrivs att besvär enligt 116 o § skall anföras hos skatterätt.

116 p §

Paragrafen anger de fall då lokal skattemyndighet och skattedomstol skall ex officio beakta vissa regler om särskild avgift.

Enligt första stycket, som är helt nytt, skall bestämmelserna om eftergift beaktas även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Den föreskrivna skyldigheten att beakta eftergiftsreglerna är alltså begränsad till de fall då frågan om eftergift har aktualiserats av vad som har förekommit i ärende hos lokal skattemyndighet eller mål hos domstol om särskild avgift.

Den ursäktlighetsgrund som anknyter till åldern framgår vanligen av deklaration eller kontrolluppgift för anställd och regelmässigt av taxeringsavi. Frågan om eftergift på annan grund aktualiseras oftast genom att den skattskyldige har tagit kontakt med taxeringsnämnd eller lokal skattemyndighet. I vissa fall kan dock dennes bristande erfarenhet utläsas redan av deklara-tionshandlingarna. Det torde vidare i många fall vara möjligt att bilda sig en uppfattning om huruvida felaktigheten är ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Av deklara-tionshandlingarna kan framgå omständigheter som tyder på att den skattskyldige lider av sjukdom eller handikapp. När det finns grund för antagandet att viss ursäktlighetsgrund föreligger skall beslutsfattaren höra med den skattskyldige om ytterligare upplysningar kan lämnas för bedömning av frågan om eftergift. I detta sammanhang kan erinras om lokala skattemyndighetens möjlighet att enligt 116 k § andra stycket höra taxeringsnämndens ordförande i fråga om avgift.

Andra stycket motsvarar gällande 116 i §. I bestämmelsen föreskrivs att domstol som sätter ned taxering också skall vidta den ändring i beslutet om särskild avgift som föranleds av beslutet att sätta ned taxeringen. På grund härav skall skattetil-lägg undanröjas eller sättas ned om den höjning av deklarerat belopp som har föranlett skattetil-lägg undanröjs eller reduceras. Undanröjs taxeringen påförs givetvis inte skattetil-lägg.

Även eftergift på grund av ringabelopsregeln i 116 h § bör iaktas ex officio vid prövning av besvär rörande den taxering skattetil-lägget avser. Om skattetil-lägg har beräknats på grund av höjning av taxering på 10 000 kr., men höjningen efter besvär reduceras till endast 1 000 kr., skall således skattetil-lägget efterges. Detta har föranlett den ändringen i den föreslagna paragrafen att uttrycket "skall därav föranledd ändring

av avgift beslutas" har bytts ut mot "skall även vidtagas därav förenledd ändring i beslut om särskild avgift".

116 q §

Paragrafen, vars innehåll i stort sett är nytt, föreskriver att beslut om särskild avgift skall ange skälcn för beslutet, tillämpligt lagrum, den procentsats efter vilken avgiften skall beräknas, underlaget för avgiftsberäkningen samt, beträffande förseningsavgift, avgiftens storlek.

Skall skattetillägg påföras efter olika grunder skall det av beslutet klart framgå hur tillägget fördelar sig på dem.

Storleken av särskild avgift bestäms f. n. först vid debiteringen. Lagförslaget innebär inte någon ändring i detta avseende såvitt gäller skattetillägg.

Förseningsavgiftens storlek skall däremot siffermässigt anges i beslutet. Uträkningen av beloppet är betydligt enklare än beträffande skattetillägget.

116 r §

Första stycket motsvarar gällande 116 h § första och tredje styckena. Vidtagna ändringar är redaktionellt betingade.

Innehållet i *andra stycket* motsvarar gällande 116 h § andra stycket. Vissa ändringar av i huvudsak redaktionell karaktär har vidtagits. Reglerna i detta stycke har kommit till som en följd av att skattskyldig kan påföras skattetillägg beräknat efter skilda procentsatser avseende samma taxering. Genom det föreslagna beräkningssättet undviks att två eller flera skattetillägg beräknas på marginalskatten vid taxering till statlig inkomstskatt, vilket i vissa fall kan medföra att skattetilläggen blir för högt beräknade. Bestämmelserna reglerar hur tillägget skall beräknas då skilda procentsatser skall tillämpas. I sådant fall läggs först de olika underlagen för avgiftsberäkningen samman. Härfter räknas skatten ut på de sammanlagda beloppen. Den sammanlagda undandragna skatten utgörs av skatten enligt beskattningsmyndighetens beslut minskad med skatten på deklarerat belopp, sedan deklARATIONEN rätt-räknats med tillämpning av 116 f § första stycket och ändrats på grund av andra avvikelser som inte grundar skattetillägg. Den kvotdel som underlaget för varje särskilt tillägg utgör i förhållande till det totala underlaget fastställs. Det uträknade skattebeloppet fördelas därefter mellan de olika tilläggen efter kvotdelarna.

Ett exempel får belysa beräkningsmetoden. Den skattskyldige har fått sin taxering till statlig inkomstskatt höjd med 15 000 kr. och sin taxering till kommunal inkomstskatt höjd med lika stort belopp. Med hänsyn till omständigheterna bör skattetillägg på den skatt som belöper på 5 000 kr. utgå efter 20 %. Skatten utgör sammanlagt 9 000 kr.

Skattetillägg skall sålunda utgå med 40 % på $\frac{10\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr. och

med 20 % på $\frac{5\,000}{15\,000}$ av 9 000 kr. Samma förfarande tillämpas vid be-

räkning av skattetillägg efter skilda procentsatser vid eftertaxering eller om tillägg tidigare har påförts också vid motsvarande årliga taxering. Det kan förekomma att undandraget belopp är högre än beskattningsbar inkomst eller förmögenhet. I sådant fall beräknas skattetillägget på högst den beskattningsbara inkomsten resp. den beskattningsbara förmögenheten. Det framgår av 116 a § andra stycket och specialmotive-ringen till det stycket. I dessa fall skall skatten på den beskattningsbara inkomsten fördelas på de två procentsatserna för beräkning av skatte-tillägg efter förhållandet mellan de undandragna beloppen. Förfarandet framgår av följande exempel, avseende aktiebolag. Förutsättningarna är därvid desamma vid såväl den statliga som kommunala taxeringen.

Uppgiven inkomst	5 000 kr.
Undandragen inkomst	10 000 kr.
Sammanräknad inkomst	<u>15 000 kr.</u>
Förlustavdrag	6 000 kr.
Taxerad och beskattningsbar inkomst	9 000 kr.
Skatt	4 950 kr.

Av det undandragna beloppet skulle tre fjärdedelar föranleda skatte-tillägg efter 20 % och en fjärdedel efter 40 % om hela den undandragna inkomsten skulle utgöra underlag för beräkning av skattetillägg. Efter-som den beskattningsbara inkomsten är lägre än det undandragna be-loppet, sker beräkning av skattetillägg enligt följande.

$$\frac{20}{100} \times \frac{7\,500}{10\,000} \times 4\,950 = 742$$

$$\frac{40}{100} \times \frac{2\,500}{10\,000} \times 4\,950 = 495$$

Av tredje stycket följer att proportioneringsregeln skall tillämpas även i andra fall än sådana som gäller undandragen inkomst. Den skall t. ex. tillämpas beträffande undanhållen förmögenhet. Andra fall som åsyftas med bestämmelserna i tredje stycket är de då skatt skall beräknas med tillämpning av lagen (1970: 172) om begränsning av skatt i vissa fall. Enligt bestämmelserna i den lagen skall begränsning ske av statlig in-komst- och förmögenhetsskatt samt avgift enligt lagen (1968: 419) om allmän arbetsgivaravgift om summa skatter och sociala avgifter översti-ger viss del av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten justerad med vissa belopp. Om en skattskyldig på vilken denna be-

gränsningsregel skall tillämpas undandragit inkomstbelopp för vilka skilda procentsatser skall tillämpas vid beräkning av skattetillägg, sammanläggs den undandragna inkomstskatten med förmögenhetsskatt som kan ha undandragits genom den oriktiga uppgiften och dess inverkan på tillämpningen av nyss nämnda begränsningsregel.

116 s §

Paragrafen innehåller den bestämmelsen att vad som föreskrivs i 116 a—116 r §§ om taxering eller taxeringsmål och särskild avgift i samband därmed gäller även mål om eftertaxering och om särskild avgift i sådant mål.

116 t §

Enligt nuvarande lydelse av 116 j § första stycket gäller TL:s bestämmelser i tillämpliga delar även särskild avgift om ej annat framgår av de särskilda avgiftsbestämmelserna.

Den föreslagna paragrafen har i princip samma innehåll. I förtydligande syfte har emellertid uttryckligen undantagits vissa paragrafer i TL, nämligen 100 och 101 §§. De avser besvär i särskild ordning. De ersätts av särskilda besvärsmålsbestämmelser i lagförslaget.

Vidare undantas uttryckligen 105 § 1 mom. till den del denna paragraf medger överflyttning av taxering till annat beskattningsår eller till annan person i vissa fall. Överflyttning av särskild avgift i motsvarande fall skall således inte kunna ske.

Detsamma gäller påföring av särskild avgift i en situation motsvarande den som föreligger vid eftertaxering, dvs. när oriktig uppgift har lämnats i ett mål om särskild avgift. Därför har 114 § undantagits.

Bland de regler i TL som sålunda skall tillämpas i avgiftsmål märks bestämmelserna i 96 och 98 §§ om besvär över skatterätts och kamrarrätts beslut, 105 § 1 mom. angående överflyttning av inkomst till annan kommun, 106 § om taxeringsintendents rätt att föra besvär till skattskyldigs förmån och 108 § om s. k. anslutningsbesvär.

Ikraftträdande

Principerna för utformningen av övergångsbestämmelserna har angetts i allmänmotiveringen. Utgångspunkten när det gäller ändringar i de materiella reglerna är att de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1978 års taxering men först fr. o. m. 1979 års taxering, i den begränsade utsträckning som de innefattar skärpningar. Oberoende av vilket års taxering det gäller, skall dock felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet behandlas enligt de nya reglerna. I fråga om de processuella reglerna gäller i princip att de föreslagna ändringarna skall tillämpas generellt från ikraftträdandet, dock att äldre bestämmelser skall tillämpas fortfarande på förhållanden, som ligger i tiden före ikraftträ-

dandet, i den mån annat skulle föranleda försämringar för de skattskyldiga.

Enligt *punkt 2* skall de nya bestämmelserna i 114 § första stycket och 115 § andra stycket om eftertaxering på grund av oriktigt meddelande som lämnats först i taxeringsmål tillämpas endast om meddelandet har lämnats efter ikraftträdandet. I den utsträckning äldre bestämmelser medger eftertaxering i motsvarande fall tillämpas de fortfarande, då meddelandet har lämnats före ikraftträdandet.

De nya bestämmelserna om senaste tidpunkt för ansökan om eftertaxering och om prövning av ansökan gäller i huvudsak från ikraftträdandet och blir således i normalfallet tillämpliga i fråga om eftertaxering för 1973 eller senare år. I *punkt 3* har en särskild regel införts för det fallet att eftertaxering skall åsättas dödsboet efter en skattskyldig som har begått skattebrott. Enligt denna regel är det tidpunkten för dödsfallet, som avgör om nya eller äldre bestämmelser skall tillämpas. Avsaknad av en sådan regel skulle i vissa fall kunna medföra eftertaxering enligt de nya bestämmelserna trots att det inte längre skulle kunna ske enligt äldre bestämmelser. En sådan verkan har ansetts böra undvikas.

I enlighet med den tidigare angivna huvudprincipen i fråga om ikraftträdandet av de materiella ändringarna i bestämmelserna om skattetillegg, anges i *punkt 4* att dessa skall tillämpas första gången vid 1978 års taxering. I fråga om skattetillegg vid taxering eller eftertaxering för år 1977 eller tidigare år tillämpas däremot fortfarande äldre bestämmelser i 116 a och 116 d §, såvida inte tillägget skall utgå på grund av felaktighet eller underlåtenhet efter ikraftträdandet. I sistnämnda fall gäller de nya reglerna, oavsett vilket år taxeringen eller eftertaxeringen avser. De situationer som här är aktuella är i första hand då skattetillegg skall påföras på grund av oriktig uppgift i taxeringsmål. Men även skattetillegg på grund av oriktig uppgift i deklaration behandlas enligt de nya reglerna, om deklaration lämnas efter ikraftträdandet, oavsett om deklarationen avser ett tidigare taxeringsår.

Bestämmelsen i 116 h § första stycket om eftergift av särskild avgift tillämpas enligt *punkt 5* i vad avser förseningsavgift fr. o. m. 1978 års taxering. Vid nyssnämnda års taxering kan förseningsavgift även efterges med stöd av ringabelopsregeln i äldre 116 d § första stycket andra ledet och andra stycket. Motsvarande regel i nya 116 h § andra stycket är däremot begränsad till skattetillegg. Vid 1979 eller senare års taxering kan eftergift av förseningsavgift därför meddelas med stöd endast av ursäktgrunderna i 116 h § första stycket. Förseningsavgift för år 1977 eller tidigare år följer helt äldre bestämmelser i 116 d §.

Den nya bestämmelsen i 116 n § första stycket tredje meningen, som ger taxeringsintendent rätt att, när han kvittningsvis framställer invändning mot skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxering även föra

talans om särskild avgift i samband därmed, har ansetts inte böra tillämpas annat än då den skattskyldiges nedsättningsyrkande har framställts efter ikraftträdandet. En bestämmelse härom har tagits in i *punkt 6*.

5.8.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

38 och 40 §§

Beträffande ändringarna i dessa paragrafer hänvisas till allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6.7 och 5.3).

51 §

I paragrafens *första stycke* har orden "slutligt beslut enligt 36 § första stycket" ersatts med "meddelat slutligt beslut". Ändringsförslaget innebär att även beslut enligt 64 g § andra stycket kan överklagas den ordinarie besvärsvägen. De beslut som avses med den nämnda paragrafen är sådana som meddelas med anledning av hemställan om eftergift från skattskyldig, som har påförts avgift. Beslut av nu förevarande slag anses redan f. n. enligt praxis som slutliga och kan överklagas. Ändringen innebär således i detta avseende ett förtydligande som knyter an till nuvarande rättstillämpning.

64 a §

Paragrafen motsvarar första och andra styckena i 64 a § enligt nuvarande lydelse och 64 a—64 c §§ i utredningens förslag.

I paragrafens *första stycke* återfinns bestämmelsen om påföring av skattetillägg vid oriktig uppgift. I fråga om innebörden av uttrycket "uppgift som befinnes oriktig" hänvisas till vad som anförs i specialmotiveringen till 116 a § TL.

Uttrycket "vid fastställelse av skatt" har i förtydligande syfte ersatts med "beslut om skatt". Ändringen betingas närmast av att "fastställelse" i viss mening endast omfattar beslut enligt 30—37 §§, dvs. beslut som meddelas i det ordinarie beskattningsförfarandet. Med den föreslagna lydelsen framgår det med större tydlighet att skattetillägg kan utgå även vid efterbeskattning.

I likhet med vad som föreslås i fråga om 116 a § TL har i lagförslaget definitionen av det belopp som skall utgöra avgiftsunderlag förtydligats. Motiven härför är i stort sett desamma som framgår av specialmotiveringen till den föreslagna 116 a § TL.

Andra meningen i första stycket innehåller en ny bestämmelse. Enligt denna skall skattetillägg utgå även när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift först i mål om skatt. I fråga om förslaget i denna del hänvisas till specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 a § TL.

Paragrafens *andra stycke* motsvarar den del av bestämmelserna i det andra stycket av gällande 64 a § som anger villkoren för att påföra skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklARATION med stöd av 30 § tredje stycket eller 38 § tredje stycket samt reglerar hur avgiften skall beräknas i sådana fall. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den gällande.

Förutom en redaktionell ändring i paragrafens början har definitionen av det belopp varpå skattetillägget skall beräknas ändrats. Ändringen innebär att skattetillägg skall utgå även vid sådan avvikelse varigenom överskjutande ingående skatt skönsmässigt tillgodoräknas den skattskyldige med lägre belopp än vad denne har uppgett i deklARATION eller annat skriftligt meddelande.

Hur avgiften skall beräknas i de skilda typer av fall som kan förekomma framgår av följande exempel.

Exempel 1 (såväl deklarerad som uppskattad skatt är positiv)

Deklarerad skatt	10 000 kr.
Skatt enligt beslut	15 000 „
Avgiftsunderlag	<hr/> 5 000 „ (15 000—10 000)

Exempel 2 (deklarerad negativ skatt ändras till positiv)

Deklarerad skatt	— 5 000 kr.
Skatt enligt beslut	15 000 „
Avgiftsunderlag	<hr/> 20 000 „ (15 000— (— 5 000))

Exempel 3 (såväl deklarerad som uppskattad skatt är negativ)

Deklarerad skatt	—25 000 kr.
Skatt enligt beslut	—10 000 „
Avgiftsunderlag	<hr/> 15 000 „ (— 10 000— (— 25 000))

Vidare föreslås i ett tillägg till den nuvarande lagtexten att, till den del uppskattningen vid skönsmässig avvikelse från deklARATION innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige, skattetillägg skall utgå enligt första stycket. Bland skälen till detta förslag kan pekas på att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna i 64 d och 64 f §§ är olika, beroende på om skattetillägg påförts enligt 64 a § första stycket eller 64 a § andra eller tredje stycket. En förutsättning för att påföra avgift enligt första stycket i sådant fall är att en klart definierbar och beloppsmässigt bestämd oriktig uppgift föreligger. Det kan därvid t. ex. röra sig om viss skattepliktig omsättning som har skett med för lågt skatteuttag eller ett felaktigt avdrag för ingående skatt som har rättats samtidigt som andra bristfälligheter i redovisningen har föranlett att

skatten beräknats skönsmässigt. I beslutet anges hur tillägget fördelar sig på oriktig uppgift och skönsmässigt påslag.

Paragrafens *tredje stycke* motsvarar bestämmelserna i nuvarande andra stycket av 64 a § om att skattetillägg skall påföras då skatt har fastställts i avsaknad av deklaration. I den föreslagna lydelsen är följande ändringar sakligt betingade.

Bestämningen av vad som skall utgöra avgiftsunderlag har ändrats av samma skäl och efter samma förebild som motsvarande bestämmelse i andra stycket.

Vidare föreslås i sista meningen, att till den del uppskattningen i avsaknad av deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift skall skattetillägg utgå enligt första stycket. Skälet till denna ändring har redovisats i specialmotiveringen till 64 a § andra stycket.

Den nu föreslagna regeln får emellertid betydelse även i de fall då undanröjande med stöd av 64 b § aktualiseras. Enligt denna skall skattetillägg, som har påförts med stöd av 64 a § tredje stycket under vissa förutsättningar undanröjas om deklaration sedermera avges. Undanröjande kan däremot inte omfatta den del av höjningen som avser rättelse av oriktig uppgift.

I likhet med vad som f.n. gäller skall tillägget enligt förslaget beräknas på den skatt som utgår utöver skatt som den skattskyldige har uppgett i skriftligt meddelande till ledning för beslut om skatten.

Hur bestämmelserna i den föreslagna lydelsen av tredje stycket skall tillämpas illustreras med följande exempel.

En skattskyldig har kommit in med en ifylld deklara-tionsblankett som dock inte har undertecknats. Den ingivna handlingen utgör därför inte någon behörig deklaration. Den skattskyldige underlåter trots anmodan att underteckna deklara-tionsblanketten. Skatten skall då enligt 30 § tredje stycket fastställas efter skälig grund (skönsmässigt). Skatt att betala enligt den skattskyldiges uppgifter i den ej undertecknade deklara-tionsblanketten uppgår till 4 000 kr. Vid utredning kommer det fram, att den skattskyldige har dragit av ingående skatt med 4 500 kr. för anskaffning av en personbil, som används i verksamheten men som enligt bestämmelserna i 18 § första stycket 3 inte får dras av. Med hänsyn till att redovisningen enligt det skriftliga meddelandet även har visat sig vara behäftad med andra brister, fastställs skatten skönsmässigt till 10 000 kr. Skattetillägg skall i detta fall påföras enligt första stycket med 900 kr. (20 % av 4 500) och enligt tredje stycket med 300 kr. (20 % av 10 000 — (4 000 + 4 500)).

Den del av tillägget som har påförts med stöd av 64 a § tredje stycket skall enligt den föreslagna 64 b § undanröjas om behörig deklaration kommer in inom den i paragrafen angivna tidrymden. Dessutom kan givetvis någon av eftergiftsgrunderna i den föreslagna 64 f § — med undantag av "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" — vara tillämplig.

(I exemplet förutsätts att inte någon av undantagsreglerna i 64 b § andra stycket äger tillämpning.)

Vid beräkning av avgiftsunderlaget skall hänsyn kunna tas inte bara till exakt angivna skattebelopp i ett skriftligt meddelande. Har en skattskyldig i särskild skrivelse lämnat uppgifter om t. ex. storleken av omsättning och varuinköp etc. men inte räknat fram skattebeloppet, bör länsstyrelsen beräkna skatten med ledning av den skattskyldiges uppgifter och i förekommande fall minska avgiftsunderlaget med detta belopp.

Bestämmelsen i paragrafens nuvarande fjärde stycke har förts över till den föreslagna 64 c §.

64 b §

Paragrafen svarar närmast mot tredje stycket i gällande 64 a § och mot 64 d § i utredningens förslag. Den anger villkoren för att undanröja skattetillägg som har påförts enligt den föreslagna 64 a § tredje stycket vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration, när sådan handling har lämnats inom viss tidsfrist.

Bestämmelserna motsvarar, bortsett från vissa mindre avvikelser, vad som f. n. gäller i de fall deklaration kommer in inom viss angiven tidrymd. I motsats till vad som föreslås i fråga om TL anges endast en tidsfrist, nämligen en månad efter utgången av den månad då den skattskyldige har fått del av beslutet om skattetillägg. Kommer deklarationen in inom respittiden, undanröjs skattetillägget helt.

Den föreslagna utformningen av paragrafen innebär viss förlängning av den nuvarande respittiden. Det blir också betydligt enklare att avgöra om deklaration har kommit in inom någon av tidsfristerna. Den nuvarande tidsberäkningen har sin utgångspunkt i den *dag* då den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägg. Den förutsätter att länsstyrelsen i tvacksamma fall regelmässigt måste undersöka vilken dag den skattskyldige har löst ut försändelsen med beslutet från postanstalt. Med den föreslagna utformningen, som innebär att tvåmånadersfristen börjar löpa från utgången av den *månad* då den skattskyldige har fått del av beslutet, bör detta i normalfallet inte bli erforderligt.

64 c §

Bortsett från en redaktionell ändring stämmer paragrafens innehåll helt överens med 64 a § fjärde stycket enligt gällande lydelse och med 64 e § i utredningens förslag.

64 d §

Första och tredje styckena svarar mot den nuvarande lydelsen av 64 c § första stycket. För att felräkning eller misskrivning skall omfattas av bestämmelsen i *första stycket* krävs att det uppenbart framgår av

deklaration eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Detta har tidigare ej uttryckligen angetts i lagtexten.

Enligt *andra stycket* utgår skattetillägg inte vid avvikelse från yrkat avdrag eller värdering av uttag, om avvikelsen inte gäller oriktig uppgift i sak. Bestämmelser härom finns f. n. ej i ML, men RSV:s anvisningar har haft denna innebörd. I praktiken sker alltså inte någon saklig ändring.

64 e §

Innehållet i paragrafen har i sak oförändrat flyttats över från gällande 64 b §. Den anger villkoren för att påföra förseningsavgift. Andra stycket innehåller ett förtydligande beträffande förutsättningarna för att dubbel förseningsavgift skall påföras och den tidpunkt efter vilken sådan avgift skall påföras.

64 f §

Paragrafen svarar närmast mot gällande lydelse av 64 c § andra och tredje styckena och mot 64 h § första och andra styckena samt tredje stycket andra punkten i utredningens förslag. Den anger villkoren för eftergift av särskild avgift på grund av ursäktlighet och ringa belopp samt fall då särskild avgift ej skall påföras. Paragrafen har fyra stycken. Det första och det fjärde avser både skattetillägg och förseningsavgift medan det andra och det tredje gäller endast i fråga om skattetillägg.

Första stycket anger förutsättningarna för eftergift av skattetillägg och förseningsavgift. Det innehåller — förutom redaktionellt betingade ändringar — även motsvarande sakliga ändringar som i den förslagna 116 h § TL. Dessa har kommenterats utförligt i specialmotiveringen till 116 h § TL. I fråga om hur eftergiftsgrunderna bör tillämpas mera allmänt hänvisas i första hand dit. I det följande skall behandlas vissa speciella förhållanden som råder inom mervärdeskattens område och i vissa fall bör påverka tillämpningen av förevarande bestämmelser när det gäller skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Prövningen av eftergiftsfrågan bör innefatta en samlad bedömning av den skattskyldiges personliga förutsättningar att rätt fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet och de särskilda omständigheter som kan ha förelegat i det enskilda fallet.

Inom vissa delar av mervärdebeskattningen styrs tillämpningen av förhållandevis komplicerade detaljbestämmelser. Det kan i vissa fall vara svårt för de skattskyldiga att hålla sig helt informerade om dessa. Fler-talet skattskyldiga är utpräglade småföretagare. Inte alla har själva eller genom medhjälpare tillräcklig kompetens på mervärdeskattens område. Riskerna för oavsiktliga tillämpningsfel, såväl med hänsyn till uppgifternas beskaffenhet som till mångfalden av bestämmelser som skall tillämpas i en viss verksamhet, kan tillsammans med den skattskyldiges

personliga förutsättningar i sådana fall utgöra grund för att efterge särskild avgift.

S. k. *periodiseringsfel* är vanligt förekommande inom mervärdebeskattningen. Detta hänger samman med de korta redovisningsperioder som gäller för flertalet av de skattskyldiga. Sådana periodiseringsfel som har rättats eller automatiskt skulle ha rättats i deklarationen för en senare redovisningsperiod bör regelmässigt kunna medföra eftergift av skattetillägg, om någon av eftergiftsgrunderna enligt lagrummet är för handen. Det skall således vara fråga om ett fel som kan anses ursäktligt.

I vissa fall kan sådana fel upptäckas vid länsstyrelsens deklarationsgranskning eller vid skatterevision på ett så tidigt stadium att felet inte har hunnit rättas eller utjämnas i den skattskyldiges kommande redovisning. På grund av felets art och omständigheterna i övrigt kan det dock i det enskilda fallet framstå som uppenbart att det inte förelegat någon egentlig risk för att felet inte skulle komma att rättas till. Även i sådana fall bör eftergift av tillägget kunna ske.

Har den skattskyldige uppenbarligen periodiserat skatten felaktigt för att vinna likviditets- eller andra fördelar saknas grund för eftergift.

Felaktigheter som begås vid transaktioner mellan skattskyldiga medför i likhet med periodiseringsfelen inte någon definitiv skatteförlust för det allmänna. En skattskyldig köpare har ju rätt att dra av ingående skatt som belöper på förvärv för den verksamhet som medför skattskyldighet. Under förutsättning att köparen skulle ha haft avdragsrätt för den skatt som rätteligen skulle ha utgått och att felen i sådana fall kan antas bero på en ursäktlig feltolkning av bestämmelserna eller annat misstag, bör frågan om eftergift bedömas välvilligt.

Undantagsvis kan hel eftergift medges ex officio, t. ex. då det är fråga om uppenbara tolkningsfel. Det kan t. ex. redan i samband med skatterevision eller annan utredning ha kommit fram sådana omständigheter som bör föranleda att tillägget efterges.

Enligt *andra stycket*, som är nytt, kan skattetillägg efterges om det avser oriktig uppgift som beror på uppenbart förbiseende i ej avslutade räkenskaper.

Bestämmelsen är tillämplig endast i fråga om sådana oriktiga uppgifter, som beror på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring, s. k. *räkenskapsfel*. Det skall vara fråga om fel av sådant slag att de kan uppstå även i en välordnad bokföring. De bör vidare karakteriseras av att de med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut. Härvid bör en bedömning göras av säkerheten i den skattskyldiges bokföringssystem och interna kontrollrutiner. I det särskilda fallet ankommer det på den skattskyldige att visa att denna säkerhet är tillfredsställande.

Räkenskapsfelen kan bestå av konteringsfel, t. ex. att ett varuinköp

bokförts med varukostnaden på kontot för ingående skatt och den ingående skatten på varukontot, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o. d.

En grundläggande förutsättning för att tillämpa denna regel är att den skattskyldige ännu inte har avslutat sin bokföring för det aktuella räkenskapsåret med bokslut, när den oriktiga uppgiften lämnades. Har felaktigheten inte upptäckts och rättats i anslutning till bokslutet, är bestämmelsen inte tillämplig.

Ytterligare en förutsättning måste vara uppfylld för att det skall bli aktuellt att efterge tillägget på denna grund. Avgiften skall framstå som uppenbart obillig om eftergift inte medges. Det skall således vara fråga om tilläggsbelopp som inte står i rimligt förhållande till det fel som har orsakat den oriktiga uppgiften.

I många fall kan omständigheterna vara sådana att det med hänsyn till den skattskyldiges räkenskaper och tidigare skatteredovisning kan finnas anledning att tillämpa bestämmelsen ex officio. Detta kan också vara fallet om den skattskyldige med anledning av en mera allmänt hållet förfrågan från länsstyrelse har gjort en sådan utredning för att klarlägga och rätta felet att hans åtgärder i detta hänseende gränsar till frivillig rättelse.

Eftergift av hela tillägget bör kunna medges den skattskyldige efter ansökan om det med hänsyn till nyss angivna omständigheter och felets art framstår som uppenbart att felet skulle ha upptäckts och frivilligt ha rättats i samband med bokslut.

Tredje stycket behandlar förutsättningarna för eftergift när det belopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i motsats till gällande lydelse av 64 c § tredje stycket endast skattetillegg.

Enligt *fjärde stycket* får särskild avgift icke påföras dödsbo på grund av fel eller underlåtenhet av den avlidne.

64 g §

Paragrafen innehåller tre stycken. Bortsett från redaktionella ändringar motsvarar de två första styckena bestämmelserna i 64 e § enligt gällande lydelse om behörigheten att besluta om särskild avgift. Dessa stycken motsvarar 64 i § i utredningens förslag. Dessutom innehåller första stycket bestämmelser om rätt för allmänt ombud att föra talan med anledning av oriktig uppgift i mål om skatt. Det tredje stycket innehåller en besvärregel som är ny.

Enligt paragrafens *första stycke* skall fråga om särskild avgift prövas av länsstyrelse, dvs. av samma myndighet som har att i första instans besluta om skatt. I den föreslagna 64 k § anges att lagens bestämmelser om skatt gäller i tillämpliga delar även i fråga om särskild avgift. Hänvisningen innebär bl. a. att sådana frågor handläggs inom ramen för det

ordinarie beskattningsförfarandet. Avgift påföres således normalt genom preliminärt beslut. Vill den skattskyldige anföra besvär över beslutet enligt de ordinära besvärreglerna i 51 § första stycket, måste han först begära slutligt beslut. Det är emellertid också möjligt för honom att hos länsstyrelse framställa yrkande om att påförd avgift skall efterges. Länsstyrelse skall i sådant fall enligt de allmänna bestämmelserna om skatt i 33 § meddela nytt preliminärt beslut och därvid beakta de omständigheter som har kommit fram i den skattskyldiges yrkande.

Att nytt beslut skall meddelas även om yrkandet avslås och det nya beslutet således inte innebär någon ändring i förhållande till det tidigare meddelade beslutet framgår av paragrafens *andra stycke*.

Inom den tidsram som anges i 35 § är det således länsstyrelse som prövar yrkande om undanröjande eller eftergift av avgiften. Förutsättning härför är i regel att framställning härom har kommit in till länsstyrelse senast den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden i fråga har gått till ända (35 § första stycket), och att slutligt beslut enligt 36 § första stycket om skatt eller avgift inte har meddelats dessförinnan.

I *första stycket* regleras även det allmänna ombudets rätt att föra talan om skattetillägg enligt 64 a § första stycket då oriktig uppgift har lämnats först i mål om skatt. Sådant talan skall prövas av skatterätten. Bestämmelserna härom har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse i den föreslagna 116 n § tredje stycket TL. Vad som skall gälla i de nu avsedda fallen framgår närmare av specialmotiveringen till paragrafen i TL.

Beslut om särskild avgift är i besvär förfarandet ett särskilt avgörande i förhållande till beslutet om skatten. Detta innebär, att talan mot avgiftsbeslutet normalt skall föras enligt 51 § första stycket hos läns-skatte rätt. Fullföljd av talan kan vidare ske enligt hänvisningsbestäm-melsen i 54 § till 96 och 98 §§ TL.

Bestämmelsen i *tredje stycket* gör det möjligt att ompröva avgiftsbe-slut även om den skattskyldige framställer yrkande härom efter besvärstidens utgång. Förutsättningen härför är att beslutet om skatten för den redovisningsperiod avgiften avser inte har vunnit laga kraft. I princip föreligger alltså talerätt enligt lagrummet så länge skatteprocessen pågår. Det saknar betydelse vem som för talan. Även allmänt ombud kan ut-nyttja bestämmelsen till förmån för den skattskyldige.

Om yrkande, som nu avses, framställs först i regeringsrätten eller kammarrätt, får domstolen förordna att det därmed uppkomna målet om särskild avgift skall upptas och vidare handläggas av skatterätt.

64 h §

Paragrafen anger de fall då länsstyrelse och skattedomstol skall ex of-

ficio beakta vissa regler om särskild avgift. Den motsvarar 64 l § i utredningens förslag.

Enligt *första stycket*, som är helt nytt, skall bestämmelserna om eftergift beaktas även om yrkande härom inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

I fråga om länsstyrelses handläggning av avgiftsfrågan innebär detta att eftergiftsgrunderna skall prövas ex officio redan då frågan om påföring av avgift prövas, om det i samband med utredning i beskattningsärendet har kommit fram omständigheter som kan anses ursäktliga i det enskilda fallet. Ursäktligheten behandlas mera utförligt i specialmotiveringen till 64 f §.

Andra stycket innehåller bestämmelsen i gällande 64 f § om att skatte-tillägg skall sättas ned i den mån det föranleds av att den skatt som utgör underlag för tillägget eller på annat sätt påverkat detta sätts ned då beslut om skatten prövas.

Eftersom något kvarstående avgiftsbelopp inte kommer att finnas vid undanröjande enligt 64 b § behövs inte det av utredningen föreslagna undantaget från nedsättning enligt denna paragraf.

64 i §

Paragrafen svarar mot 64 g § enligt dess gällande lydelse och 64 n § i utredningens förslag. Den innehåller bestämmelser om att särskild avgift skall anges i krontal så att öretal faller bort och att avgift eller för en och samma redovisningsperiod utgående avgifter, som ej uppgår till 100 kr., ej skall påföras. Beloppsgränsen har således i lagförslaget höjts från 50 till 100 kr.

64 j §

Paragrafens innehåll är helt nytt och föreskriver, att bestämmelserna om särskild avgift i 64 a—64 i §§ i tillämpliga delar skall gälla även den som oriktigt har uppgett sig driva verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Paragrafen motsvarar 64 o § i utredningens förslag.

Paragrafen tar i första hand sikte på de fall då någon i registreringsanmälan oriktigt har utgett sig för att driva verksamhet som medför s. k. teknisk skattskyldighet enligt bestämmelser i 2 § första stycket 2 eller andra stycket för att därigenom erhålla återbetalning av skatt. Avger han deklaration med oriktig uppgift, skall skattetillägg påföras även sedan det visat sig att han inte är skattskyldig för verksamheten eller över huvud taget inte driver någon verksamhet i lagens mening.

Om den som har utgett sig för att vara skattskyldig är juridisk person skall tillägget, i likhet med vad som gäller faktiskt skattskyldiga, påföras den juridiska personen.

Den föreslagna bestämmelsen innebär att också övriga regler om avgift blir tillämpliga på den person som utgett sig för att vara skattskyldig. Lämnas inte deklaration skall således förseningsavgift och skatte-tillägg påföras i samband med att skönsbeskattning sker. En annan följd är att påförda avgifter skall stå kvar även sedan det har upptäckts att skattskyldighet inte har förelegat.

Bestämmelserna blir i princip tillämpliga även på den som i god tro har låtit registrera sig och som gör sig skyldig till försummelse som kan medföra särskild avgift för honom. Obilliga effekter till följd härav kan undanröjas genom eftergift.

64 k §

Paragrafen svarar närmast mot gällande 64 h § första stycket och mot 64 p § i utredningens förslag. Den anger vilka bestämmelser i ML som i tillämpliga delar skall gälla i fråga om särskild avgift. I den föreslagna lydelsen har hänvisningen till vissa paragrafer tagits undan. Det första undantaget gäller bestämmelserna om efterbeskattning i 38—41 §§. Dessa bestämmelser avser skatt och skall inte kunna tillämpas analogt beträffande de särskilda avgifterna.

Vidare har 76 § första stycket undantagits. Härav följer att regeringen kan medge befrielse eller nedsättning av särskild avgift endast i samband med befrielse eller nedsättning av skatt. Undantaget innebär ett lagfästande av vad som redan f. n. torde gälla.

Någon motsvarighet till nuvarande andra stycket i 64 h § behövs inte längre, eftersom den rätt som därav följer för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att utfärda föreskrifter numera framgår direkt av 8 kap. 13 § regeringsformen.

64 l §

Paragrafen är oförändrad i sak. Den motsvarar 64 q § i utredningens förslag.

5.8.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning

20 och 21 §§

Beträffande ändringarna i dessa paragrafer hänvisas till allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6.7 och 5.3).

37 a §

Paragrafen svarar mot de första och andra styckena enligt deras gällande lydelse och mot 37 a—37 c §§ i utredningens förslag. Den överensstämmer nära med 64 a § ML. I fråga om innebörden av uttrycket

"uppgift, som befinnes oriktig" hänvisas till specialmotiveringen till 116 a § TL. Eftersom tillgodoräkning av s. k. ingående skatt inte — som är fallet enligt ML — förekommer på punktskatteområdet har bestämmelsen om skattetillägg vid för högt tillgodoräknande av skatt inte tagits in i FFL. Till skillnad från vad som gäller enligt motsvarande bestämmelse i ML kan oriktig uppgift i mål om skatt enligt FFL inte föranleda skattetillägg, om uppgiften ej prövats med hänsyn till att besvären inkommit för sent. Det hänger samman med att några regler om extraordinär besvär rätt inte finns i FFL.

37 b §

Paragrafen motsvarar i sak nuvarande 37 a § tredje stycket.

37 c §

Paragrafen motsvarar i sak gällande 37 a § fjärde stycket och 37 e § i utredningens förslag.

37 d §

Paragrafens första och tredje stycken motsvarar 37 c § första stycket i dess gällande lydelse och 37 f § första och tredje styckena i utredningens förslag. Det andra stycket är nytt och föreskriver att skattetillägg inte utgår vid avvikelse från yrkat avdrag, om avvikelsen inte gäller oriktig uppgift i sak. I praktiken innebär bestämmelsen inte någon ändring utöver vad som angivits i specialmotiveringen till 64 d § ML.

Paragrafen stämmer nära nog helt överens med den föreslagna 64 d § ML.

37 e §

Innehållet i paragrafen har i princip oförändrat flyttats över från gällande 37 b § och överensstämmer helt med utredningens förslag till 37 g §. Paragrafen överensstämmer vidare med 64 e § ML. Jag hänvisar i övrigt till specialmotiveringen till sistnämnda paragraf.

37 f §

Paragrafens första och andra stycken svarar mot gällande lydelse av 37 c § andra och tredje styckena och 37 h § första och andra styckena i utredningens förslag. Tredje stycket är nytt och motsvarar i huvudsak 64 f § fjärde stycket ML.

Någon motsvarighet till den i 64 f § andra stycket ML angivna nedsettningsgrunden — fel i ej avslutade räkenskaper — har inte upptagits. Anledning härtill är att den typ av oriktiga uppgifter som åsyftas i bestämmelsen, dvs. felaktigheter som normalt antas bli rättade i samband med bokslutet, knappast förekommer på punktskatteområdet.

Upprättande av ett bokslut torde endast i undantagsfall kunna leda till rättelse av felaktigheter i skatteredovisningen som begåtts under bokföringsåret.

I fråga om eftergiftsgrunderna i övrigt hänvisas till specialmotiveringen till den föreslagna 64 f § ML.

Särskild avgift kan, trots bestämmelsen i tredje stycket första meningen, komma att påföras sedan skattskyldig har avlidit, nämligen om beskattningsmyndigheten saknar kännedom om dödsfallet när avgiften påförs. Besvär i särskild ordning kan inte anföras enligt FFL. För att inte försvåra för dödsboet att få felaktigt påförd avgift undanröjd, föreslås att beskattningsmyndigheten efter anmälan av dödsboet skall besluta om eftergift i nu avsedda fall.

37 g §

Paragrafen innehåller två stycken. Första stycket första meningen svarar mot första stycket i gällande 37 d §. Andra stycket innehåller en besvärshöjning som är ny.

I första stycket första meningen regleras behörigheten för beskattningsmyndigheten att besluta om särskild avgift.

Enligt FFL skall beslut om fastställande av skatt vara slutligt, om inte beskattningsmyndigheten finner det erforderligt, att skatten fastställs preliminärt, innan utredning i ärendet har slutförts. Bestämmelserna om skatt skall i princip gälla även särskild avgift (jfr den föreslagna 37 j §). Sådant beslut om påföring av skattetillägg som avses i 37 a § första stycket bör i enlighet härmed vara slutligt.

Läget är ett annat när avgift påförs med stöd av den föreslagna andra eller tredje stycket i 37 a §. Sådana beslut grundas på skönsmässig beskattning och bör därför vara preliminära. Därtill kommer att enligt den föreslagna 37 b § skall tillägg som har påförts med stöd av 37 a § tredje stycket undanröjas, om deklarationen kommer in inom viss tid. Beskattningsmyndigheten bör därför kunna förfoga över besluten såväl i vad avser skattetilläggen som själva skatten. Så bör också vara fallet, om den i den föreslagna 37 b § angivna tidsfristen gått ut. Den anpassning av skattetillägget till den skatt som senare kan komma att slutligt fastställas — t. ex. efter revision — bör göras av beskattningsmyndigheten (jfr 37 h § andra stycket) så länge så är möjligt enligt bestämmelserna i 19 §.

Första stycket andra punkten i paragrafen överensstämmer med motsvarande bestämmelse i 64 g § första stycket ML och i sak med utredningens förslag i 37 k §.

Nuvarande 37 d § andra stycket är med hänsyn till förvaltningslagen och 37 j § inte längre nödvändigt.

Andra stycket motsvarar i huvudsak 64 g § tredje stycket ML. I fråga om innebörden hänvisas till specialmotiveringen till 64 g § ML.

37 h §

Bestämmelsen motsvarar helt den föreslagna 64 h § ML.

37 i §

Paragrafen motsvarar gällande 37 f § och 37 n § i utredningens förslag. Till skillnad från den föreslagna 64 i § ML har beloppsgränsen 50 kr. bibehållits.

37 j §

Paragrafen motsvarar närmast nuvarande 37 g § första stycket. De undantagna 20 och 21 §§ avser efterbeskattning. I fråga om undantaget för 46 § första stycket hänvisas till motsvarande lagförslag beträffande 76 § ML i den föreslagna 64 k §.

Av huvudregeln följer att bl. a. 19 § första stycket och 22 § är analogt tillämpliga i fråga om särskild avgift.

5.8.4 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601)

24 §

Beträffande ändringen i denna paragraf hänvisas till allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6.7 och 5.3).

27 §

Paragrafen anger villkoren för att påföra skattetillägg och hur detta skall beräknas.

Den föreslagna lydelsen innehåller — förutom vissa redaktionella ändringar — den sakliga ändringen att det nuvarande andra stycket föreslås utgå. I detta stycke föreskrivs att skattetillägg som har påförts vid efterbeskattning på grund av underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift skall undanröjas, om denna lämnats inom viss tid efter det att den skattskyldige har fått del av beslutet om tillägget.

Det bakomliggande motivet för den föreslagna ändringen är följande. Skattskyldig som har underlåtit att lämna stämpelkort för viss period påförs f. n. automatiskt skatt som har beräknats datamässigt efter ett i förväg fastställt program. Påföringen sker inom ramen för det ordinarie beskattningsförfarandet och inte som efterbeskattning. Först om det påförda beloppet har befunnits vara för lågt efterbeskattas den skattskyldige. Härvid utgår, om underlåtenheten att lämna uppgiften fortgår, även skattetillägg enligt bestämmelserna i andra stycket. Tillägget skall enligt bestämmelserna undanröjas, om uppgiften lämnas inom en månad från den dag då den skattskyldige har erhållit del av beslutet. Den avsedda uppgiften är ett stämpelkort som avstämplas i en räknare

som vid körning får ändrad räknarställning. Det är därför i normalfallet omöjligt att i efterhand åstadkomma en avstämpling som gäller just den avsedda perioden. Dagen för avstämpling framgår ej av kortet. Därtill kommer att detta ej innehåller uppgift om körsträcka utan om en räknarställning som används till ledning vid datamässig beräkning av körsträcka. Det bör i sammanhanget också påpekas att ett stämpelkort som avges för en senare period också "täcker" den tidigare period för vilken kort inte lämnats.

Enligt *andra stycket*, som är nytt, skall skattetillägg kunna påföras för oriktig uppgift i mål. Bestämmelsen överensstämmer i sak med motsvarande regel i FFL.

I det föreslagna *tredje stycket* hänvisas till de paragrafer i FFL som har relevans i fråga om vägtrafikbeskattningen. Dessa paragrafer har tidigare kommenterats.

Fjerd e stycket, som innehåller bestämmelser om behörighet att pröva fråga om särskild avgift, motsvarar 37 g § första stycket andra meningen FFL och 64 g § första stycket andra meningen ML. I fråga om specialmotivering hänvisas till specialmotiveringen till sistnämnda paragraf.

28 §

Paragrafen anger villkoren för att påföra förseningsavgift. Den föreslagna lydelsen innehåller följande ändringar i förhållande till den nuvarande.

I *andra stycket* har orden "ej efterkommit anmaningen inom föreskriven tid" bytts ut mot "ej efterkommit anmaningen inom tid som föreskrivits i denna". Ändringen är avsedd att förtydliga lagtexten.

Vidare har i samma stycke orden "har uppgift ej lämnats inom föreskriven tid" ersatts med "underlåtit att inom föreskriven tid lämna uppgift om fordonets körsträcka". Ändringsförslaget är betingat av att underlåtenheten f. n. är knuten endast till fordonet. Enligt den föreslagna lydelsen är den upprepade försummelsen knuten till såväl ägaren som fordonet. Dessutom uttrycks klarare än tidigare att det räcker med en försummelse för att den högre avgiften skall påföras.

Tredje stycket hänvisar till de paragrafer i FFL som skall äga motsvarande tillämpning i fråga om förseningsavgiften och innehåller ändringsförslag som betingas av att bestämmelserna i FFL har redigerats om.

Vidare föreslås i ett tillägg till tredje stycket att förseningsavgift även får sättas ned i det fall att ägaren till ett stort antal fordon har försummat att i rätt tid sända in samtliga avstämplingskort. Högsta belopp per skatteperiod föreslås utgöra 500 kr. eller — vid upprepade förseelse — 1 000 kr.

Förseningsavgiften enligt VL är i det praktiska förfarandet anknuten

till fordonet. I den mån det inte är praktiskt möjligt att ex officio beakta denna nedsättningsgrund får den skattskyldige, i de relativt fåtaliga fall som det här är fråga om, begära att bestämmelsen om nedsättning tillämpas.

5.8.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.

14 §

Beträffande ändringarna i denna paragraf hänvisas till allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6.7 och 5.4).

15 §

Paragrafen föreskriver delgivning av vissa handlingar enligt AVGL, bl. a. anmaningar med vitesföreläggande. JO har ansett det önskvärt att myndigheterna ges möjlighet att anlita delgivningsförfarandet även i fråga om anmaningar utan vitesföreläggande. En bestämmelse härom borde enligt JO utformas efter förebild av 54 § TL. Därför föreslås det nu att anmaning eller annan handling som avses i AVGL i princip skall delges, om det anses vara av betydelse att få bevis om att handlingen har kommit den sökta till handa.

26 a §

Ändringarna i denna paragraf är endast redaktionella.

43 §

Paragrafen motsvarar första stycket av paragrafens nuvarande lydelse. De övriga nuvarande styckena motsvaras närmast av de följande 43 a–43 c §§. I denna paragraf anges villkoren för att påföra avgiftstillägg för oriktig uppgift i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande. I likhet med vad som har föreslagits i fråga om 116 a § TL har gjorts justeringar i fråga om förutsättningarna för avgiftstillägg och i definitionen av det belopp på vilket avgiftstillägget skall beräknas.

43 a §

Paragrafen svarar mot nuvarande andra stycket av 43 § och gäller avgiftstillägg vid skönmässig avvikelser från avgiftsunderlag som framgår av lämnad arbetsgivaruppgift. Förutom vissa redaktionella ändringar föreslås liksom i 116 b § TL en ny definition av det underlag på vilket tillägget skall beräknas. Vidare föreslås i paragrafens sista punkt att, till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift, avgiftstillägg skall utgå enligt 43 §. I fråga om tillämpningen av dessa bestämmelser hänvisas till specialmotiveringen till 116 b § TL.

43 b §

Paragrafen motsvarar närmast nuvarande 43 § tredje stycket första punkten och gäller avgiftstillägg då avgiftsunderlag fastställs skönmässigt på grund av att arbetsgivaren inte har lämnat arbetsgivaruppgift. Som ytterligare villkor har efter mönster av 116 c § TL föreskrivits att anmaning att lämna arbetsgivaruppgift har sänts ut till arbetsgivaren.

Definitionen av det underlag på vilket tillägget skall beräknas har ändrats liksom i 43 a §, och även här föreslås att till den del skönsuppskattning av avgiftsunderlag innefattar rättelse av oriktig uppgift avgiftstillägg skall utgå enligt 43 §.

43 c §

Paragrafen motsvarar i princip tredje stycket sista punkten av nuvarande 43 §.

43 d §

Paragrafen innehåller vissa undantag från bestämmelserna om avgiftstillägg. Den svarar närmast mot nuvarande 45 § första stycket men har redigerats om efter förebild av 116 f § TL. I det nya första stycket återfinns bestämmelsen att avgiftstillägg inte skall utgå vid rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Genom den föreslagna lydelsen har markerats att det skall vara fråga om felräkning eller misskrivning i arbetsgivaruppgift eller annat skriftligt meddelande från arbetsgivaren, t. ex. kontrolluppgifter, som uppenbart framgår av det lämnade materialet. Förslaget innebär inte någon ändring i sak.

45 §

Paragrafen, som närmast motsvarar tidigare 45 § andra och tredje styckena, anger villkoren för eftergift av avgiftstillägg och förseningsavgift på grund av ursäktlighet m. m. *Första stycket* innehåller förutsättningarna för eftergift av avgiftstillägg och förseningsavgift efter mönster av 116 h § TL. Hur eftergiftsgrunderna bör tillämpas framgår av specialmotiveringen till den paragrafen. *Andra stycket* behandlar förutsättningarna för eftergift, då det avgiftsbelopp som kunde ha dragits undan genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa. Bestämmelsen avser i fortsättningen endast avgiftstillägg.

46 §

Ändringarna i denna paragraf är endast redaktionella.

47 §

Enligt denna paragraf skall — oavsett vad som föreskrivs om besvär — arbetsgivares yrkande beträffande avgiftstillägg eller förseningsavgift prövas så länge beslutet om det grundläggande avgiftsunderlaget inte

har vunnit laga kraft. Motivet till lagförslaget framgår av specialmotiveringen till 116 m § andra stycket TL. Den nya bestämmelsen gör det möjligt att ompröva beslut om avgiftstillägg eller förseningsavgift även om besvär över beslutet inte har anförts i ordinär ordning.

48 §

Paragrafens innehåll är nytt. I *första stycket* anges att avgiftstillägg eller förseningsavgift inte får påföras efter utgången av den tid som i 14 § föreskrivs i fråga om debitering av arbetsgivaravgift, dvs. i allmänhet sex år efter utgiftsåret. Samma tidsgräns gäller vid rättelse av tidigare felräkningar m. m.

I *andra stycket* föreskrivs att särskild avgift inte får påföras dödsbo på grund av fel eller underlåtenhet av den avlidne. Bestämmelsen motsvarar 116 i § första stycket TL.

49 §

Enligt denna paragraf skall vissa regler om befrielse från avgiftstillägg och förseningsavgift beaktas *ex officio*. Enligt *första stycket* skall bestämmelserna om eftergift beaktas i ärende om avgiftstillägg och förseningsavgift även om arbetsgivaren inte har framställt yrkande härom. Har det i ärendet förekommit omständigheter som utgör skäl för att efterge avgift, skall eftergift således medges *ex officio*. Den föreslagna bestämmelsen lagfäster en praxis som redan gäller. Närmare synpunkter på hur bestämmelsen skall tillämpas finns i specialmotiveringen till 116 p § första stycket TL. *Andra stycket* motsvarar nuvarande 47 §. Beträffande tolkningen av bestämmelsen hänvisas till specialmotiveringen till 116 p § andra stycket TL.

49 a §

Paragrafen svarar mot nuvarande 48 §. Minimigränsen för avgiftstillägg har dock höjts från 50 till 100 kr. Höjningen föranleds bl. a. av penningvärdets utveckling under senare år och har av RFV ansetts väl motiverad.

49 b §

Till denna paragrafs *första stycke* har bestämmelserna i nuvarande 43 § sista stycket förts över och gjorts tillämpliga även på förseningsavgift. *Andra stycket* svarar närmast mot nuvarande 49 §. Det anger vilka övriga bestämmelser i AVGL som skall gälla i fråga om avgiftstillägg och förseningsavgift.

Övergångsbestämmelserna

Dessa bestämmelser har utformats med motsvarande regler i TL som förebild.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga förslagen till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
2. lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt,
3. lag om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,
4. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601),
5. lag om ändring i lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,
6. lag om ändring i uppbördslagen (1953: 272),
7. lag om ändring i stämpelskattelagen (1964: 308),
8. lag om ändring i lagen (1976: 298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	
1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),	3
2. lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt,	17
3. lag om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,	25
4. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601),	32
5. lag om ändring i lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.,	35
6. lag om ändring i uppbördslagen (1953: 272),	41
7. lag om ändring i stämpelskattelagen (1964: 308),	43
8. lag om ändring i lagen (1976: 298) om statsplombering av utsäde och om växtförädlingsavgift	44
1 Inledning	45
2 Nuvarande ordning	47
2.1 Bakgrund	47
2.2 Skatteadministrativa sanktioner enligt TL	49
2.2.1 Skattetillägg vid oriktig uppgift	49
2.2.2 Skattetillägg vid skönstaxering	49
2.2.3 Skattetilläggets storlek och beräkning	50
2.2.4 Undantagsbestämmelser	51
2.2.5 Förseningsavgift	51
2.2.6 Befrielse från särskild avgift	51
2.2.7 Förfarandet vid påföring av avgift	55
2.2.8 Besvär	56
2.3 Skatteadministrativa sanktioner enligt ML	56
2.3.1 Inledning	56
2.3.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift	57
2.3.3 Skattetillägg vid skönsbeskattning	57
2.3.4 Skattetilläggets storlek och beräkning	57
2.3.5 Undantagsbestämmelser	58
2.3.6 Förseningsavgift	58
2.3.7 Befrielse från särskild avgift	58
2.3.8 Förfarandet vid påföring av avgift	59
2.3.9 Besvär	59
2.4 Skatteadministrativa sanktioner enligt FFL	60
2.5 Skatteadministrativa sanktioner enligt VL	61
2.6 Administrativa sanktioner enligt AVGL	61
3 Utredningen	62
3.1 Kritiken mot det skatteadministrativa sanktionssystemet	62
3.1.1 Motioner i riksdagen, m. m.	62
3.1.2 JO:s ämbetsberättelser	62
3.1.3 Enskilda organisationers kritik	64
3.2 Utredningens undersökningar	65
3.2.1 TL	65
3.2.2 ML och FFL	68
3.2.3 AVGL	68

3.3	Synpunkter på sanktionssystemet och kritiken av gällande ordning	69
3.4	Förslagen	71
3.4.1	Lägre skattetillägg i vissa fall	71
3.4.2	Eftergift av hela den särskilda avgiften	72
3.4.3	Delvis eftergift av skatte- och avgiftstillägg	72
3.4.4	Skatte- och avgiftstillägg för oriktig uppgift i mål	73
3.4.5	Skatte- och avgiftstillägg för oriktig uppgift vid skönstaxering, m. m.	74
3.4.6	Nedsättning av skatte- och avgiftstillägg som har påförts på grund av utebliven deklaration eller uppgift	74
3.4.7	Beräkning av undandraget belopp (kvittning)	76
3.4.8	Besvärshöjningarna	77
3.4.8.1	Allmänt om besvär enligt TL	77
3.4.8.2	Besvär av skattskyldig	78
3.4.8.3	Besvär av taxeringsintendent	79
3.4.8.4	Besvär enligt ML, FFL och VL	81
3.4.8.5	Besvär enligt AVGL	83
3.4.9	Övriga frågor	84
3.4.10	UBL	84
3.4.11	Ikraftträdande, m. m.	85
4	Remissyttrandena	87
4.1	Allmänna synpunkter på det skatteadministrativa sanktionssystemet	87
4.1.1	Verkningarna av sanktionssystemet	87
4.1.2	Behovet av en reform av sanktionssystemet	89
4.1.3	Principiella synpunkter på en reform	89
4.2	Synpunkter på utredningsförslaget	99
4.2.1	Inledning	99
4.2.2	Detaljförslagen i fråga om TL	100
4.2.3	Detaljförslagen i fråga om ML, FFL och VL	126
4.2.4	Detaljförslagen i fråga om AVGL	134
5	Föredraganden	136
5.1	Allmänna överväganden	136
5.2	Särskild avgift enligt TL	143
5.2.1	Förutsättningar för skattetillägg	143
5.2.2	Skattetilläggets generella nivå	146
5.2.3	Skattetillägg beräknat efter lägre procentsats	148
5.2.4	Eftergiftsbestämmelser	154
5.2.5	Övriga materiella förslag	158
5.2.5.1	Huvudregeln	158
5.2.5.2	Oriktig uppgift i skattemål	159
5.2.5.3	Skattetillägg vid skönstaxering	161
5.2.5.4	Beräkning av undandragen inkomst (kvittning)	165
5.2.5.5	Eftergift av förseningsavgift	166
5.2.5.6	Undantag från särskild avgift för dödsbo i vissa fall	167
5.2.6	Besvärshöjningarna	167
5.2.6.1	Ordinära besvär	167

5.2.6.2	Besvär i särskild ordning	170
5.2.6.3	Skyldighet att i vissa fall ex officio beakta bestämmelserna om eftergift	171
5.2.6.4	Innehållet i beslut om särskild avgift	172
5.2.6.5	Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser	173
5.2.6.6	Tillämpligheten av övriga bestämmelser i TL	173
5.2.6.7	Eftertaxering på grund av oriktig uppgift i mål om taxering m. m.	174
5.2.6.8	Tillämpningsföreskrifter	177
5.2.6.9	Ikraftträdande	178
5.3	Särskild avgift enligt lagen (1968: 430) om mervärdeskatt, lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning och vägtrafikskattelagen (1973: 601)	179
5.4	Administrativa sanktioner enligt lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.	188
5.5	Uppbördslagen (1953: 272)	190
5.6	Avräkning av utländsk skatt	191
5.7	Upprättade lagförslag	192
5.8	Specialmotivering	193
5.8.1	Förslag till lag om ändring i TL	193
5.8.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt	217
5.8.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning	226
5.8.4	Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (1973: 601)	229
5.8.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1959: 552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.	231
6	Hemställan	234
7	Beslut	234

